

UNA PERSPECTIVA SOBRE LA EJECUCIÓN Y RETROACCIÓN DE ACTUACIONES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Claudio García Díez

*Abogado. Doctor en Derecho.
Profesor de la UDIMA*

EXTRACTO

El presente trabajo ofrece una visión de las *funciones ejecutorias* que deben llevar a cabo las Administraciones tributarias a raíz de resoluciones (total o parcialmente) estimatorias que anulan los actos (liquidatorios y sancionadores) impugnados, a tenor del tipo de vicio (*de forma o de fondo*) del que adolecen. Se realiza un estudio del marco jurídico aplicable (fundamentalmente de los arts. 239 de la LGT y 66 del RD 520/2005, de 13 de mayo) y de los principales avatares que suscita la *aplicación* de resoluciones (determinación de los intereses de demora, planteamiento de incidente de ejecución, posibilidad de incoar un nuevo expediente sancionador, etc.). Para concluir con la necesidad de que el Legislador establezca un *procedimiento específico de ejecución* que despeje las incertidumbres del régimen actual.

Palabras claves: tribunales económico-administrativos, ejecución, retroacción, vicios de forma, vicios sustantivos, intereses de demora e incidente de ejecución.

Fecha de entrada: 03-03-2014 / Fecha de aceptación: 01-04-2014 / Fecha de revisión: 02-04-2014

A PERSPECTIVE ON ENFORCEMENT AND RETROACTIVITY OF PROCEEDINGS IN THE TAXATION FIELD

Claudio García Díez

ABSTRACT

This paper provides an overview of the *enforcement proceedings* that must be carried out by tax administrations following the resolutions (full or partial) positive that set aside the liquidation and sanctioning acts which were challenged, according to the kind of defect (*procedural or substantive*) they have. A study of the legal framework is made (primarily of Article 239 of LGT and 66 of RD 520/2005 of 13 May) and of the main consequences that arise from the *application* of resolutions (determination of default interest, filing incident in enforcement, possibility of commencing a new sanctioning proceedings, etc.). This paper concludes by making recommendations to legislators to establish a *specific enforcement procedure* to remove the uncertainties of the current system.

Keywords: economic-administrative courts, enforcement, retroactivity, procedural defects, substantive defects, default interest and incident in enforcement.

Sumario

Introducción

- I. Naturaleza de los Tribunales Económico-Administrativos
- II. Independencia funcional de los órganos revisores
- III. Extensión de la función revisora
- IV. La retroacción de actuaciones, ¿solo es posible cuando se aprecien vicios formales?
- V. La función revisora ante los vicios de forma no generadores de indefensión material: el deber de resolver sobre el fondo del asunto
- VI. Las resoluciones estimatorias por motivos sustantivos: ¿se debe incoar un nuevo procedimiento tributario?
- VII. Las actuaciones de mera ejecución: el artículo 66.2 del RGRVA
- VIII. Plazo para ejecutar una retroacción de actuaciones o el artículo 150.5 de la LGT
- IX. La incoación del incidente de ejecución: ¿cuándo procede su activación?
- X. El cálculo de los intereses de demora en actuaciones de ejecución
- XI. La doctrina del tiro único, ¿subsiste en la esfera sancionadora?

INTRODUCCIÓN

Cada vez es más frecuente en las resoluciones de los órganos de revisión administrativa que al resolver las reclamaciones acumuladas respecto a los acuerdos liquidatorio y sancionador, estiman parcialmente la reclamación correspondiente a la liquidación tributaria, declarando su anulación y ordenando en su parte dispositiva la retroacción de actuaciones; y, a su vez, como consecuencia de la anulación anterior, estiman plenamente la reclamación relativa a la sanción, declarando, sin más (esto es, sin ordenar retroacción alguna), su nulidad. En estos casos, las Administraciones tributarias, en funciones de ejecución, reactivan no solo la regularización inspectora sino que, además, vuelven a dictar un nuevo acuerdo sancionador, extendiendo de esta manera la retroacción de actuaciones al procedimiento sancionador tributario. Ahora bien, ¿se ajusta esta práctica administrativa a las exigencias del principio constitucional *ne bis in ídem* en su vertiente procedimental? Para analizar esta cuestión debemos referirnos previamente a determinadas cuestiones relativas a la ejecución y revisión administrativa tributaria. En particular, al concepto, tipos y consecuencias de las resoluciones estimatorias; y a la naturaleza y el papel que desarrolla la Administración tributaria en funciones de ejecución.

I. NATURALEZA DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

1. Los Tribunales Económico-Administrativos (en adelante TEA), pese a la bizarra pugna doctrinal sobre su naturaleza jurídica, no son órganos judiciales, y, consecuentemente, sus resoluciones en modo alguno pueden ser consideradas como una manifestación de la potestad jurisdiccional (art. 117.3 CE), conforme viene refrendando el Tribunal Supremo, entre otras, en la Sentencia de 10 de junio de 2010, cuando afirma que «los Tribunales Económico-Administrativos, cualquiera que sea la Administración a la que pertenezcan, no pueden tener cabida, de ninguna manera, en el concepto de Tribunales de Justicia, dada su evidente naturaleza de órganos administrativos. En efecto, *los Tribunales Económico-Administrativos son tribunales de carácter netamente administrativo* tal como lo proclama la Ley General Tributaria en sus artículos 226 y siguientes, destacando lo preceptuado por el artículo 249 en que se establece que sus resoluciones ponen fin a la vía administrativa dando cauce a la jurisdicción ordinaria» [Fundamento Segundo (NFJ039567)].

En consecuencia, «ni desde el punto de vista orgánico, pues se trata de órganos encuadrados en la Administración –aunque mantengan una cierta independencia respecto de los órganos de gestión– ni desde el punto de vista funcional –ya que no ejercen la potestad jurisdiccional (...)– puede considerarse a los Tribunales Económico-Administrativos como órganos judiciales, y, por

tanto, no puede sostenerse la *aplicación directa* de normas orgánicas o procesales que regulan los requisitos subjetivos para la comparecencia en juicio, o, más concretamente, la representación y defensa del Estado y de los demás entes públicos en los procesos judiciales» [Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2002, Fundamento Segundo (RJ 2002/899)].

Ahora bien, que los órganos económico-administrativos de revisión no se encuentren incardinados en el poder judicial, no les exime del cumplimiento o verificación de determinados requisitos o condicionantes *comunes* a la actividad jurisdiccional; ya que como también tiene reconocido el Tribunal Supremo respecto de la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución:

«si bien corresponde otorgarla a los Tribunales integrados en el poder Judicial –Sentencias del Tribunal Constitucional, entre otras 197/88, de 24 de octubre y 175/87, de 4 de noviembre)– **no puede ser desconocida por los Tribunales Económico-Administrativos –cuya intervención en las materias de su competencia, constituye estadio intermedio entre los órganos de gestión y los Tribunales de Justicia y presupuesto procesal inexcusable para acceder a la vía judicial– pues el propio Tribunal Constitucional ha reconocido**, entre otras, en la primera de las sentencias citadas anteriormente, **que no cabe excluir la posibilidad de que órganos no judiciales puedan incidir en la lesión del derecho a la tutela judicial**» [Sentencia de 29 de junio de 2009, rec. de casación n.º 3724/2003, Fundamento Jurídico Primero, con referencia expresa a la Sentencia de 20 de diciembre de 2004 (NFJ035287)].

En consecuencia, «los Tribunales Económico-Administrativos no se articulan como órganos puramente administrativos de gestión dentro de la Administración activa, sino como órganos especializados que incluso pueden reputarse cuasi jurisdiccionales por la función que desempeñan» [Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1990, Fundamento Tercero (RJ 1990/5844)]¹. Por ello, podemos concluir que todas las cuestiones relativas a la tutela judicial efectiva y a la prohibición de indefensión (art. 24.1 CE) que cuenten con relevancia constitucional debería proyectarse *mutatis mutandis* sobre la función revisora de los órganos económico-administrativos y ya el Tribunal Constitucional, aunque de manera puntual, viene reconociendo este estatus:

«(...) Ciertamente hemos entendido que las exigencias de *la tutela judicial efectiva no son trasladables, en general, a la vía administrativa*, dado que este derecho fundamental, en cuanto poder jurídico que tienen los titulares de derechos e intereses legítimos de acudir a los órganos jurisdiccionales para reclamar la solución de un conflicto, tiene su lugar propio de satisfacción en un proceso judicial, de manera que "son

¹ En opinión de MARTÍNEZ GINER, los TEA son «órganos administrativos sui géneris, o especiales, en correlación con la singularidad de la actividad tributaria, con unas notas y características propias que motivan una cierta *jurisdiccionalización* del procedimiento económico-administrativo (Cfr., MARTÍNEZ GINER, L. A.: «La ejecución de las resoluciones administrativas en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 140/2008).

los Jueces y Tribunales los que han de otorgar la tutela judicial efectiva y los únicos, en consecuencia, a los que cabe imputar su violación" (STC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 3; y en el mismo sentido STC 26/1983, de 13 de abril, FJ 1; y AATC 263/1984, de 2 de mayo, FJ 1; 664/1984, de 7 de noviembre, FJ 1; y 104/1990, de 9 de marzo, FJ 2). *Sin embargo, hemos admitido que cabe la posibilidad de que el art. 24.1 CE resulte vulnerado por actos dictados por órganos no judiciales "en aquellos casos que no se permite al interesado, o se le dificulte, el acceso a los Tribunales"* (STC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 3), como ocurre, por ejemplo, cuando en virtud de una norma "quedara impedido u obstaculizado el derecho de acceso a los Tribunales de justicia" (SSTC 90/1985, de 22 de julio, FJ 4; y 123/1987, de 1 de julio, FJ 6). **La indefensión originada en vía administrativa tiene relevancia constitucional, entonces, cuando la causa que la provoqué impida u obstaculice que el obligado tributario pueda impetrar la tutela judicial contra el acto administrativo en cuestión**, eliminándole la posibilidad de utilizar los medios de impugnación que el ordenamiento tributario dispone específicamente contra los diferentes actos dictados en cada procedimiento (en sentido parecido, STC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 4) (SSTC 111/2006 y 113/2006, de 5 de abril, Fundamentos Quinto y Sexto, respectivamente).

Los órganos de revisión administrativa deben ajustar su actuación a la propia de los órganos judiciales (en términos de exigencias de imparcialidad, de motivación de resoluciones...). Somos conscientes de que una *asimilación plena* no es constitucionalmente posible, aunque de la misma manera que se ha venido sosteniendo (por el propio Tribunal Constitucional) una aplicación *matizada* de los principios y derechos basilares del Derecho penal a la potestad sancionadora de la Administración, cabe sostener el mismo tipo de proyección sobre la potestad revisora respecto de la función jurisdiccional.

2. A partir de esta perspectiva cobra particular relevancia la posible vigencia, en el ámbito puramente revisor administrativo, del *derecho a la ejecución* como manifestación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE)². El Tribunal Supremo ha negado tal proyección con base en una interpretación *formalista* que lo circunscribe exclusivamente a resoluciones judiciales:

² La doctrina constitucional tiene reconocido que «"el derecho a la ejecución de Sentencias forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), ya que, en caso contrario, las decisiones judiciales y los derechos que en ellas se reconocen no serían más que meras declaraciones de intenciones y, por tanto, no estaría garantizada la efectividad de la tutela judicial. No obstante hemos advertido que el alcance de las posibilidades de control por parte de este Tribunal del cumplimiento de la potestad jurisdiccional de hacer ejecutar lo juzgado no es ilimitado, pues es también doctrina constitucional consolidada que *la interpretación del sentido del fallo de las resoluciones judiciales es una función estrictamente jurisdiccional* que, como tal, corresponde en exclusiva a los órganos judiciales. Por esta razón *el control que este Tribunal puede ejercer sobre el modo en que los Jueces y Tribunales ejercen esta potestad se limita a comprobar si esas decisiones se adoptan de forma razonablemente coherente con el contenido de la resolución que se ejecuta*. De ahí que solo en los casos en los que estas resoluciones sean incongruentes, arbitrarias, irrazonables o incurran en error patente podrán considerarse lesivas del derecho a la tutela judicial efectiva... En efecto, el derecho a la ejecución de las Sentencias en sus propios términos *impide que en fase de ejecución los órga-*

«(...) el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 de la Constitución *no puede ser inmediatamente relacionado con el incumplimiento de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativo*, ya que dicho derecho fundamental tiene su ámbito específico en lo concerniente a la actuación jurisdiccional de los Juzgados y Tribunales entre los que no puede encuadrarse a los Tribunales Económico-Administrativos, a pesar del modo cuasi-jurisdiccional que asumen en su actuación» [Sentencia de 27 de septiembre de 1990, Fundamento Segundo (RJ 1990/9227)].

Pese a ello, en nuestra opinión, no es descartable, con base en la doctrina del Tribunal Constitucional que tiene reconocido *«que cabe la posibilidad de que el art. 24.1 CE resulte vulnerado por actos dictados por órganos no judiciales»*, la aplicación puntual y matizada del derecho a la ejecución como parte integrante del derecho a la tutela judicial efectiva, a resoluciones emitidas por TEA y así lo ha venido sosteniendo y ejemplificando algún autor³.

En esta línea creemos que hay que interpretar el artículo 66.1 del RGRVA al establecer como principio fundamental (en términos análogos al art. 103.2 LJCA) que *«los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos...»*. De tal manera que toda actuación de ejecución llevada a cabo por los órganos de aplicación de los tributos que no se corresponda *de forma razonablemente coherente con el contenido de la resolución que se ejecuta*, pueda dar lugar a una vulneración del artículo 24.1 de la CE; puesto que la expresión *«en sus propios términos»* –conforme ha sido interpretada por el mismo TEAC– *«prohíbe a la Oficina Gestora eludir el cumplimiento de las resoluciones recaídas mediante el empleo de una vía solapada que comprenda una interpretación desviada del contenido de aquellas*. La mención *en sus propios términos* ha de interpretarse como la *plena aceptación del propio sentido del fallo y, aún más, de los razonamientos incluidos en la Resolución*, en su caso, llevada a ejecución, de

nos judiciales lleven a cabo interpretaciones de los fallos que, por alterarlos o apartarse de ellos, incurran en arbitrariedad, incongruencia, irrazonabilidad o error. Y ello incluso aunque la variación o revisión de la resolución que debe ser ejecutada se produzca en supuestos en los que los órganos judiciales ejecutantes entendieren con posterioridad que la decisión adoptada no se ajusta a la legalidad, pues constituye una manifestación tanto del principio de seguridad jurídica como del derecho a la tutela judicial efectiva que *las resoluciones judiciales firmes no pueden ser modificadas al margen de los supuestos y cauces taxativamente establecidos en la Ley*. (SSTC 116/2003, de 16 de junio, FJ 3; 207/2003, de 1 de diciembre, FJ 2; 49/2004, de 30 de marzo, FJ 2; 190/2004, de 2 de noviembre, FJ 3; 223/2004, de 29 de noviembre, FJ 6)." (STC 115/2005, de 9 de mayo, y más recientemente, STC 11/2008, de 21 de enero, FJ 5, entre otras)» [STC 211/2013, de 16 de diciembre, Fundamento Tercero (NCJ058181)].

³ En este sentido, DE TORRES ROMO postula que habría vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en su variante de ejecución de resoluciones cuando *«una resolución administrativa que ponga fin a la vía administrativa con un pronunciamiento favorable a las tesis del contribuyente y por ello, no recurrida por este, adquiera firmeza y no fuera ejecutada por la Administración en sus propios términos*. La estimación en sede administrativa habría devenido inútil para el contribuyente, al tiempo que le habría privado de su derecho a obtener de los órganos jurisdiccionales (...) una resolución razonada y fundada en Derecho sobre el fondo de sus pretensiones» [Cfr., DE TORRES ROMO, F.: «Ejecución de resoluciones administrativas y judiciales», en *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias* (dir. GARBERÍ LLOBREGAT, J.), vol. III, Bosc, Barcelona, 2006, pág. 2016].

manera que no se *subvierta en vía ejecutiva* y por medio de una *negligente interpretación* el parecer expresado por la instancia resolutoria correspondiente» [Resolución del TEAC de 24 de julio de 2007, Fundamento Tercero, R. G. 7444/2003 (NFJ029395)]. Y de ahí cabe deducir, en última instancia, la posición *vicaria* y de *dependencia* de la Administración tributaria al desempeñar labores de ejecución, que destacaremos en los epígrafes siguientes.

II. INDEPENDENCIA FUNCIONAL DE LOS ÓRGANOS REVISORES

El artículo 83.2 de la Ley General Tributaria (LGT), al igual que hiciera su precedente inmediato (art. 90 LGT/1963), establece la *independencia funcional* de los órganos de la Administración tributaria encargados de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas (Tribunales Económico-Administrativos...) respecto de los órganos competentes para la *aplicación de los tributos* (esto es, de los titulares de las potestades encaminadas a la información y asistencia a los obligados tributarios, a la gestión, inspección y recaudación de los tributos, *ex art.* 83.1 LGT); constituyendo una especialidad de la materia tributaria⁴. Como destaca el Tribunal Supremo, «bajo ese régimen (art. 90 LGT/1963), como actualmente, con la vigencia de la Ley homónima de 2003 (art. 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» [Sentencia de 26 de marzo de 2012, rec. de casación n.º 5827/2009, Fundamento Tercero (NFJ046790)].

Esta *independencia funcional* de los órganos económico-administrativos, que no pueden confundirse con la independencia de jueces y magistrados⁵, tiene una doble dimensión. De una parte, se convierte en baluarte frente a cualquier intento que pretenda someter *jerárquicamente* a

⁴ Como recuerdan MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, «Si (...) la vía administrativa previa que, en su caso, es preciso agotar para acudir a la jurisdicción contenciosa se integra normalmente con la interposición por los interesados del recurso ordinario ante el órgano superior jerárquico, también órgano gestor, (...), en las controversias tributarias esa vía previa es la denominada económico-administrativa, siendo competentes los Tribunales económico-administrativos, integrados orgánicamente en el Ministerio de Economía y Hacienda pero con independencia jerárquica y funcional de los órganos gestores» (MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 6.ª edic., 1995, pág. 335).

⁵ «Tradicionalmente se ha venido considerando esta función revisora como "cuasi jurisdiccional", encomendada a unos órganos colegiados denominados "Tribunales", a los que se dotaba de cierta autonomía funcional para resolver en Derecho las reclamaciones relativas a las cuestiones tributarias. Hasta el Real Decreto Legislativo 2795/1980, y su Reglamento de 1981, se utilizaba impropia y erróneamente la denominación de "jurisdicción" que es función y nombre consiguiente reservado a los Tribunales de Justicia (art. 117 de la Constitución). Esa autonomía, que no independencia en el sentido atribuido a jueces y tribunales por el artículo 117 de la CE» [Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de septiembre de 2005, Fundamento Decimonoveno (NFJ026288)].

los TEA respecto de las Administraciones tributarias gestoras, cuyas actuaciones deben *revisar*⁶. Y, sobre todo, permite sostener la *inintercambiabilidad* de las funciones asignadas a los órganos de gestión, inspección y recaudación, de la propia potestad revisora; pues «es evidente que los Tribunales Económicos no son "órganos de gestión" sino de "resolución de reclamaciones"» [Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1988, Fundamento Primero (NFJ000476)].

III. EXTENSIÓN DE LA FUNCIÓN REVISORA

1. El artículo 237.1 de la LGT fija el alcance de la revisión en vía económico-administrativa otorgando a los TEA competencia para resolver «todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante» y concediendo, en tal caso (esto es, si el órgano decide resolver cuestiones no planteadas por los interesados), trámite para formular alegaciones (art. 237.2 LGT).

Como ha destacado el Tribunal Supremo, «la extensión de la facultad de revisión que otorga la Ley a los órganos económico-administrativos (...) es amplísima (...) comprendiendo, pues, todos los supuestos susceptibles de revisión, desde la mera modificación a la nulidad radical, pasando por decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente» [Sentencia de 7 de abril de 2011, Fundamento Tercero (NFJ042953)]. Ahora bien, esta función revisora –continúa nuestro Alto Tribunal–, al ser tan amplia, debe efectuarse dentro de unas coordenadas precisas a fin de preservar las garantías de seguridad jurídica y de defensa de los administrados; concretamente, dicha «revisión sin restricciones debe entenderse enmarcada dentro de las funciones y potestades que le vienen asignadas a los *Tribunales Económico-Administrativos*, entre las que no se encuentran, desde luego, las de proyectar y hacer las funciones propias de los órganos de la Inspección en la regularización tributaria a la que tiende el procedimiento de comprobación e investigación, supliendo la inactividad de estos o subsanando los defectos materiales en la determinación de los hechos que constituyen el sustrato o presupuesto de legitimación del acto de liquidación objeto de la impugnación, colmando los defectos en los que incurrió el órgano en su tramitación o resolución. No corresponde a los *Tribunales Económicos-Administrativos* llevar a cabo la actividad inspectora. La reclamación económico-administrativa se configura como medio de impugnación cuya resolución se encomienda a otros órganos de los que han dictado el acto recurrido, situándose la Administración en pie de igualdad con los interesados» [Sentencia de 7 de abril de 2011, Fundamento Tercero (NFJ042953)].

⁶ Como destaca RUIZ TOLEDANO, «los citados Tribunales no están integrados en la línea jerárquica de la Administración en cuanto a sus funciones se refiere y, por tanto, no están sometidos a ninguna instrucción jerárquica respecto a las reclamaciones económico-administrativas. Una cuestión distinta es que dependa el Tribunal Económico-Administrativo Central de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos...» (Cfr., RUIZ TOLEDANO, J. I.: *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, La Ley, Madrid, 2006, pág. 423).

2. Por tanto, de acuerdo con el vigente marco legal y la interpretación que viene efectuando el Tribunal Supremo, la función revisora cuenta con las siguientes facultades y limitaciones, a saber:

- 1.^a La derivada de la *independencia funcional* (art. 83.2 LGT) que prohíbe que los órganos de revisión puedan comportarse como órganos de gestión, usurpando competencias y potestades que están asignadas a los restantes estamentos de la Administración tributaria (de gestión, de inspección o de recaudación tributaria). En otras palabras, los órganos de revisión deben atenerse a cumplir con las competencias que les son atribuidas por mandato legal y que no son otras que verificar la *legalidad de la actuación administrativa*, sin ir más allá; esto es, suplantando a las oficinas gestoras en el marco competencial y material que es propio de los órganos de gestión, de inspección o de recaudación tributaria.
- 2.^a A su vez, los órganos revisores dentro de la función que cabe exigirles deben ajustar su actuación al *principio de congruencia*, dando respuesta a los motivos impugnatorios expuestos por los recurrentes en los escritos de alegaciones.
- 3.^a Dentro de su ámbito competencial propio, los órganos revisores pueden actuar sin más limitación que la interdicción de la *reformatio in peius* (ex art. 237.1, *in fine*, LGT), ya que, conforme a reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, la interdicción de la *reformatio in peius*, «aunque no esté expresamente enunciada en el art. 24 CE, tiene una dimensión constitucional», dado que, por un lado, «representa un principio procesal que forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva a través del régimen de garantías legales de los recursos, que deriva, en todo caso, de la prohibición constitucional de indefensión», y, por otro, es una proyección del principio de congruencia que *impide al órgano judicial «exceder los límites en que esté planteado el recurso, acordando una agravación de la sentencia impugnada que tenga origen exclusivo en la propia interposición de este»*, «pues, de admitirse que los órganos judiciales pueden modificar de oficio en perjuicio del recurrente la resolución por él impugnada, se introduciría un elemento disuasorio para el ejercicio del derecho a los recursos legalmente establecidos en la Ley incompatible con la tutela judicial efectiva que vienen obligados a prestar los órganos judiciales» (entre las últimas, SSTC 204/2007, de 24 de septiembre, FJ 3; 41/2008, de 10 de marzo, FJ 2; 88/2008, de 21 de julio, FJ 2; y 141/2008, de 30 de octubre, FJ 5)» [Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2010, Fundamento Tercero (NFJ039393)].

De ahí que el propio TEAC, en aplicación de la referida jurisprudencia constitucional, haya afirmado que *«la extensión de la revisión en vía económico-administrativa, en el caso de cuestiones derivadas del expediente pero no planteadas por los interesados, tiene como límites la interdicción de la reformatio in peius y, como proyección de la figura anterior, el principio de congruencia, y tiene como fundamento el proteger los derechos de los administrados incluso en el supuesto de no haber sido planteados por estos de forma expresa en la reclamación o recurso (...) No obstante, el pronunciamiento de oficio será procedente cuando*

ello suponga una clara ventaja al interesado» [Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010, Fundamento Noveno (NFJ040839)].

- 4.^a Por último, para el supuesto de que la instancia revisora decida resolver cuestiones no planteadas por los afectados, se deberá conceder a los interesados trámite específico de alegaciones (arts. 237.2 LGT y 59 del RGRVA).

3. Ahora bien, rectamente entendido el alcance de la función revisora, *los TEA* (siempre, claro está, dentro del marco de su ámbito de actuación) *están obligados a desplegar con plenitud la función de control de la legalidad de la actuación administrativa*, al margen de que el contribuyente haya o no planteado las cuestiones de hecho o de derecho que suscita el expediente y siempre que sea en beneficio de aquel (nunca en su perjuicio). Y en esta línea debe interpretarse el artículo 239.1 de la LGT cuando establece que «Los tribunales *no podrán abstenerse* de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento *sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales*».

Consecuentemente, los órganos de revisión están *obligados a resolver* las reclamaciones a la vista de *todas las cuestiones* que suscita el expediente y con base en ello acordar en la parte dispositiva de la resolución (art. 239.3 LGT):

- a) La *desestimación* del recurso habida cuenta de que la instancia revisora no aprecia vicio alguno en los actos impugnados. Y, por lo mismo, dichos actos ven refrendada su legalidad.
- b) La *estimación* de la reclamación cuando existan irregularidades *de forma* o *de fondo* en los actos recurridos. En esta hipótesis el órgano revisor deberá o bien declarar la anulación *total* de aquellos, sin necesidad de desarrollar ninguna actividad ejecutiva adicional (art. 66.5 RGRVA), o bien su anulación *parcial* (en este último caso, la parte del acto no viciada continuará desplegando plenos efectos) con el consiguiente ajuste del *quantum* tributario resultante de la estimación (art. 66.3 RGRVA).
 - b.1) Una variante a esta hipótesis es el caso (no infrecuente) en que la instancia revisora a la vez que *estima* el recurso establece, en su fundamentación jurídica, *criterios de ejecución o regularización* que habrán de llevarse a cabo por la oficina gestora que resulte competente (art. 66.2 RGRVA) y que vienen siendo denominadas por alguna jurisprudencia como *actuaciones de mera ejecución*.
- c) La *estimación parcial* con indicación expresa de retroacción de actuaciones por existencia de vicios formales. Esta hipótesis se encuentra expresamente regulada en el párrafo segundo del artículo 239.3 de la LGT (desarrollada reglamentariamente en el art. 66.4 RGRVA); y, en definitiva, se trata de una variante del supuesto anterior. Conforme a dicho precepto, parece que los vicios de fondo nunca darán lugar, *sensu stricto*, a una retroacción de actuaciones.

No obstante, esta retroacción de actuaciones, de una parte, se encuentra condicionada al cumplimiento de un requisito: que el vicio formal haya «disminuido las posibilidades de defensa del reclamante» (de tal manera que podría concluirse que si tal vicio no ha generado una situación de indefensión, no procedería instar la referida retroacción). Y, de otra, producirá un efecto concreto, «la anulación del acto en la parte afectada» (lo que lleva a pensar qué ocurre con la parte no afectada por la irregularidad, ¿despliega efectos? ¿El recurrente se encuentra obligado a plantear nuevo recurso ante la siguiente instancia revisora o jurisdiccional, en caso de que haya finalizado la vía administrativa?). Lo veremos con detenimiento en el siguiente epígrafe.

IV. LA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES, ¿SOLO ES POSIBLE CUANDO SE APRECIEN VICIOS FORMALES?

1. Nuestra LGT solo menciona la retroacción de actuaciones en su artículo 239.3 para regular las posibilidades impugnatorias de que disponen las instancias revisoras para resolver los recursos y reclamaciones, señalando que en los casos en que se aprecien determinados defectos formales en el acto recurrido (concretamente aquellos que hayan causado indefensión al reclamante) procederá ordenar la retroacción de actuaciones:

«(...) 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».

La LGT solo prevé la retroacción de actuaciones cuando la instancia revisora aprecie la existencia de ciertos vicios de procedimiento en el acto impugnado, guardando silencio sobre tal posibilidad en los casos de constatación de vicios materiales o de fondo. Por ello se ha sostenido que la retroacción de actuaciones únicamente es posible cuando se hayan producido vicios procedimentales⁷.

⁷ En opinión de NICOLAU REIG, con la actual LGT, «la retroacción de actuaciones tan solo puede ser ordenada cuando el acto administrativo está aquejado de un vicio formal o procedimental» (NICOLAU REIG, N.: «La retroacción de actuaciones por parte de los Tribunales Económico-Administrativos: potestades y límites», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5/2011). No obstante, entre la doctrina también se ha criticado la retroacción por motivos formales al considerar «como una práctica viciosa la declaración de nulidad de actuaciones por vicios formales. Si estos existen, hay que tratar de llegar a pesar de ellos a un enjuiciamiento del fondo, siempre que sea posible; si no lo es, porque la comisión de la infracción formal ha sustraído elementos de juicio esenciales que impiden una valoración del acto en cuanto al fondo, lo que procede es declarar sin más la nulidad de dicho acto y restablecer de inmediato la situación del recurrente indebidamente alterada por el mismo» (Cfr., BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J.: «Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente y la correlativa exigencia de intereses de demora», *Tribuna Fiscal*, núm. 233/2010).

2. No obstante, antes de analizar esta cuestión, resulta necesario estudiar los requisitos legales habilitantes para ordenar la retroacción de actuaciones; concretamente, si la apreciación de todo vicio formal obliga automáticamente a anular el acto impugnado y a ordenar la retroacción de actuaciones, sin resolver los motivos impugnatorios de fondo que el recurrente haya puesto de manifiesto.

2.1. Pues bien, el artículo 239.3 de la LGT, para ordenar la retroacción de actuaciones, exige, en primer lugar, la existencia de un *vicio formal*⁸. Sin embargo, no siempre está clara la distinción entre vicios de fondo o sustanciales e irregularidades de forma o procedimentales⁹. Prueba de ello es que el Tribunal Supremo recientemente se ha visto obligado a precisar dicha distinción frente a sentencias suyas no exactamente coincidentes. Con este fin aclaratorio hay que destacar la Sentencia de 25 de octubre de 2012 [rec. de casación n.º 2116/2009 (NFJ055046)], en cuyo Fundamento Tercero se trata la línea divisoria entre ambos tipos de vicios:

«(...) En el moderno Derecho administrativo *cabe distinguir entre la forma en que se produce la voluntad administrativa* (procedimiento a través del cual se gesta la voluntad de la Administración) *y la forma en que dicha voluntad se declara o manifiesta* (documento escrito en que se plasma o exterioriza el acto administrativo).

⁸ Como sostiene el Tribunal Supremo, «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 (...) 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» [Sentencia de 26 de marzo de 2012, rec. de casación n.º 5827/2009, Fundamento Tercero (NFJ046790)].

⁹ Y así lo afirma BOSCH CHOLBI cuando destaca que «para que el TEAC pueda ordenar la nulidad de la liquidación tributaria con retroacción de actuaciones es necesaria la concurrencia de un "defecto formal". No disponemos de ningún elenco normativo que nos aclare cuáles son y, precisamente, por ello, se están produciendo pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales contradictorios» (Cfr., BOSCH CHOLBI, J. L.: «Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un "mito jurídico" y el papel de los Tribunales económico-administrativos», *Tribuna Fiscal*, núm. 233/2010). Por su parte, CHECA GONZÁLEZ destaca que «no existe (...) una clara doctrina jurisprudencial ni sobre la distinción conceptual en el ámbito tributario de ambos, ni tampoco en cuanto a los efectos derivados del incumplimiento de dichos requisitos. Así, uno de los defectos con más frecuencia impugnados por los contribuyentes, como es la motivación, ha sido calificado como un defecto meramente formal no invalidante (...) Modernamente se califica a menudo como defecto formal (...) y en alguna ocasión como defecto material» (CHECA GONZÁLEZ, C.: «Algunos supuestos de incorrecta ejecución de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos. SAN de 25 de marzo 2010, recurso contencioso administrativo núm. 44/2007. Resolución del TEAC de 26 de abril de 2011, recurso núm. 13986/2004», *Quincena Fiscal*, núm. 4/2012). En el mismo sentido y respecto a una cuestión muy concreta (como la exigibilidad del tributo), HUESCA BOADILLA también lo pone de manifiesto al defender (en un planteamiento que no compartimos) que «una cuestión eminentemente formal y relacionada con la gestión del impuesto, como la exigibilidad del tributo devengado (...) se ha convertido, con escaso sustento jurídico, en un vicio de naturaleza material, entendiéndose por tal, como dice el TEAC (...), el relacionado de forma directa con la aplicación de la norma tributaria» [Cfr., HUESCA BOADILLA, R.: «La distinción entre defectos materiales y de forma de los actos administrativos en materia tributaria, el alcance de los fallos de los Tribunales Económico-Administrativos y de las facultades de los órganos de gestión tributaria en ejecución de esos fallos (A propósito de la Resolución del TEAC –Sala Especial de Unificación de Doctrina– de 24 de noviembre de 2010)», *Impuestos*, núm. 18/2011].

Así, en relación con la *liquidación tributaria* por ejemplo, *son defectos formales los vicios procedimentales y, además, aquellos que afectan al propio escrito en el que se documenta la liquidación y que no forman parte del elemento definitorio o cuantificador de la obligación tributaria* (fecha, órgano autor del acto, datos del sujeto pasivo, firma del titular del órgano administrativo, indicación del carácter de la liquidación, plazos de ingreso o el denominado pie de recurso en el que se indican los recursos, plazos o señalamiento del órgano ante el que cabe impugnar dicho acto). En el bien entendido de que, por lo general, la omisión de estos requisitos formales, o cualquier error en los mismos, solo conlleva la anulación del acto si provoca indefensión en el interesado.

En definitiva, *que pueden calificarse como formales un primer grupo* (formal-procedimental) *formado por los vicios en que se incurre en el proceso de formación de la voluntad administrativa y un segundo grupo* (formal-documental) *integrado por los defectos en que se incurre en la redacción del documento que incorpora el acto administrativo* resultado de aquel procedimiento y que no estén directamente relacionados con la definición o cuantificación del tributo; siendo los defectos que afecten a este último los que deben ser considerados propiamente como defectos o vicios de naturaleza material.

Lo característico de los defectos formales es la indefensión que pueden provocar al contribuyente (siendo este el criterio precisamente para provocar su anulabilidad) mientras que en los materiales el defecto suele incidir en la incorrecta aplicación o interpretación de las normas que definen y cuantifican el tributo».

2.1.1. Conforme a esta doctrina legal, el *defecto de motivación* debe considerarse como un vicio sustancial o de fondo puesto que no guarda relación ni con la irregularidad «formal-procedimental», ni con la «formal-documental», *afectando a la propia interpretación y aplicación de la norma tributaria en la cuantificación del tributo* y que, en última instancia, refleja el incumplimiento de la Administración tributaria con la carga de la prueba que le corresponde, ya sea en el ámbito estrictamente tributario (*ex art. 105.1 LGT*), ya sea en la esfera sancionadora (*ex arts. 178 LGT y 137.1 Ley 30/1992*). No obstante, hay que reconocer que dista de ser un criterio estable y asentado; al contrario, tanto el TEAC como los tribunales continúan tratando regularmente la falta de motivación como un vicio formal¹⁰.

¹⁰ En este sentido, el TEAC considera que «la falta de motivación en el acto administrativo que refleja la voluntad externa de la Administración es un vicio de forma que provoca la anulabilidad del acto administrativo (...) sin que la declaración de anulabilidad impida que pueda dictarse de nuevo acto administrativo debidamente motivado y así subsanar el error padecido en el procedimiento» [Resolución del TEAC de 24 de abril de 2012, Fundamento Tercero. R. G. 2508/2010 (NFJ046872)], habilitando la retroacción de actuaciones del artículo 239.3 de la LGT. Por su parte y entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid número 815/2013, de 19 de septiembre (NFJ052477), sostiene que «debe entenderse que al haberse omitido por la administración el requisito formal de la motivación, exigida en ese precepto, cabe entender que resulta aplicable el artículo 63 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, sobre el Procedimiento Administrativo Común (...) Ello debe suponer, sin que sea necesario

En consecuencia, los actos (liquidatorios o sancionadores) impugnados en los que se aprecie un vicio sustancial nunca procederá la retroacción de actuaciones aquí analizada, debiendo limitarse la instancia revisora, en tales casos, a la estimación del recurso o la reclamación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda incoar un nuevo procedimiento de comprobación en los términos y con las limitaciones que veremos en el epígrafe siguiente.

2.2. Asimismo, no cualquier vicio de forma permite ordenar la retroacción de actuaciones sino únicamente aquella que haya *disminuido las posibilidades de defensa del reclamante*. Lo que obliga a analizar el tipo de indefensión habilitante. Parece claro que no basta con una mera infracción procedimental para que la instancia revisora automáticamente anule los actos impugnados y establezca la referida retroacción de actuaciones, sin entrar a analizar y resolver los motivos impugnatorios de fondo, puesto que el artículo 239.3 de la LGT conecta el vicio de forma con la *indefensión material*, esto es, con la existencia de una *merma efectiva* del derecho de defensa del obligado tributario¹¹. De lo contrario, es decir, si solo existe una *irregularidad pura*

entrar en el resto de motivos de oposición, la anulación de la resolución del TEAR y de la liquidación tributaria, así como del acuerdo sancionador que se derivaba de la misma» (Fundamento Segundo).

¹¹ En definitiva, la *indefensión material* se encuentra ligada a la *indefensión con relevancia constitucional*; de tal manera que «"para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúe al interesado al margen de toda posibilidad de alegar y defender en el proceso sus derechos, *no basta con una vulneración meramente formal*, sino que es necesario que de esa infracción formal se derive un efecto material de indefensión, con real menoscabo del derecho de defensa y con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado", como destacan las SSTC 185/2003, de 27 de octubre, F 4; 164/2005, de 20 de junio, F 2; y 25/2011, de 14 de marzo, de 14 de marzo, F 7» (STC 2/2013, de 14 de enero (NFJ049814), Fundamento Noveno). Estamos, por tanto, ante un concepto con un alcance de acción muy reducido ya que incluso en situaciones en que, por ejemplo, se ha incumplido el trámite de audiencia, nuestro Tribunal Constitucional, no ha apreciado indefensión material alguna puesto que el administrado ha tenido oportunidad de hacer valer su derecho de defensa y alegación en otra instancia o fase posterior: «(...) Aunque hubiera sido deseable que se hubiera dado trámite de audiencia, *su ausencia no determina la existencia de las vulneraciones alegadas en relación con el derecho fundamental a no padecer indefensión*, este Tribunal ha declarado que "la indefensión es una noción material que se caracteriza por suponer una privación o minoración sustancial del derecho de defensa; un menoscabo sensible de los principios de contradicción y de igualdad de las partes que impide o dificulta gravemente a una de ellas la posibilidad de alegar y acreditar en el proceso su propio derecho, o de replicar dialécticamente la posición contraria en igualdad de condiciones con las demás partes procesales" (por todas, SSTC 14/2008, de 31 de enero, F 3; 62/2009, de 9 de marzo, F 4; y 12/2011, de 28 de febrero, F 3). Pues bien, *en el presente caso no concurre una situación material de indefensión efectiva constitucionalmente relevante, puesto que el recurrente pudo defenderse y someter a contradicción la aplicación de la nueva doctrina sobre el cómputo de la redención de pena en el recurso de casación que interpuso, como de hecho hizo*» [STC 108/2012, de 21 de mayo (NCJ057034)]. Otro tanto ocurre cuando las alegaciones no han sido incorporadas al expediente; tal y como se razona en la Sentencia del Tribunal Constitucional 70/2012, de 16 de abril (NCJ0567823): «(...) la demandante, una vez que se le notificó el acuerdo sancionador, interpuso recurso administrativo de reposición contra el mismo, *reproduciendo las iniciales alegaciones que no habían sido incorporadas al expediente, las cuales, ahora sí, fueron valoradas expresamente en la resolución de 31 de julio de 2003 que desestimó el recurso de reposición*. En consecuencia, la irregularidad inicialmente cometida fue reparada en la misma vía administrativa, evitando así que se consumase una indefensión de carácter material. Esta aptitud de los recursos administrativos para reparar las vulneraciones del derecho de defensa ya fue reconocida por la STC 59/2004, de 19 de abril (F. 4), en la que también apreciamos que una inicial indefensión causada por la Administración, al no incorporar y valo-

mente formal, sin mayor trascendencia, el órgano revisor deberá analizar directamente el resto de los motivos impugnatorios a fin de resolver el recurso o la reclamación, sin retroacción alguna. De ahí que no siempre la apreciación de vicios procedimentales en el acto impugnado tenga que determinar la retroacción de actuaciones. Es necesario que tal irregularidad sea cualificada, generando una *indefensión con relevancia constitucional* que, por lo mismo y atendiendo a su carácter restrictivo, estará presente en casos muy puntuales.

2.3. Una vez verificado el presupuesto de activación de la retroacción de actuaciones en los términos vistos, la instancia revisora se verá obligada a la *anulación* del acto pero con una importante limitación: solo «en la parte afectada». De esta manera, la LGT deja abierta la posibilidad a la anulación parcial del acto recurrido y, por tanto, en la parte no afectada, el acto impugnado desplegará plenos efectos, obligando al contribuyente a recurrir ante la siguiente instancia (administrativa o judicial) si no está de acuerdo con la decisión. Lo que implica la existencia de dos actuaciones paralelas y coetáneas (una en vía de recurso, frente a la parte del acto no invalidado; y otra, en retroacción de actuaciones, respecto a la parte del acto anulado), dificultando, en última instancia, la defensa del obligado tributario. Por ello, hubiera sido preferible que en esta modalidad específica de anulación y retroacción de actuaciones, la norma estipulase la anulación completa (y no parcial) del acto recurrido.

2.4. Llegados a este punto y ya devuelto el expediente, el artículo 239.3 de la LGT establece la retroacción propiamente dicha con una importante limitación temporal: «al momento en que se produjo el defecto formal». De esta manera, la LGT clarifica que en estos supuestos la retroacción de actuaciones quedará incardinada en el procedimiento del que trajera causa el acto impugnado y anulado (ya fuera de gestión, de inspección o de recaudación tributaria). Y, por lo mismo, implica la reposición de las actuaciones al primigenio procedimiento de aplicación de los tributos, dotando a la retroacción de una cobertura procedimental determinada que, como veremos, no está clara en otros casos cercanos.

A su vez, el artículo 66.4 del RGRVA establece que la retroacción igualmente determinará la anulación de «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».

En consecuencia, podemos concluir que la retroacción de actuaciones está sometida en nuestro ordenamiento tributario a unas coordenadas precisas. En modo alguno se puede sostener con la actual regulación que las instancias revisoras administrativas tengan un amplio margen

rar el escrito de alegaciones presentado por el interesado, desaparecía si el recurrente había reproducido sustancialmente sus alegaciones en un posterior recurso administrativo y la Administración, al resolver el mismo, las había tomado en consideración (igualmente, ATC 137/2006, de 19 de abril, F. 2), a diferencia de los supuestos decididos en las SSTC 175/2007, de 23 de julio; y 70/2008, de 23 de julio, en los que, no obstante la interposición de recurso administrativo, la situación de indefensión no fue adecuadamente corregida» (Fundamento Segundo).

de decisión para decidir sobre la retroacción *sensu stricto*. Como hemos visto, únicamente cuando se aprecien vicios formales en los actos impugnados de los que además se haya derivado una indefensión con alcance constitucional, se deberá ordenar la anulación del acto y la reposición del procedimiento al momento anterior a la vulneración procedimental, sin entrar al estudio y resolución de los motivos impugnatorios de fondo. Ahora bien, ¿en las restantes situaciones? Es decir, cuando la función revisora se encuentre ante irregularidades de otro tipo, ya sean vicios de fondo o defectos de forma no generadores de una indefensión material, ¿puede ordenarse la retroacción de actuaciones? En caso afirmativo, ¿qué tipo de procedimiento hay que incoar? ¿Reponer el primigenio como si se trata de una retroacción? ¿Uno nuevo de la misma naturaleza del que traía causa el acto viciado? O, en fin, ¿otro distinto? Cuestiones de las que daremos cuenta en los apartados siguientes.

2.5. Asimismo, la retroacción cuenta con un importante límite en cuanto a su *alcance de actuación material* pues no podrá utilizarse como instrumento para que la Administración tributaria pueda corregir posibles deficiencias sustantivas del acto anulado. En efecto, como razona el Tribunal Supremo en su Sentencia de 25 de octubre de 2012 [rec. casación n.º 2116/2009 (NFJ055046)]:

«(...) si optan por la retroacción de actuaciones no pueden olvidar que en nuestro sistema jurídico tal remedio constituye un instrumento para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlos de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales (el propio art. 239.3 de la nueva Ley General Tributaria, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad). O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no se cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los datos de hecho indispensables para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no. *Desde luego, 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» (Fundamento Tercero).

En definitiva, a través de la retroacción de actuaciones únicamente se podrán corregir las irregularidades formales; en modo alguno podrá utilizarse como un expediente para *mejorar* por razones de fondo la primitiva (y ya anulada) regularización tributaria; puesto que a fin de cuentas la retroacción solo consiste en *desandar el camino para practicarlos de nuevo, reparando la le-*

sión, se trata de subsanar defectos o vicios formales» [Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2012, rec. de casación n.º 5827/2009, Fundamento Tercero (NFJ046790)].

2.6. Otro aspecto relevante estriba en el *impulso* bajo el que cabe la retroacción de actuaciones. Esto es, si es necesario (o no) que la resolución estimatoria prevea expresamente en su parte dispositiva la referida reposición y no solo la anulación de los actos impugnados. Es frecuente encontrarse con resoluciones y sentencias que constatando la existencia de irregularidades formales generadoras de una indefensión material se limitan a anular los actos sin efectuar mención alguna acerca de la retroacción, ni resolver los otros motivos impugnatorios planteados por el recurrente¹². En tales situaciones, ¿podría la oficina gestora reponer las actuaciones y solventar los defectos formales dando lugar a un nuevo acuerdo liquidatorio?

En nuestra opinión, para que la Administración tributaria lleve a cabo una retroacción de actuaciones será condición necesaria e indispensable que la instancia revisora habilite tal proceder en el fallo de la resolución; atendiendo al propio tenor literal del artículo 239.3 de la LGT que, sin ambages, establece un mandato claro: «se producirá la anulación del acto (...) y se ordenará la retroacción...». De manera que, sin la referida *orden*, no habría cabida para una reposición de

¹² En este sentido merece la pena destacar la Sentencia del TSJ de Madrid número 54/2012, de 19 de enero (NFJ047937), en la que se analiza la ausencia en el expediente enviado la ausencia de documentos vitales que supuestamente motivaron la regularización tributaria («del examen del expediente administrativo se aprecia que en el mismo no consta ninguno de los documentos de las actuaciones seguidas en la Audiencia Nacional de los que la Inspección deduce la obtención de los rendimientos que imputa al recurrente, ni tampoco consta en dicho expediente administrativo ningún otro documento del que pudiera resultar la deuda tributaria que se fija en la liquidación, debiendo tener en cuenta que en el informe ampliatorio al Acta se alude a la existencia de unos Anexos, entre los que se citan unas escrituras de compraventa, extractos bancarios y la referencia genérica a documentación remitida por la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional, así como copia auténtica del informe pericial, pero tales documentos no figuran en el expediente administrativo remitido a esta Sala, lo que genera una evidente indefensión al contribuyente, que ya manifestó ante la Inspección que tales documentos no estaban en el expediente administrativo que del que le fue dado traslado, lo que impide articular correctamente sus alegaciones y medios de prueba frente a los elementos de prueba que considera la Administración para practicar la liquidación e impide a esta sala ejercitar su función revisora, pues la ausencia de dichos documentos no permite valorar si es o no conforme a derecho la valoración jurídico tributaria que efectúa la Administración. Por otra parte, hay que señalar que incumbe a la Administración la carga de la prueba de los hechos determinantes del incremento de base de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria y no puede considerarse que la liquidación reúna los elementos requeridos por el artículo 102 de acuerdo con lo establecido en el artículo 102 de la Ley General Tributaria, pues no pueden considerarse acreditados por la Administración los elementos determinantes de la deuda tributaria», Fundamento Segundo). Sin embargo, el Tribunal, sorprendentemente, se limita a anular los actos recurridos, sin resolver los restantes motivos impugnatorios, ni habilitar o prohibir la retroacción («En consecuencia, procede la estimación del recurso contencioso-administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida, anulándola y dejándola sin efecto así como la liquidación de la que trae causa y al anularse la liquidación, procede igualmente anular el acuerdo sancionador que tiene su origen en la indicada liquidación. Por las razones expuestas, no procede entrar a analizar el resto de las alegaciones formuladas por las partes, pues al anularse la liquidación por falta de acreditación en el expediente administrativo de los elementos de prueba determinantes de la liquidación, resulta irrelevante valorar las otras alegaciones planteadas ni, por ello, tampoco procede analizar las pretensiones formuladas de forma subsidiaria», Fundamento Segundo).

actuaciones, pese a encontrarse ante un vicio formal generador de una indefensión constitucionalmente relevante.

2.7. En cualquier caso, parece claro que la retroacción propiamente dicha solo está prevista para el específico y detallado supuesto regulado en el artículo 239.3 de la LGT, quedando fuera de su ámbito de acción otras hipótesis semejantes (que no idénticas), tales como la estimación por vicios formales de los que se ha derivado una indefensión puramente formal o la anulación por motivos sustantivos, que vamos a analizar a continuación.

V. LA FUNCIÓN REVISORA ANTE LOS VICIOS DE FORMA NO GENERADORES DE INDEFENSIÓN MATERIAL: EL DEBER DE RESOLVER SOBRE EL FONDO DEL ASUNTO

1. No es raro encontrarse ante resoluciones parcialmente estimatorias en las que el órgano de revisión administrativa ordena la retracción de actuaciones apreciando la existencia de irregularidades de procedimiento que, en realidad, no han generado una indefensión de alcance constitucional; y, por tanto, sin haber resuelto los motivos impugnatorios sustantivos que presenta el expediente y, más concretamente, las alegaciones y medios de prueba aportados por el reclamante.

En estos casos, ¿la instancia revisora ha obrado correctamente? ¿Cuenta con cobertura legal para ordenar la retroacción? Parece claro, conforme a lo razonado en el epígrafe anterior, que tales situaciones no se encuentran amparadas por el único supuesto específico de reposición de actuaciones que prevé nuestra LGT. Por tanto, las instancias revisoras no deberían ordenar retroacción alguna ante vicios de forma que no hayan mermado las posibilidades de defensa del reclamante. Y, consecuentemente, están obligadas a resolver plenamente el recurso o reclamación interpuesto.

Los órganos revisores no pueden escudarse en la existencia de meras irregularidades procedimentales para no entrar a resolver los motivos impugnatorios de fondo, ya que podría argumentarse un *uso fraudulento del procedimiento de revisión* con el objeto de dilatar y dificultar la posición jurídica del contribuyente al verse obligado, de una parte, a soportar (indebidamente) una reposición de actuaciones y, de otra y simultáneamente, a recurrir frente a la resolución parcialmente estimatoria con la finalidad de evitar que puedan quedar imprejuizados los referidos argumentos de fondo¹³.

¹³ Como acertadamente razonan SÁNCHEZ PEDROCHE, BAS SORIA y MOYA CALATAYUD, «la estimación de la reclamación por motivos formales genera en muchos casos un efecto perverso para el reclamante, no solo por el alargamiento del plazo de resolución y la inevitable carga de intereses de demora que comporta, sino también porque en muchas ocasiones constituye la coartada perfecta para que el órgano económico-administrativo resuelva cómodamente la cuestión sin entrar en el fondo del asunto... Esta forma de proceder podría ser constitutiva de una flagrante violación de la función revisora (...) la instancia revisora suele optar por una solución de dudosa adecuación a nuestro Ordenamiento: concluir que el vicio

2. De ahí que el artículo 66 del RGRVA, cuando en su apartado cuarto, relativo a las estimaciones con retroacción de actuaciones señala que «*existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto*», deba interpretarse de consuno con el artículo 239.3 de la LGT, es decir, la instancia revisora tendrá que apreciar la existencia de un vicio de procedimiento que haya generado una situación de *indefensión material* para acudir a la retroacción. Y, a contrario sensu, si, pese a la existencia de una irregularidad procedimental, no se constatará la existencia de una *indefensión material*, se deberá resolver sobre el *fondo del asunto*¹⁴, siendo improcedente que el referido precepto reglamentario despliegue efecto anulatorio alguno.

3. Pues bien, si conceptualmente el planteamiento parece claro, la práctica no deja de suscitar situaciones complejas a las que no se ha dado siempre un tratamiento unitario. Así ocurre, por ejemplo, con la ausencia del preceptivo informe ampliatorio en la tramitación de las actas de disconformidad o en las actas de conformidad a las que, con posterioridad a su firma, se produce la revocación a dicha conformidad. En tales hipótesis, ¿existe una indefensión material que obliga a anular y retrotraer actuaciones o, simplemente, nos encontramos ante una irregularidad procedimental no invalidante del procedimiento?

La Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2011 [rec. de casación n.º 189/2009 (NFJ046321)] aborda esta cuestión sosteniendo frente a pronunciamientos previos (Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2000) que la mera ausencia del informe ampliatorio no debe implicar, per se, la anulación de la liquidación; sino que requiere, además, que de dicha falta se constate la existencia de una indefensión *real* ocasionada al contribuyente que le impida tener conocimiento de los hechos y medios de prueba utilizados por la Inspección para regularizar; pudiendo ser subsanada dicha infracción del procedimiento a través del acuerdo liquidatorio:

«(...) la Sentencia impugnada se refiere expresamente a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 10 de mayo de 2000, aportada como Sentencia de contraste por el recurrente, lo que evidencia que la Sala era concedora de la doctrina en ella contenida. *Es verdad que allí se pronunciaba sobre la falta del preceptivo informe ampliatorio pero en aquel caso*, a diferencia de lo que sucede en la Sentencia ahora impugnada, *se declaraba la nulidad de la liquidación porque, además de la ausencia del mencionado informe, existía una situación en la que también se producía la omisión de los elementos esenciales del hecho imponible en el acta*. Al respecto, la

procedimental acaecido durante la sustanciación del expediente solo generó una situación de indefensión formal (ordenando la mera retroacción de actuaciones), dejando imprejuizadas las restantes pretensiones impugnatorias expuestas en la reclamación» (SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F.: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, T. II, Tirant lo blanch, Valencia, 2012, pág. 1.931).

¹⁴ Como acertadamente concluye BOSCH CHOLBI, las instancias revisoras deberían «entrar en el fondo del asunto, cuando pueda analizarlo, aunque haya concurrido un defecto de forma en el acto o procedimiento, si, aunque decidiera la procedencia de la retroacción, no iba a variar el sentido de la resolución; y, sobre todo, si es estimatoria de la pretensión de nulidad» (Cfr., BOSCH CHOLBI, J. L.: «Los efectos...», *op. cit.*).

Sentencia de 10 de mayo de 2000 concluía que "[e]s claro que la idea que subyace en el art. 48.3 a) del Reglamento es la de que la reclamación económico-administrativa inicia un procedimiento contradictorio, en sede distinta a la de gestión (art. 90 de la Ley General Tributaria), de modo que este informe es el equivalente al informe ampliatorio regulado en el art. 56.3 del Reglamento de la Inspección de los Tributos, por tanto la contradicción se traslada a la vía de reclamación económico-administrativa, en la que el recurrente puede plantear el incumplimiento de los requisitos formales del Acta, entre los cuales se halla la omisión de los elementos esenciales del hecho imponible, que es el caso de autos, de manera que hay que concluir que además de la infracción de los artículos 145.1 b) de la Ley General Tributaria y artículo 49.2 d) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, se ha cometido también la infracción del art. 48.3 a) de dicho Reglamento".

Por el contrario, la Sala de instancia manifiesta que esa doctrina no resulta de aplicación al caso que nos ocupa por cuanto –señala– "en la misma se tienen presentes dos defectos en la tramitación del procedimiento, una la falta del informe preceptivo indicado, y otra la falta de elementos esenciales contenidos en la[s] [actas] que impiden poder conocer el proceso seguido por la Inspección al tiempo de fijar el resultado de la liquidación", y, en este supuesto "nos hallamos, como queda razonado, que *en las liquidaciones se recogen los datos esenciales para poder conocer cuál ha sido el procedimiento para fijar el resultado de la liquidación, y únicamente falta el informe del Inspector al que se le debió dar traslado para que emitiese el preceptivo informe complementario, ante la disconformidad mostrada no por el sujeto pasivo, sino por el responsable subsidiario*" (FD Séptimo)» (Fundamento Quinto).

Sin embargo, no se trata de un criterio unánime y prueba de ello es el voto particular que alberga la referida sentencia, que se posiciona a favor de la retroacción de actuaciones por considerar que existe una situación de indefensión material:

«(...) Nos encontramos ante actas de conformidad que son cuestionadas por el responsable subsidiario, sin que el Tribunal Económico-Administrativo Regional ni el TEAC solicitaran a la Inspección el preceptivo informe ni el expediente de gestión a pesar de que en su reclamación económico-administrativa se alegó la nulidad de las actas, por lo que se produjo la omisión de un trámite imprescindible, que impidió conocer al reclamante cómo llegó la Inspección a cuantificar el aumento apreciado, al no figurar en las actuaciones la documentación a que se referían las actas.

La conclusión de lo anterior es la *procedencia de retrotraer las actuaciones* del procedimiento económico-administrativo hasta el momento en que debió solicitarse el informe omitido con el expediente de liquidación al haberse producido indefensión en el recurrente, al no haber podido discutir la legalidad del actuar administrativo, una vez acordada la derivación de la responsabilidad como administrador, apartándose la sentencia recurrida de la doctrina jurisprudencial sentada sobre la materia».

Con independencia ahora de qué tesis es más correcta y, por lo mismo, debería prevalecer con respecto a la inexistencia del informe ampliatorio; de lo que no hay duda es de que ambos razonamientos son coherentes con el planteamiento respectivamente defendido. Lo que no ocurre siempre en el supuesto analizado. Concretamente con lo que, en ocasiones, ha sostenido el TEAC respecto a la ausencia del referido informe anulando el acto impugnado y retrotrayendo las actuaciones, pese a defender que no ha existido indefensión:

«(...) Cuando el obligado tributario manifiesta su disconformidad respecto del acta incoada, los preceptos citados imponen a la Administración dos obligaciones, por un lado, debe proceder a *extender un informe* donde se desarrollen los hechos que originan la regularización y los fundamentos de derecho que sustentan la misma y, por otro lado, *establecen de forma imperativa la entrega al sujeto pasivo del informe conjuntamente con el acta extendida*. En este caso, la Inspección señala en el acuerdo de liquidación que el informe se encuentra incluido en el propio acta, sin embargo, del tenor de los preceptos mencionados se desprende que el informe, necesariamente, es un documento diferente del acta, que debe elaborarse de forma independiente al mismo y que conjuntamente con él debe ser entregado al sujeto pasivo. Es decir, *en el expediente objeto de examen no se ha elaborado el informe en los términos señalados*, sin perjuicio de que el acta incorpore de forma detallada los elementos tanto fácticos como jurídicos que deben formar parte del informe. *La ausencia del preceptivo informe conlleva que, sin haber ocasionado indefensión* al sujeto pasivo en cuanto que los argumentos que sustenta la propuesta de regularización se reflejan de forma detallada en el acta, de tal forma que ha tenido conocimiento de los mismos, pudiendo efectuar alegaciones sobre la cuestión de fondo suscitada, *sin embargo, se ha prescindido de un trámite exigido por la norma reglamentaria que impide admitir la validez del acuerdo adoptado*. Por tanto, estimando parcialmente las pretensiones del reclamante, se considera *procedente retrotraer las actuaciones* al objeto de que se formule el correspondiente informe que deberá ser objeto de entrega conjuntamente con el acta». Resolución del TEAC de 25 de junio de 2004 [R. G. 3805/2001, Fundamento Tercero (NFJ018025)].

Es claro, conforme a lo razonado hasta el momento, que si a decir del TEAC no hubo indefensión a pesar de la existencia del mencionado vicio de procedimiento, la instancia revisora no debió anular el acto por tal motivo, sino que tendría que haber analizado y resuelto la reclamación o el recurso en toda su extensión (esto es, incluyendo los posibles vicios sustantivos) y disponer en consecuencia, estimado o desestimando aquella.

Por tanto, lo criticable estriba en el cruce de consecuencias ante uno u otro tipo de indefensión, pues solo la indefensión material produce, en los términos vistos, la anulación del acto y la reposición de actuaciones. Por el contrario, una indefensión puramente formal nunca legitimará tales efectos.

4. Cuestión distinta y no menos relevante será determinar cuándo una indefensión es material o formal, incluso cuando nos encontremos ante la misma irregularidad procedimental. Esto ocurre,

por ejemplo, con la ausencia en el expediente del informe justificativo de la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles. En la que lo fundamental para sostener el alcance (material o formal) de la indefensión se encuentra [como razona el Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de julio de 2011, rec. de casación n.º 177/2006 (NFJ044113)], no en la falta misma del referido documento, sino en las consecuencias que dicha irregularidad (en particular, cuando no han sido subsanados por actos posteriores) ha provocado en la esfera del obligado tributario:

«(...) Conviene, pues, diferenciar el supuesto en el que no pueden deducirse del expediente las causas de aplicación del régimen de estimación indirecta ni el modo de proceder por parte de la Inspección por no obrar el informe, ni haberse subsanado en el posterior ampliatorio, del caso, como el litigioso, en el que existe una concentración de trámites del procedimiento en el informe ampliatorio del acta, consignándose en el mismo también los aspectos esenciales a que alude el artículo 51.1 de la ley, no siendo obstáculo esta circunstancia para el ejercicio de los derechos del contribuyente.

A esta conclusión parece llegar también esta Sala en su sentencia de 18 de Enero de 1998, que si bien anuló las actuaciones por haberse omitido el razonado informe que exigía el artículo 51 de la Ley General Tributaria, ello fue porque la infracción apreciada privaba al contribuyente del conocimiento de los datos necesarios para su impugnación, colocándose al mismo en situación de indefensión. (...) En definitiva, hay que concluir que la ausencia del informe cuestionado, si no causa indefensión, no puede ser determinante de una anulación de actuaciones» (Fundamento Cuarto).

De ahí que ya estemos en disposición de concluir:

- 1.º Que solo las irregularidades formales *constitucionalmente relevantes* pueden dar lugar a una retroacción de actuaciones sin resolver los motivos de fondo que plantea un expediente (*ex art. 293.3 LGT*).
- 2.º Que la *pura* irregularidad formal no ampara la activación del instituto de la retroacción de actuaciones; en estos casos el órgano revisor deberá analizar y solventar plenamente el recurso o reclamación planteado por el obligado tributario, so pena de vulnerar las funciones revisoras legalmente encomendadas.
- 3.º Que no siempre hay un criterio jurisprudencial claro y uniforme acerca de la naturaleza (*material* o *formal*) de una indefensión, aunque tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo vienen efectuando una interpretación *restrictiva* del concepto de indefensión *constitucionalmente relevante*; de manera que solo aquellos vicios de procedimiento trascendentes y *relevantes* serán aptos para configurar una indefensión *material*. Lo que en buena lógica lleva a sostener que el régimen jurídico de la retroacción de actuaciones, frente a lo que *prima facie* pudiera parecer, tiene un radio de acción muy estricto que, en muchas ocasiones, no se corresponde con su aplicación real, caracterizada por la activación de dicho instituto respecto de situaciones en las que únicamente puede hablarse de indefensión *formal*.

VI. LAS RESOLUCIONES ESTIMATORIAS POR MOTIVOS SUSTANTIVOS: ¿SE DEBE INCOAR UN NUEVO PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO?

1. Como hemos visto, el artículo 293.3 de la LGT conecta la retroacción de actuaciones a la apreciación de *determinados* vicios formales. Esta regulación ha llevado a sostener que la reposición del procedimiento no es posible cuando la estimación del recurso o la reclamación venga determinada por irregularidades sustantivas. En estos casos, lo procedente es que la instancia revisora se limite, sin más, a anular los actos impugnados.

1.1. El mismo Tribunal Supremo ha avalado esta posición y así nos encontramos con algún pronunciamiento que veta la posibilidad de retrotraer actuaciones en los casos en que se aprecie que el acto impugnado adolece de vicios materiales. Nos referimos a la Sentencia de 7 de abril de 2011, dictada en el recurso de casación n.º 872/2006 (NFJ042953), que hace descansar su posición en la disparidad y en la naturaleza no intercambiable de las funciones gestoras (entendidas estas en sentido amplio o impropio) respecto de la función revisión:

«(...) dentro de las funciones y potestades que le vienen asignadas a los Tribunales Económico-Administrativos, entre las que no se encuentran, desde luego, las de proyectar y hacer las funciones propias de los órganos de la Inspección en la regularización tributaria a la que tiende el procedimiento de comprobación e investigación, supliendo la inactividad de estos o subsanando los defectos materiales en la determinación de los hechos que constituyen el sustrato o presupuesto de legitimación del acto de liquidación objeto de la impugnación, colmando los defectos en los que incurrió el órgano en su tramitación o resolución. No corresponde a los Tribunales Económico-Administrativos llevar a cabo la actividad inspectora. La reclamación económico-administrativa se configura como medio de impugnación cuya resolución se encomienda a otros órganos de los que han dictado el acto recurrido, situándose la Administración en pie de igualdad con los interesados.» (Fundamento Tercero).

Por ello, continúa y concluye la sentencia que:

*«(...) La fijación en el procedimiento de comprobación e investigación de los elementos y presupuestos relevantes tributariamente, para la procedente regularización tributaria, conlleva una serie de consecuencias jurídicas derivadas de la vinculación a los presupuestos del hecho normativos, de suerte que se conforma el presupuesto y base fáctico-jurídica que dota de validez y legitimación al acto liquidatorio. Si en el curso del procedimiento se ha realizado una valoración de elementos relevantes para determinar el *quantum debeatur de la obligación tributaria*, a la que se opuso la parte recurrente, logrando llevar al convencimiento del órgano llamado a controlar dicha actuación inspectora y liquidadora, *de la falta de veraci-**

dad de la valoración y, por ende, de la falta de validez de la liquidación, no cabe, cuando no existe vicio formal del procedimiento, una retroacción de actuaciones, que más es una reconstrucción de un resultado equivocado derivado del ejercicio de las potestades que a tal fin tiene asignado la Inspección de los Tributos, a los efectos de unas nuevas valoraciones hasta lograr el acierto en la determinación de los elementos relevantes; menos aún es factible que el Tribunal Económico-Administrativo, excediéndose de sus funciones, indique siquiera cómo deben desarrollarse las potestades que a tal fin se le asigna normativamente a la Inspección de los Tributos» (Fundamento Tercero).

En esta misma línea ocasionalmente se ha pronunciado el TEAC; en concreto en su Resolución de 26 de marzo de 2009 (NFJ033190) efectúa un razonamiento contundente y extrae una consecuencia tajante en los casos de estimación de la reclamación por razones de fondo:

«El Tribunal Regional en su Resolución anula la liquidación impugnada por cuestiones de fondo (...) Si el Tribunal Regional entendía que la Inspección no había probado los hechos en que fundamentó su regularización, lo que hubo de hacer simplemente era anular la liquidación girada pero no ordenar nuevas actuaciones comprobadoras como si la Inspección dependiera funcionalmente de él. La actuación del TEAR de ... va en contra del principio de seguridad jurídica, puesto que si la Inspección no ha realizado de forma adecuada las actuaciones de comprobación e investigación para poder probar unos determinados hechos, los Tribunales no pueden estar ordenando retrotraer las actuaciones "sine die" otorgando a los órganos de Inspección la posibilidad de pronunciarse de nuevo y calificar de otra forma los hechos controvertidos, y así mismo dando lugar a que esta nueva calificación fuera más perjudicial para el reclamante vulnerando así la prohibición de la reformatio in peius. En efecto, la labor inspectora ha concluido, no se pueden retrotraer las actuaciones porque los órganos de inspección no hayan demostrado un determinado hecho puesto que esto supondría reabrir un procedimiento ya concluso e iría contra los principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico» (Fundamento Segundo).

Por ello, concluye que:

«Procede estimar las alegaciones del reclamante en relación con la imposibilidad de dictar una nueva liquidación una vez anulada la misma por haber estimado el Tribunal Regional en cuanto al fondo las pretensiones del reclamante» (Fundamento Cuarto)¹⁵.

¹⁵ También es destacable la Resolución del TEAC de 29 de junio de 2010: «(...) como hemos indicado en anteriores ocasiones en relación con cuestiones que no tenían la naturaleza de formales que permitieran la retroacción de las ac-

Vemos, pues, como en esta resolución el TEAC establece la imposibilidad de reabrir el procedimiento de inspección ya concluido, llegando a sostener la «imposibilidad de dictar una nueva liquidación» una vez anulada la primera por razones de fondo. Parece, por tanto, que los TEA, conforme a este criterio, no solo no podrán ordenar la retroacción de actuaciones, sino que además la Administración gestora tampoco podrá iniciar procedimiento alguno siempre que estuviera a tiempo de hacerlo.

1.2. Sin embargo, hay que reconocer que no se trata de la tesis mayoritaria. En efecto, el Tribunal Supremo viene sosteniendo la inexistencia de limitación alguna a la retroacción de actuaciones con independencia de la apreciación de vicios de forma o de fondo, salvo en los casos de reincidencia en el error. En este sentido, resulta ilustrativa la Sentencia de 3 de mayo de 2011 [rec. de casación n.º 4723/2009 (NFJ042956)]:

«(...) debemos empezar afirmando que no hay precepto legal o reglamentario, principio jurídico ni doctrina jurisprudencial alguna que impida automáticamente y con carácter general a la Administración ejercer la 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.

Tampoco se puede aseverar categóricamente que, *si la Administración tributaria yerra más de una vez en la realización de sus actuaciones de liquidación, pierde automáticamente la posibilidad de enmendar su error.* La respuesta habrá de suministrarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso, ya que *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 tal potestad no haya prescrito; aun más, no le es exigible otro comportamiento en defensa del interés público y de los derechos de la Hacienda.

Lo único jurídicamente intolerable es la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la reincidencia en idéntico yerro una y otra vez. Una tesis así atentaría contra su deber constitucional de eficacia, desconociendo de paso el principio constitucional de seguridad jurídica e incurriendo en un indudable abuso de derecho. En ese escenario debe situarse nuestra jurisprudencia sobre las comprobaciones de valores inmotivadas, que hemos resumido en la sentencia de 24 de mayo de 2010 (casación en interés de Ley 35/09, FJ 6.º), como a continuación se sintetiza. (...) En definitiva, si no existe una actitud contumaz de la Administración

tuaciones (en los términos del artículo 101 del RPREA o actualmente en los términos previstos en el artículo 239.3, párrafo segundo de la LGT), si la actuación del TEAR hubiera permitido emitir nueva liquidación, ello iría en contra del principio de seguridad jurídica» [Fundamento Sexto (NFJ038869)].

tributaria, si no se obstina en el mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabe oponer a que, anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar» (Fundamento Tercero)¹⁶.

Se trata de una doctrina legal que ha sido refrendada posteriormente en la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2012 [rec. de casación n.º 6386/2009 (NFJ048091)]:

«(...) las facultades que se le reservan a la Administración en los supuestos de que una liquidación tributaria sea anulada sin retroacción de actuaciones, por no responder a defectos formales la causa de la anulación. Sobre esta cuestión hemos realizado una declaración genéricamente clara en Sentencia tan reciente como lo es una de 26 de marzo de 2012 (rec. de casación 5827/2009), en la que hemos establecido que (...), *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, 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, ganando "firmeza" las autoliquidaciones del sujeto pasivo, que devienen ya irrevisables. 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 no haya prescrito. 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 si no ha decaído su derecho por el transcurso del tiempo. Y en este punto se ha de tener en cuenta nuestra jurisprudencia sobre la interrupción de la prescripción y la negativa de este Tribunal Supremo a reconocer tales efectos a los actos nulos de pleno derecho [véase, por todas, la Sentencia de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/03, FJ 4.º) y las que en ella se citan].*

Por ello, en cuanto se entienda que el pronunciamiento de la Sala de instancia impide a la Administración liquidar el impuesto sobre sociedades de "Acampo" aun cuando su potestad no haya prescrito, debe ser corregido. En realidad, este es el planteamiento que subyace a la tesis de la Administración recurrente, que, en esencia, viene a coincidir con el planteamiento de la Audiencia Nacional. Lo que ocurre es que los jueces a quo realizan, a nuestro juicio, un pronunciamiento excesivo al decir que, con la anulación de las dos resoluciones económico-administrativas, queda subsistente la autoliquidación de la entidad en la que se aplica la exención controvertida, porque es evidente que no están haciendo una proclamación obvia y que, 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*

¹⁶ En los mismos términos, las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2011, dictadas en los recursos de casación n.º 6393/2009 (RJ 2011/4228); y n.º 466/2009 (NFJ042955).

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 (art. 31.1 de la Constitución) abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas» (Fundamento Tercero).

Conforme a este planteamiento, se deduce una certeza y una duda. La primera, que ante vicios de naturaleza material no cabe reposición de actuaciones; aunque no impide que la Administración tributaria vuelva a liquidar. Sin embargo, no aclara el tipo de procedimiento con base en el cual la oficina gestora pueda enmendar su primer error.

Por su parte, la última doctrina del TEAC también argumenta en el mismo sentido. Y así hay que destacar la Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010 (dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio núm. 1/2010):

«(...) la nueva Ley General Tributaria en su artículo 239 contempla solo el supuesto de defectos formales que provoque indefensión en cuyo caso dispone que se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal (...) La razón por la que el fallo debe limitarse a dicha función procedimental, sin que sea adecuado entrar en el fondo del asunto cuando se trata de defectos formales, es porque el vicio formal incurrido por la Administración, potencialmente puede haber afectado al proceso de formación de la voluntad administrativa, y si bien en ocasiones no es así, y el acto administrativo, no obstante el vicio de forma, podría resultar perfectamente adecuado a derecho, basta con que se haya producido dicho defecto formal en la elaboración del acto, para que el Órgano de revisión se abstenga de entrar a analizar el resultado.

No ocurre así en los supuestos de vicios materiales del acto impugnado, en el que acordada la anulación del mismo por el Tribunal, deberá ser la propia Administración autora del acto, a la vista del contenido del fallo y de los correspondientes fundamentos expuestos en la resolución, y teniendo en cuenta las circunstancias de hecho del supuesto concreto, la que, en ejecución de fallo, adopte las medidas concretas dirigidas al fin perseguido y conformes a la legislación al respecto. En cualquier caso, el que la ejecución quede encomendada a la oficina autora del acto, no impide quedar sometida asimismo a la revisión del órgano resolutorio, ya que la posible discrepancia entre el fallo anulatorio y la ejecución del mismo, se solventaría mediante el correspondiente procedimiento incidental previsto en el art. 68 del Reglamento de revisión.

Por ello, a diferencia del vicio formal en el que el Órgano de reclamación acuerda la retroacción con el fin de precisar la actuación administrativa conservada sin entrar a

analizar el fondo del asunto, en el acto anulado por vicios materiales, la resolución debe expresar y fundamentar el ilícito administrativo que comporta la anulabilidad declarada, *siendo innecesario declarar retroacción alguna, pues aun cuando en ocasiones la resolución pueda indicar o señalar criterios a tener en cuenta en la ejecución de fallo* —en cualquier caso de naturaleza aclaratoria del mismo—, *corresponde con carácter exclusivo tomar las decisiones que resulten más oportunas y eficaces dirigidas a la ejecución del fallo a la propia administración gestora*. Por otro lado, el pronunciamiento expreso sobre la retroacción podría suponer a la Administración contar ventajosamente con una previa declaración favorable relativa a la validez de la nueva actuación a desarrollar, cuya viabilidad, como se ha dicho, dependerá de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto. Por ello, en la resolución del Pleno se afirmaba: De ahí precisamente que, en resolución de 26 de enero de 2010 (RG 361/2009), hayamos indicado la improcedencia recogida en el fallo del TEAR de la posibilidad que otorga al órgano gestor de dictar una nueva liquidación, pues ello, como se ha expuesto anteriormente, vendrá determinado por los efectos que la anulación del acto produce. En definitiva, *ni los Tribunales Económicos tienen que pronunciarse sobre la retroacción en estos casos, ni la Administración necesita que aquellos le habiliten o le prejuzguen sobre su actuación futura, pues le corresponde a esta de forma insita en base al principio de autotutela y a su exclusiva competencia para producir y ejecutar los actos administrativos en cumplimiento de sus fines*» [Fundamento Séptimo (NFJ040839)].

El TEAC en esta resolución (dictada, recordamos, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio) ha rectificado su posición inicial y si bien confirma que la retroacción de actuaciones solo es posible cuando la instancia revisora aprecie la existencia de concretos y cualificados vicios procedimentales; cuando se trata de vicios de fondo no procede fijar limitación procedimental alguna; de manera que, anulada la primera liquidación, nada impide otra comprobación¹⁷.

2. Vemos, pues, pese a ciertas vicisitudes y cambios expuestos, tanto el Tribunal Supremo como el TEAC sostienen la eliminación de cualquier reparo a incoar regularizaciones derivadas de actos liquidatorios anulados por motivos de fondo¹⁸.

¹⁷ En comunión con este parecer, la Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012, Fundamento Tercero [R. G. 3768/2010 (NFJ049198)].

¹⁸ No obstante, hay pronunciamientos puntuales que sostienen el criterio actualmente minoritario contrario a cualquier actuación de reiterativa de actos anulados por motivos sustanciales, como ocurre con la Sentencia del TSJ de Andalucía número 1052/2012, de 20 de julio de 2012 (NFJ049361), «(...) es necesario distinguir entre los vicios de procedimiento que producen indefensión, que determina la reposición de las actuaciones al momento en el que se produjo la omisión, a fin de subsanar el defecto, y las infracciones materiales que lo que determinan sin más es la nulidad del acto, sin posibilidad de dictar un nuevo acto ajustado a derecho. Y ello, no solo porque así lo prevé expresamente el artículo 239.3 de la LGT, sino porque es la solución adecuada a las normas generales y comunes del procedimiento y del proceso a las que la Abogacía del Estado apela. Así, por ejemplo, si se anula un acto porque la Administración incumple las cargas que le corresponden, la cuestión queda resuelta con efecto de acto firme o de cosa juzgada si la decisión es judicial, sin que quepa volver sobre ello; si la sentencia anula una liquidación por falta de prueba de sus

Ahora bien, a tenor de esta solución, los órganos de aplicación de los tributos, ¿pueden motu proprio incoar un nuevo procedimiento con el objeto de efectuar una nueva comprobación sobre los hechos en su día ya regularizados y ahora analizados en revisión? O, por el contrario, ¿es necesario que la resolución estimatoria habilite con una mención específica tal proceder?

En principio, no es necesario que la instancia revisora habilite a la Administración tributaria a fin de que incoe un nuevo procedimiento de comprobación; puesto que, salvo que nos encontremos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho, los actos anulados tienen eficacia interruptiva de la prescripción tributaria¹⁹ y siempre, claro está, que se observe la prohibición de la *reformatio in peius*²⁰.

fundamentos, la Administración no puede volver a intentar una nueva liquidación reuniendo nuevos elementos de prueba, del mismo modo que el comerciante que pierde el pleito por falta de pruebas no puede volverlo a presentar con nuevas pruebas» (Fundamento Segundo).

¹⁹ Conforme tiene reconocido el Tribunal Supremo en la «(...) Sentencia de 19 de abril de 2006 (recurso casación en interés de Ley 58/2004) –cuyos términos reiteramos en la reciente Sentencia de 22 de octubre de 2009 (recurso n.º 6766/2003), FD Quinto–, en la que establecimos como doctrina legal que "[l]a anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económico-Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos", con fundamento, en esencia, en los siguientes razonamientos: "La doctrina afirmada en la sentencia de instancia, en el sentido de que es irrelevante el que la anulación de los actos de la Administración sea por causa de anulabilidad, o, por razón de nulidad, es claramente inasumible. En primer término, porque contradice la doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en su sentencia de 19 de junio de 2004, sentencia en la que claramente se distinguen los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción que de ellos pueda derivarse; en segundo lugar, porque tal distinción no es irrelevante para el ordenamiento jurídico que considera no convalidables los actos nulos, siendo imprescriptible (en principio) la acción para exigir su anulación. Por el contrario, los actos anulables son convalidables y son susceptibles de impugnación en los plazos (breves) legalmente establecidos. Pudiera argüirse que aunque sean ciertas esas diferencias las mismas se vuelven irrelevantes cuando de la prescripción se trata. Pero esta tesis carece de fundamento legal si se tiene presente que el artículo 66.1 a) al regular la interrupción de la prescripción se refiere a 'cualquier acción administrativa' expresión que pone de relieve que lo trascendente, a efectos de interrumpir la prescripción, es el silencio de la relación jurídica, lo que no se puede afirmar cuándo el acto de la Administración es meramente anulable, como es el caso. No es ocioso recordar que este tratamiento jurídico no es diferente al que consagra el artículo 1.973 del Código Civil a efectos de interrupción de la prescripción y que establece la capacidad interruptiva de la prescripción en términos claramente genéricos, llegando también a utilizar la expresión 'cualquier', como el precepto citado de la LGT, por lo que el efecto interruptivo no se supedita al éxito de la reclamación sino a la ausencia de silencio en la relación jurídica que prescribe" (FD Tercero). A la doctrina que acabamos de transcribir aludimos poco después en la Sentencia de 23 de mayo de 2006 (recurso n.º 18/2001), en la que afirmamos que debía "tenerse en cuenta, ante todo, que las anulaciones de las liquidaciones provisionales se produjeron, no por la existencia de vicios de nulidad de pleno derecho, al no concurrir las causas de los" arts. 153 de la L.G.T. y 62 de la Ley 30/1992, "sino de simple anulabilidad"; y "[a]nte esta realidad, si no existió nulidad de pleno derecho, las liquidaciones anuladas interrumpieron la prescripción, de acuerdo con la doctrina sentada por esta Sala, entre otras, en la reciente Sentencia de 19 de abril de 2006" (FD Cuarto)» [Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2010, recurso de casación n.º 1707/2003 (NFJ038680). Fundamento Tercero].

²⁰ De la misma opinión FALCÓN Y TELLA cuando señala que «lo anterior no impide, (...), que la Administración pueda iniciar un nuevo procedimiento de comprobación, o continuar las actuaciones a través de nuevas diligencias de comprobación, nuevas alegaciones previas, nueva acta y puesta de manifiesto para alegaciones, y nueva liquidación» (FALCÓN

De ahí que la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012, dictada en el recurso de casación en interés de ley n.º 1215/2011 (NFJ049299), ha fijado «como doctrina legal (dando carpetazo en el ámbito puramente tributario a la doctrina del «tiro único») 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.» (Fundamento Quinto)²¹.

Bajo esta perspectiva pudiera afirmarse que las oficinas gestoras cuentan con múltiples posibilidades de *acertar* en la regularización de los obligados tributarios. De manera que si a la primera no ha podido ser, a la segunda o, por qué no, a la tercera, sean capaces de emitir un acto (tributario o sancionador) ajustado al ordenamiento. Para evitar este tipo de situaciones, al hilo de las valoraciones fiscales, el Tribunal Supremo ha construido una jurisprudencia en torno al concepto de *reiteración en el error* que limita el número de intentos de que disponen las Administraciones tri-

Y TELLA, R.: «La improcedencia de ordenar la retroacción de actuaciones cuando la liquidación se anula por razones de fondo: STS de 7 de abril de 2011», *Quincena Fiscal*, núm. 15/2011). Como estamos razonando, compartimos este posicionamiento salvo en un extremo: no es posible la reposición de actuaciones, únicamente cabe la incoación de otro procedimiento tributario, puesto que la retroacción solo está prevista para actos anulados a raíz de concretos vicios formales.

²¹ Sin embargo, los votos particulares suscritos en esta sentencia reflejan que la cuestión dista de estar solucionada (cuando menos, desde una perspectiva conceptual). Así el *primer voto particular*, sostiene que «reconocer la posibilidad de que la Administración pueda volver a pronunciarse sobre el mismo objeto del acto anulado, manteniendo al mismo tiempo que los actos anulables tienen eficacia interruptiva, y, por tanto, que existe plazo para volver a liquidar por haberse impugnado la liquidación inicial, supone dejar indefinidamente abiertos los procedimientos tributarios, máxime cuando la revisión, tanto en la vía administrativa como en la judicial, suele precisar extensos periodos de tiempo para su tramitación, que superan el plazo de los cuatro años de la prescripción, y desconocer el principio de seguridad jurídica, al que en definitiva responde el establecimiento de plazos de prescripción de los derechos de la Administración a practicar o a recaudar liquidaciones tributarias». Por su parte, en el *segundo voto particular* se afirma «con un sector de la doctrina, [que] entiende que una vez constatada la inexistencia de facultad atribuida por la LJCA a un órgano judicial para ordenar la retroacción de actuaciones en la resolución de un recurso contencioso-administrativo si ninguna de las pretensiones ejercitadas lo solicita, la Ley Jurisdiccional únicamente permite la estimación del recurso y, en su caso, la anulación de la liquidación tributaria, total o parcialmente, si es contraria a Derecho, pero sin poder adoptar judicialmente, "motu proprio", la decisión de que se retrotraigan las actuaciones hasta el momento en que la Administración cometió el vicio que ha dado lugar a esa nulidad si así no ha sido solicitado por la parte recurrente. *Menos podrá, obviamente, la Administración tributaria iniciar nuevas actuaciones si el Juez o Tribunal no le ha autorizado para ello. Los actos tributarios no pueden ser reiterados cuando los mismos han sido anulados por sentencia judicial, cualquiera que haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación* (actos nulos de pleno derecho o actos anulables). También se ha mostrado crítica la doctrina que ha considerado que este criterio del Tribunal Supremo podría incidir sobre el principio de seguridad jurídica y, en particular, sobre el derecho a la tutela judicial efectiva en la medida que permite que una vez anulada la primera liquidación se pueda dictar otra nueva "que podría tener en cuenta –destaca GARCÍA DE PABLOS– nuevas circunstancias no recogidas en el procedimiento administrativo previo o no aqulitarse al contenido estricto de la sentencia» (Cfr., GARCÍA DE PABLOS, J. F.: «La retroacción de las actuaciones administrativas: comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012», *Quincena Fiscal*, núm. 8/2013).

butarias para valorar correctamente y que, en nuestra opinión, es perfectamente trasladable a todos los procedimientos de aplicación de los tributos²², que viene siendo aplicada por los tribunales²³.

3. Una vez configurada esta doctrina legal, que neutraliza cualquier impedimento a dictar (dentro de las coordenadas vistas) una «nueva liquidación en los términos legalmente procedentes». Se suscita la elección del procedimiento que la Administración tributaria el procedimiento deberá incoar, descartando la retroacción de actuaciones que, como hemos destacado, está circunscrita a la estimación por vicios formales. Y para ello caben, en principio, dos caminos.

Con el primero se trataría de una especie de continuación del procedimiento inicial, esto es, de una *reapertura* por parte de la oficina gestora de aquel primer procedimiento a fin de dictar un nuevo acuerdo liquidatorio, enmendando los vicios e irregularidades sustantivos desencadenantes

²² Pues como se razona en la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2012 [rec. de casación n.º 2116/2009 (NFJ055046)], «*A la Administración no se le puede imponer la tesitura de acertar a la primera, de modo que si yerra ya no tenga posibilidad alguna de liquidar el tributo, aun cuando su potestad no haya prescrito. Es claro que estas nuevas actuaciones no pueden desembocar en la reiteración del acto anulado, incurriendo en los mismos defectos de forma o de fondo, pues en tal caso decaería el derecho a liquidar. Así lo ha entendido la Jurisprudencia al afirmar que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación no tiene carácter ilimitado, ya que la retroacción de actuaciones no puede multiplicarse poco menos que hasta que la Administración acierte o actúe correctamente (STS de 7 de octubre de 2000). La sentencia de esta Sala de 26 de marzo de 2012 (casa. 5827/2009) ha recordado que la jurisprudencia 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. En tal tesitura, no cabe dictar una nueva liquidación 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 ordenó 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 (art. 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 art. 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 [en este sentido tres sentencias de 3 de mayo de 2011 (casaciones 466/98, 4723/09 y 6393/09, FJ 3.º en los tres casos)» (Fundamento Tercero, *in fine*).*

²³ Entre otras, la Sentencia del TSJ de Castilla y León número 715/2013, de 26 de abril (NFJ052019), sosteniendo que «La Administración tributaria, de manera totalmente incomprensible, ha practicado cuatro liquidaciones, las tres anteriores han sido anuladas por el propio TEAR: la primera y la tercera por ausencia de motivación y la segunda por otros defectos. Ello comporta la nulidad de la resolución del TEAR impugnada y de la liquidación provisional practicada por la AEAT por importe de 11.154,63 euros y 3.087,14 euros, de intereses de demora, pues, como se ve en la doctrina del Tribunal Supremo, la retroacción del procedimiento en tres ocasiones supone un claro exceso que no puede ser admitido. Estas razones determinan que deba acogerse, como se hace, la impugnación de la parte actora y anularse la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional y la liquidación provisional de la que trae causa y declarar el derecho del contribuyente a no ser objeto de nuevo procedimiento administrativo por los mismos hechos» (Fundamento Segundo).

de la anulación. Y la segunda alternativa consistiría en la incoación de un nuevo procedimiento tributario, totalmente desconectado del primigenio; estaríamos ante una nueva y plena oportunidad para que la Administración tributaria regularizara (esta vez sí) correctamente al contribuyente.

Nuestra LGT guarda silencio sobre esta cuestión y ha sido el Reglamento de revisión en vía administrativa el que ha regulado esta hipótesis en su artículo 66.3. Y, de acuerdo con el mismo, en tales casos, esto es:

«Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre».

Pues bien, conforme a dicho precepto, parece claro que lo procedente es la *reapertura* del primer procedimiento tributario, manteniendo su vigencia los actos de trámite del *iter* procedimental que no se han visto afectados por el motivo sustantivo de anulación. Y, por lo mismo, lo que nunca procederá es la incoación de un *nuevo y segundo* procedimiento que haga *tabla rasa* del primitivo. En otras palabras, en los supuestos de estimación (total o parcial) por motivos materiales en donde la instancia revisora (administrativa o judicial) se limita, sin más (esto es, sin indicar en su fundamentación jurídica ningún criterio de ejecución), a anular (total o parcialmente) el acto liquidatorio recurrido, existe una *continuidad procedimental* respecto del procedimiento tributario originario; a diferencia de lo que ocurre (como veremos) cuando se trata de actuaciones de *mera ejecución* (ex art. 66.2 RGRVA).

Ahora bien, esta *reapertura* del procedimiento original plantea dudas en cuanto al ámbito de actuación de que disponen las Administraciones tributarias. Concretamente, las oficinas gestoras, ¿podrían ahora, tras la devolución del expediente, analizar y resolver aspectos que, si bien ya estaban dentro del alcance del procedimiento, no fueron regularizados (por el motivo que fuere) en un primer momento? O, por el contrario, aquellas, ¿deben atenerse al mandato de la resolución total o parcialmente estimatoria con el objetivo estricto y exclusivo de subsanar únicamente el vicio de fondo que determinó la anulación?

Podría afirmarse que, por exigencias del principio de la interdicción de la *reformatio in peius*, solo habría cabida para la segunda alternativa, es decir, que la Administración respectiva solo estaría facultada para reparar la irregularidad sustantiva sin posibilidad de ir más allá, con la finalidad de comprobar otras cuestiones que no fueron tenidas en cuenta anteriormente, aunque estuvieran incluidas, ab initio, en el ámbito de actuación del procedimiento. Sin embargo, no tenemos claro que dicho principio operara en tales casos habida cuenta de que si bien no hay duda de que el mandato de la *reformatio in peius* despliega efectos respecto a la prohibición de empeorar la situación del recurrente a resultas de su *propio* recurso o reclamación; sí pueden existir reparos para el caso de que, a la vez que se subsana el vicio sustantivo, se regulariza algún aspecto del contribuyente que inicialmente no fue comprobado, ni, obviamente, analizado por la instancia revisora o judicial.

Asimismo, hay que plantearse las diferencias (si existen) que hay entre una *retroacción* por motivos formales (en los términos que hemos visto en los apartados anteriores) y una *reapertura* del procedimiento por circunstancias de fondo. En principio, la única que atisbamos se circunscribe al alcance de las actuaciones, pues mientras que la *retroacción debe* limitarse exclusivamente a reparar el defecto de procedimiento, sin habilitar a la oficina gestora para realizar actuación material alguna. En la *reapertura* del procedimiento queda abierta la posibilidad de ampliar el marco de actuación sustantivo siempre que se encuentre dentro de los conceptos y periodos impositivos objeto del primitivo procedimiento.

Lo que sí queda claro es que los órganos de aplicación de los tributos nunca podrán iniciar, a resultas de una resolución estimatoria por motivos de fondo, un *nuevo* procedimientos tributario, distinto del primitivo; en funciones de ejecución, su actuación deberá incardinarse dentro del procedimiento primitivo (que nosotros hemos denominado *reapertura* del procedimiento).

4. No obstante, en nuestra opinión, lo idóneo sería la creación de un procedimiento específico de ejecución que tuviera como presupuesto de activación el ejercicio de las potestades tributarias en retroacción de actuaciones (independientemente del tipo de motivo –formal o sustantivo– que hubiera motivado la anulación de los actos impugnados), sometido a unas coordenadas de alcance, de forma y de tiempo precisas y determinadas. Y así superar la situación de indeterminación actual.

VII. LAS ACTUACIONES DE MERA EJECUCIÓN: EL ARTÍCULO 66.2 DEL RGRVA

1. Queda por analizar una variante con relación a las estimaciones de recursos o reclamaciones por razones sustantivas en las que la resolución (administrativa o judicial), a la vez que anula los acuerdos recurridos, establece en su fundamentación jurídica *criterios de ejecución o de regularización* que tendrán que ser aplicados por la Administración tributaria que resulte competente. Es la hipótesis que regula el artículo 66.2 del RGRVA:

«Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo».

2. La primera cuestión que hay que abordar es la correcta conceptualización de este supuesto que no se corresponde ni con la retroacción de actuaciones (*ex art. 66.4 RGRVA*), solo prevista para irregularidades de procedimiento; ni (y aquí se encuentra lo relevante) con la *reapertura* del procedimiento en caso de anulación del acto por vicios sustantivos (*ex art. 66.3 RGRVA*). En este caso (como hemos visto) la instancia (revisora o judicial) únicamente anula el acuerdo liquidatorio con base en una incorrecta aplicación de la normativa tributaria, dejando la puerta abierta a que la Administración actuante *reabra* el procedimiento tributaria primitivo en los términos y con las limitaciones ya analizadas. Ahora, en el artículo 66.2 del RGRVA, se regula esta misma situación con un matiz diferencial añadido consistente en la concreción por parte de la autoridad revisora de *elementos de regularización* en el caso enjuiciado, que la oficina gestora se ve en la obligación de ejecutar a través de las denominadas actuaciones de *mera ejecución* o, de acuerdo con la dicción literal del artículo 66.2 del RGRVA, «*actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa*».

En definitiva, estamos sosteniendo que el artículo 66.2 del RGRVA establece un *supuesto específico de ejecución* y, frente al parecer mayoritario de la doctrina, no nos encontramos ante un precepto que «regula las *normas generales* de ejecución»²⁴.

Esta alternativa, ni mucho menos infrecuente, no ofrece interrogantes cuando viene de la mano de una autoridad judicial, en el ejercicio de la potestad jurisdiccional. Sin embargo, no ocurre lo mismo (o, cuando menos, albergamos cierta incertidumbre) si se trata de una resolución administrativa, emitida por un órgano revisor ya que, como hemos visto, los TEA no pueden desempeñar el rol de órganos liquidadores o de aplicación de los tributos y qué duda cabe de que la introducción de *factores de corrección en la regularización*, más allá de la mera justificación de la anulación de los actos recurridos, puede derivar en un *solapamiento de identidad* no acorde con el artículo 83.2 de la LGT.

3. De este planteamiento se deducen importantes consecuencias, a saber:

- 1.^a Aquí nos encontramos ante un *procedimiento estricto de ejecución*, totalmente *separado* del procedimiento tributario primitivo (a diferencia del supuesto regulado en el art. 66.3 RGRVA), tal y como se advierte en el mismo artículo 66.2 del RGRVA («Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que

²⁴ RUIZ TOLEDANO, J. I.: «La ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 87/2009, pág. 83.

tuviere su origen el acto objeto de impugnación.»). Y que ha recibido el refrendo del Tribunal Supremo a raíz fundamentalmente de su Sentencia de 30 de junio de 2004 [dictada en el recurso de casación en interés de ley n.º 39/2003 (NFJ019014)] al sostener que «cuando los Órganos competentes de la Inspección de los Tributos, ejecutan una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo, o una sentencia de un Tribunal Contencioso-Administrativo, *no están propiamente ejerciendo una actividad inspectora*, es decir *no se trata de una "actuación de la Inspección"* a los efectos del artículo 31.4 del RGIT, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril» (Fundamento Quinto). En definitiva, en las actuaciones de *mera ejecución* sí que se rompe la *continuidad* con el procedimiento tributario que originó el recurso o la reclamación, a diferencia de lo que ocurre con las actuaciones del artículo 66.3 y 66.4 del RGRVA.

- 2.^a Se cercena la posibilidad de que la Administración tributaria intente la *reapertura* del procedimiento tributario pues se encuentra compelida a ejecutar estrictamente lo ordenado por la resolución estimatoria, so pena de incurrir en *desviación de poder*²⁵. La oficina gestora encargada de ejecutar se encuentra en una *situación vicaria y de total dependencia* respecto de lo acordado por el órgano revisor o judicial, sin margen alguno de discrecionalidad, puesto que aquí *ya no se ofrece una segunda oportunidad a la Administración para que acierte* (a diferencia, también, del caso previsto en el art. 66.3 RGRVA), habida cuenta de que el *factor de corrección* ya se encuentra en la fundamentación jurídica de la resolución estimatoria.
- 3.^a La ejecución se debe llevar a cabo en el breve plazo «de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución» (art. 66.2 RGRVA). La estipulación de un plazo tan perentorio responde a la lógica de la naturaleza de las actuaciones (de *mera ejecución*) que debe llevar a cabo la Administración actuante. No siendo de aplicación el plazo del artículo 150.5 de la LGT, únicamente previsto (como analizaremos en el epígrafe siguiente) para las situaciones reguladas en artículo 66, apartados tres (anulación por vicios de fondo, sin estipulación de criterios de ejecución) y cuatro (anulación por vicios de forma, con retroacción de actuaciones) del RGRVA²⁶.

²⁵ *Vid., infra*, epígrafe IX, apartado 1.2.

²⁶ También apuntó en esta dirección ESEVERRI MARTÍNEZ, aunque sin diferenciar (como sostenemos aquí) entre los supuestos del artículo 66.2 y 66.3 del RGRVA, defendiendo que «dicha orden de reposición de lo actuado no debe llevarse a término cuando se advierta una causa de anulabilidad del acto administrativo con fundamento en cuestiones de derecho sustantivo, porque en tales casos, siguiendo el pronunciamiento del órgano revisor en sus propios términos solo es posible proceder a la ejecución de la resolución así dictada en el plazo de un mes conforme lo ordena con carácter general el artículo 66.2 RGRVA» (ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 7/2007). Si bien otro sector de la doctrina sostiene una aplicación estandarizada del artículo 150.5 de la LGT a cualquier actuación inspectora de ejecución y, por lo mismo, la inaplicación del plazo previsto en el artículo 66.2 del RGRVA. En esta línea, SOLER ROCH argumenta que «en relación con el plazo de ejecución sí puede decirse que la norma contenida en el artículo 150.5 de la LGT hace prevalecer los plazos previstos para el procedimiento de inspección (doce o seis meses, según el caso), sobre el plazo general de un mes que establece el Reglamento General de Revisión para la

En este sentido, compartimos el criterio sustentado por la Audiencia Nacional, entre otras, en su Sentencia de 7 de diciembre de 2011 [rec. n.º 446/2008 (NFJ046233)] que, bajo la diferenciación entre actuaciones «de retroacción» y «de mera ejecución», rechaza la aplicación del artículo 150.5 de la LGT a estas últimas:

«(...) En el caso analizado, aunque el TEAC –en su resolución de 16 de marzo de 2006– *no ordenaba expresamente la "retroacción"*, el propio Tribunal Central admite que el supuesto es equivalente aunque, como se ha dicho, no considera de aplicación el precepto más arriba transcrito. Idéntica cuestión a la ahora suscitada ha sido abordada y resuelta por esta misma Sección en las sentencias de 19 de enero de 2011, dictada en el recurso núm. 10/2008, y 6 de octubre de 2011, dictada en el recurso núm. 416/2008, a cuyos pronunciamientos nos remitimos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

Tal y como sucedía en los asuntos resueltos en dichas sentencias, debe en primer lugar analizarse la naturaleza que ostentan las actuaciones realizadas por la Inspección en ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de marzo de 2006. *Y, como sucedía entonces, la Sala –dados los términos de dicha resolución– entiende que nos encontramos ante meras actuaciones de ejecución de una resolución económico-administrativa y no ante una retroacción de actuaciones inspectoras*, tal y como defiende tanto el TEAC en la resolución que se revisa como la parte recurrente en su escrito de demanda, pues la retroacción de actuaciones exige para su existencia que sea "ordenada" por la resolución judicial o económico-administrativa (v. art. 150.5 de la Ley General Tributaria).

Decimos que nos hallamos ante actuaciones de ejecución de una resolución económico-administrativa porque esta, sin ordenar la retroacción de actuaciones del procedimiento inspector seguido en su día, anula la liquidación inicial impugnada para la práctica de una nueva de acuerdo con lo expuesto en sus razonamientos jurídicos. Tan es así, que el acuerdo inspector se dicta "en ejecución de la resolución dictada por el TEAC", que señala al interesado que "no es susceptible de recurso autónomo alguno, salvo por las cuestiones nuevas" y que le ofrece, en caso de disconformidad con el mismo y en relación con las cuestiones ya resueltas que han sido objeto de ejecución, la posibilidad de plantear incidente de ejecución ante el Tribunal que dictó la resolución que se ejecuta. Consecuentemente, en estas actuaciones la Inspección está desarrollando una función de ejecución económico-administrativa que no constituye, estrictamente, actuación inspectora de comprobación e investigación, tal y como ha declarado el Tribunal Supremo en sentencias de 6 de junio de 2003, 30 de junio y 4 de octubre de 2004, entre otras.

ejecución de resoluciones en su artículo 66.2. Naturalmente, la norma legal prevalece por razones de rango y especialidad, pero es que además se trata de una norma lógica si se tiene en cuenta que el objeto de la resolución en estos casos es la reanudación de las actuaciones inspectoras para lo cual, establecer un plazo general y único de un mes no parece la solución más adecuada» (SOLER ROCH, M.ª T.: «La ejecución de resoluciones, autonomía v. continuidad», *Memoria del 2007 del Consejo para la Defensa del Contribuyente*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2008).

Cierto es que no puede olvidarse, tal y como ha quedado expuesto, que el nuevo artículo 150.5 de la Ley General Tributaria de 2003, aplicable al presente supuesto, introduce una importante novedad relacionada con la duración de las actuaciones del procedimiento de inspección y que afecta a los procedimientos en los que una resolución judicial o económico-administrativa ordene su retroacción, al establecer que aquellas deberán finalizar en un determinado plazo, agregando que dicho plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Ahora bien, no es menos cierto que *para que dicho precepto resulte de aplicación es necesario que nos encontremos ante una auténtica retroacción de actuaciones que exige, en primer término, un pronunciamiento expreso en tal sentido en una resolución económico-administrativa o judicial que así lo ordene*, y en segundo término, que dicha retroacción de actuaciones tenga por causa haber apreciado la resolución la existencia de un defecto formal que haya disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, tal y como determina expresamente el artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al señalar en su segundo párrafo que "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". (...) Conforme a cuanto antecede, estima esta Sala y Sección que *nos encontrarnos ante actuaciones de mera ejecución de una resolución económico-administrativa, por lo que no resulta aplicable el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria invocado por la parte recurrente*» (Fundamento Tercero)²⁷.

Es cierto que en este supuesto, conforme a la línea aquí sostenida, no establece consecuencia alguna en caso de incumplimiento del citado plazo, sobre todo en lo referente a una posible prescripción tributaria²⁸; pero tampoco resulta necesario puesto que estamos ante una actuación de

²⁷ En idéntico sentido, la Sentencia del TSJ de Madrid número 363/2012, de 17 de abril (NFJ048009), cuando sostiene que «no concurren los requisitos exigidos en el artículo 150.5 de la Ley 58/2003, pues su aplicación está condicionada a la existencia de una resolución judicial que "ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras", retroacción que no ordenó la sentencia de esta Sección» (Fundamento Quinto, *in fine*). También la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana número 906/2013, de 21 de junio (NFJ052317), Fundamento Tercero. Y la Resolución del TEAC de 30 de marzo de 2012, Fundamento Tercero [R. G. 78/2003 (NFJ046524)]. Contrario a este posicionamiento un sector de la doctrina que a partir de un concepto amplio y material de «retroacción» se muestra partidario de aplicar el artículo 150.5 de la LGT a cualquier actuación inspectora de ejecución; puesto que «aunque solo se tratase –destaca FALCÓN Y TELLA– de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, tal sustitución supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones, o retroacción procedimental» (Cfr., FALCÓN Y TELLA, R.: «El artículo 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retroacción de actuaciones», *Quincena Fiscal*, núm. 15-16/2007).

²⁸ Como destaca SÁNCHEZ PEDROCHE, «nada señala el RR sobre el posible incumplimiento de dicho plazo, que no tendrá más consecuencias que las que pudieran derivarse de la posible prescripción de las acciones administrativas si el retraso de la Administración hubiera sido tal que desde la última de las actuaciones tendientes a la ejecución de la resolución hubieran transcurrido más de cuatro años» (Cfr. SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: *Revisión administrativa en vía tributaria*, CEF, Madrid, 2006, pág. 985). Con posterioridad, RUIZ TOLEDANO ha recogido la doctrina administrativa que viene sosteniendo que el incumplimiento del plazo de un mes «no implica la anulabilidad del acto de ejecución dictado (TEAC 29 de marzo de 2007, RG 3642/2003), pues no se prevé ningún efecto específico para los casos de

estricta ejecución, desgajada del procedimiento tributario del que traía causa, en donde la Administración debe atenerse a *cumplir con lo ordenado* en la resolución estimatoria; en otras palabras, estamos ante un auténtico *caso cerrado* a expensas únicamente de su materialización en el correspondiente acuerdo liquidatorio; todo ello bajo el manto protector del instituto de la *desviación de poder* para cualquier tipo de incumplimiento procedente del órgano encargado de la ejecución.

4. De acuerdo con el posicionamiento defendido en estas páginas, consistente, en definitiva, en deslindar las distintas hipótesis ejecutorias que contempla el artículo 66 del RGRVA, ha sido alterado con la introducción (a través del RD 1/2010, de 8 de enero) de un nuevo apartado 8 en el artículo 197 del RGGIT, que ha venido a reconocer a los órganos inspectores en actuaciones *de mera ejecución* (ex art. 66.2 RGRVA) las potestades propias del procedimiento de inspección o, como reza el precepto reglamentario, «para la *ejecución* de las resoluciones administrativas y judiciales, los órganos de inspección podrán desarrollar las actuaciones que sean necesarias pudiendo, en su caso, *ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre...*».

En nuestra opinión se trata de una modificación que *distorsiona* el mapa ejecutorio en un nuestro ordenamiento tributario pues supone otorgar a la Inspección de los Tributos la posibilidad de reabrir cualquier procedimiento de comprobación inspectora que no solo ha finalizado sino que, además, ha sido *revisado* por la instancia administrativa o judicial, con indicación de criterios específicos de regularización (como hemos dicho, un verdadero *caso cerrado*). De manera que, por ejemplo, las Administraciones tributarias demandadas ante una resolución (administrativa o judicial) contraria a sus intereses (que es lo más probable en actuaciones de *mera ejecución*) en un caso concreto, al amparo de esta novedad reglamentaria, podría optar entre instar el oportuno régimen de recursos o bien *ejecutar* la resolución con reconocimiento expreso de potestades tributarias para efectuar (con independencia del *nomen iuris* que se utilice) una nueva comprobación y, para colmo, sin tiempo para ello puesto que las *actuaciones de mera ejecución* cuentan con el perentorio plazo de un mes (art. 66.2 RGRVA) al no ser de aplicación (ahora ya sin duda alguna con el vigente art. 197.8 RGGIT) el plazo ni las consecuencias de su incumplimiento que establece el artículo 150.5 de la LGT, únicamente previsto para las actuaciones de retroacción estricta (esto es, las del art. 66.4 RGRVA)²⁹. En definitiva, estamos ante la creación, sin el apoderamiento legal necesario, de un auténtico procedimiento inspector sui generis cuyo presupuesto de activación será la ejecución de resoluciones administrativas o judiciales.

incumplimiento de este plazo, sin perjuicio de que, en su caso, resultara aplicable la norma limita la exigencia de intereses de demora a favor de la Administración prevista en el artículo 26.4 de la LGT (TEAC de 4 de diciembre de 2007, RG 1646/2007) y no supone la caducidad del procedimiento (TEAC de 31 de enero de 2008, RG 4031/2004 y 28 de abril de 2009, RG 4250/2004)» (Cfr., RUIZ TOLEDANO, J. I.: «La ejecución...», *op. cit.*, pág. 84).

²⁹ Como señala FALCÓN Y TELLA, «el nuevo apartado quiere asegurar que cabe retroacción de actuaciones aunque no se prevea expresamente en la sentencia o resolución anulatoria. Pero al mismo tiempo pretende que el artículo 150.5 solo se aplique cuando el fallo ordena expresamente la retroacción, lo que manifiestamente es incompatible con lo anterior» (FALCÓN Y TELLA, R.: «El nuevo apartado 8 del artículo 197 del Reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección: un manifiesto intento de vaciar de contenido el plazo máximo aplicable en la retroacción de actuaciones inspectoras», *Quincena Fiscal*, núm. 6/2010).

VIII. PLAZO PARA EJECUTAR UNA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES O EL ARTÍCULO 150.5 DE LA LGT

1. Hasta el momento hemos analizado los cauces procedimentales de que disponen las Administraciones tributarias para ejecutar las resoluciones administrativa (y judiciales) total o parcialmente estimatorias que devienen en una anulación de los actos impugnados. Ahora bien, esta ejecución deberá llevarse a cabo en un plazo determinado so pena de prolongar sine die los procedimientos tributarios, circunstancia, esta última, ciertamente inadmisibles en términos de seguridad jurídica.

Con el objeto de regular esta cuestión, nuestra LGT lo aborda en su artículo 150.5, ofreciendo un marco jurídico que no existía en la LGT de 1963 y que fue fuente de diversas y contradictorias soluciones jurisprudenciales³⁰.

2. El artículo 150.5 de la LGT establece que cuando una resolución administrativa o judicial ordene la retroacción de actuaciones inspectoras estas deberán finalizar dentro del plazo que reste (de 12 o 24 meses, *ex art.* 150.1 LGT) o en seis meses, si aquel fuera inferior; computado desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar. Es cierto [como se afirma en la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011, rec. de casación n.º 1908/2008 (NFJ044123)] que dicho precepto «tiene un ámbito de aplicación muy claramente delimitado» (Fundamento Primero). Sin embargo, cabe plantearse si ofrece una regulación completa y cerrada sobre esta cuestión.

3. No hay duda de que esta regulación se refiere al procedimiento de inspección, reconociendo a las actuaciones de retroacción la naturaleza de «inspectoras», a diferencia de lo que ocurría con la normativa anterior. En efecto, «esta cuestión –destaca LÓPEZ CANDELA– queda claramente resuelta en la vigente ley, toda vez que el artículo 150.5 se ubica, precisamente, en el precepto relativo al "plazo de las actuaciones inspectoras"»³¹. Ahora bien, estando de acuerdo con este razonamiento, habrá que colegir, en coherencia con el mismo, que las actuaciones de *mera ejecución* (*ex art.* 66.2 RGRVA) quedan a extramuros del artículo 150.5 de la LGT.

Asimismo hay que plantearse la situación de las actuaciones de ejecución que puedan desarrollar los órganos de gestión o de recaudación tributaria; ¿también resulta aplicable el artículo 150.5 de la LGT a tales hipótesis?

³⁰ Como se explicita en la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011 [rec. de casación n.º 1908/2008 (NFJ044123)], «antes de la Ley 58/2003, General Tributaria, no se preveía esta situación, lo que dio lugar a soluciones dispares de los órganos jurisdiccionales, pues mientras algunos consideraron que la demora de la Administración en la continuación de las actuaciones inspectoras se consideraba interrupción injustificada de las mismas, anulando los efectos interruptivos de la prescripción, otros entendieron que este tipo de situaciones no eran propiamente actuaciones inspectoras y debían regirse por las normas de ejecución de las resoluciones administrativas o jurisdiccionales, solución esta adoptada por las Sentencias de esta Sala de 6 de junio de 2003 y 30 de junio de 2004, esta última dictada recurso de casación en interés de ley» (Fundamento Primero).

³¹ Cfr., LÓPEZ CANDELA, J. E.: «Una adecuada exégesis del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria», *RCyT. CEF*, núm. 350, mayo 2012, pág. 148.

En nuestra opinión, dicho precepto solo es aplicable a los procedimientos de inspección, para los restantes procedimientos, aunque no exista una remisión específica, habrá que acudir al plazo general de resolución previsto en el artículo 104.1 de la LGT y que no es otro que el de seis meses, computado (pese al vacío legal existente) desde la remisión efectiva del expediente a la oficina gestora o recaudadora.

4. Verificado que el artículo 150.5 de la LGT solo está previsto para actuaciones inspectoras, su presupuesto habilitante también contempla una serie de condicionantes. Así se supedita su activación a que la resolución (administrativa o judicial) «ordene la retroacción» y ya hemos analizado que la «retroacción» solo está prevista para cuando se aprecien en los actos recurridos determinados vicios formales causantes de una indefensión material (*ex art. 239.3 LGT*); de manera que, conforme a una interpretación literal de aquel, podría concluirse que el mismo no resultaría aplicable cuando la estimación de la resolución hubiera venido motivada por razones de fondo, en las que no cabe hablar, *sensu stricto*, de retroacción de actuaciones.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2013 [rec. de casación n.º 3369/2012 (NFJ050709)] ha venido a solucionar acertadamente esta cuestión sosteniendo que:

«(...) que el artículo 150.5 de la LGT no solo es aplicable cuando la liquidación se anula por razones formales sino también cuando se anula por razones de fondo, aunque un sector de la doctrina entienda que la orden de reposición de actuaciones con el fin de subsanar los vicios en que haya incurrido el procedimiento de inspección tributaria sometido a revisión solo es posible dictarla cuando la anulación del acto recurrido lo haya sido con causa en defectos de forma advertidos en el proceder del órgano de inspección tributaria y siempre, además, que tales vicios en la forma hayan disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente. Aunque solo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, tal sustitución supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones pues el acto de liquidación y su posterior notificación forman parte del procedimiento inspector pues ya no cabe afirmar que los procedimientos tributarios terminan con la resolución y que las actuaciones de notificación no son "actuaciones inspectoras", tesis que se fundaba en una formalista diferenciación entre validez y eficacia de los actos administrativos» (Fundamento Tercero)³².

4.1. Asimismo cabe plantearse, como otro posible condicionante, si el artículo 150.5 de la LGT proyecta sus efectos respecto de aquellas resoluciones que estimando el recurso o reclamación no prevén u ordenan en su parte dispositiva retroacción de ningún tipo, limitándose simplemente en el fallo a anular los actos impugnados; y posteriormente la Inspección en ejecución dicta unos nuevos acuerdos liquidatorios.

³² Doctrina que viene siendo reconocida por la Audiencia Nacional (entre otras) en sus Sentencias de 6 de junio de 2013 [rec. n.º 257/2010 (NFJ052398), Fundamento Séptimo] y de 20 de junio de 2013 [rec. n.º 204/2010 (NFJ051265), Fundamento Tercero].

Entendemos que el artículo 150.5 de la LGT también es aplicable a estos casos habida cuenta de la *identidad de razón* existente con el supuesto expresamente previsto en el referido artículo³³; siempre, claro está, que no nos encontremos ante actuación *de mera ejecución* del artículo 66.2 del RGRVA.

5. Otra cuestión problemática son las consecuencias derivadas del incumplimiento del plazo previsto en el artículo 150.5 de la LGT; en concreto, si a este caso (de actuaciones inspectoras de ejecución de resoluciones administrativas o judiciales) le es aplicable el artículo 150.2 a) de la LGT, que establece que, ante el incumplimiento del plazo legal de duración del procedimiento inspector, «no se considerará interrumpida la prescripción».

5.1. El Tribunal Supremo ha venido a solventar esta cuestión anudando el apartado 5 del artículo 150 de la LGT con el apartado 2 del mismo precepto legal, puesto que:

«(...) el artículo 150 al establecer las consecuencias singulares derivadas del incumplimiento del plazo de las actuaciones inspectoras, ha de prevalecer sobre la regulación genérica para la interrupción de los plazos de prescripción del artículo 68. No tiene sentido que entre las consecuencias anudadas a la no conclusión en plazo de las actuaciones inspectoras aparezca una clara manifestación respecto a la prescripción, y en el supuesto de producirse esta circunstancia, en un periodo abierto precisamente como resultado del éxito de la defensa de los derechos del obligado tributario frente al actuar de la Administración, pueda eliminarse la manifestación más relevante. Como mantiene la actora, donde la ley no distingue no puede distinguirse, y si el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria hubiera querido establecer una limitación de efectos en cuanto a la prescripción lo hubiera hecho» [Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011, rec. de casación n.º 1908/2008 (NFJ044123), Fundamento Segundo].

5.2. Con una mayor motivación, la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2013 [rec. de casación n.º 3369/2012 (NFJ050709)], ha venido a refrendar el anterior criterio jurisprudencial, concluyendo que:

«(...) La contravención del apartado 5 del artículo 150 de la LGT, es decir, el transcurso del plazo de 6 meses sin que finalice el procedimiento, debe tener como consecuencia la solución que viene prevista dentro del mismo artículo 150, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción. Esa es la interpretación lógica y razonable del precepto: la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanar.

³³ De la misma opinión LÓPEZ CANDELA, quien sostiene que «la mencionada retroacción de actuaciones opera aun cuando literalmente no se ordene, pero se deduce materialmente de la resolución que se trata de ejecutar» (LÓPEZ CANDELA, J. E.: «Una adecuada exégesis del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria», *RCyT*. CEF, núm. 350, mayo 2012, pág. 150).

Lo que no parece razonable es que "la nueva liquidación tardía será válida si se dicta dentro del plazo que restaría para liquidar, tomando el plazo de prescripción originario", cuando no hay ningún precepto en la norma tributaria que nos lleve a adoptar dicha conclusión y que reconocida la aplicación del artículo 150.5 de la LGT y su incumplimiento en el año 2006, por durar el procedimiento más de 6 meses, para determinar las consecuencias del incumplimiento haya de recurrirse a normas derogadas. Si el incumplimiento del plazo máximo para resolver se produjo en 2006 habrá que estar a las consecuencias y periodos de prescripción vigentes en el momento del incumplimiento y la consecuencia no es otra que la prevista en el artículo 150.2 de la LGT y por tanto habría prescrito el derecho de la Administración» (Fundamento Cuarto).

En definitiva, esta doctrina legal parte de la premisa de que las actuaciones de la Inspección en funciones de retroacción o de ejecución del artículo 150.5 de la LGT tienen naturaleza «inspectora» y quedan insertas dentro del procedimiento inspector originario y, por lo mismo, le es aplicable, sin excepción, el régimen jurídico propio del incumplimiento del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.2 de la LGT³⁴.

IX. LA INCOACIÓN DEL INCIDENTE DE EJECUCIÓN: ¿CUÁNDO PROCEDE SU ACTIVACIÓN?

1. Ya hemos analizado las consecuencias procedimentales que se derivan de la anulación (ya sea por motivos formales o de fondo) de un acto recurrido en vía administrativa. Ahora hay que preguntarse por el papel que juega el incidente de ejecución y, concretamente, cuándo debe activarse y qué procedimiento debe seguirse. Estas son algunas de las cuestiones que nuestro ordenamiento tributario pretende resolver a través del parco artículo 68 del RGRVA.

1.1. No obstante, antes hay que efectuar, aunque sea de manera breve, una referencia al mandato que recibe la oficina gestora de la instancia revisora una vez que esta procedió de manera tajante a la anulación de los actos impugnados; pues en tales casos las Administraciones deben, a su vez, anular todos los actos relacionados con aquellos (y, en particular, los de recaudación ejecutiva); tal y como se argumenta en la Sentencia del TSJ Cataluña número 582/2013, de 27 de mayo (NFJ052133):

³⁴ Lo contrario –como destaca MARTÍN QUERALT– supondría dejar sin eficacia alguna el incumplimiento del plazo del artículo 150.5 de la LGT «y es que de no aplicarse este precepto –el art. 150.2 LGT–, o de aplicarse únicamente en cuanto a la calificación de los ingresos que se pudieran efectuar como extemporáneos, lo que quedaría sin una auténtica eficacia es la misma previsión del artículo 150.5 de la LGT en cuanto a que incluiría un plazo que, en puridad, no resultaría operativo, pues la Administración dispondría de mucho tiempo para ejecutar la resolución que ordena la retroacción, sin que su superación tuviera otro efecto que la posibilidad de considerar los ingresos que se produjeran como espontáneos. Por ello (...) debe prevalecer la aplicación de la norma más especial –art. 150.5 LGT– respecto a la más general –art. 68 LGT–» (Cfr., MARTÍN QUERALT, J.: «La discutida duración del plazo para continuar las "actuaciones inspectoras" tras haberse acordado la retroacción de actuaciones», *Tribuna Fiscal*, núm. 267/2013).

«(...) cumple recordar que a tenor del *artículo 66 del Real Decreto 520/2005*, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, los actos resolutorios de los procedimientos de revisión "serán ejecutados en sus propios términos", salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

Pues bien, ejecutar la resolución del TEARC de 25 octubre 2007, *en sus propios términos exigía un pronunciamiento claro ordenando, por un lado, el levantamiento del embargo y, por otro lado, la devolución de las cantidades indebidamente trabadas sin que sea posible retener dichas cantidades a la espera de que se dictasen nuevos actos administrativos (providencias de apremio) que permitieran con posterioridad trabar un nuevo embargo.*

Esa retención de las cantidades supone una infracción del ordenamiento jurídico al erigirse en una *vía de hecho* proscrita en virtud de una elemental aplicación del principio de legalidad a cuyos dictados debe someterse la Administración pública (art. 103 CE).

Consecuentemente, procederá estimar el presente recurso jurisdiccional revocando la resolución impugnada y *ordenar a la Administración que proceda al levantamiento efectivo del embargo que fue anulado mediante resolución del TEARC de 17 octubre 2007, así como a la devolución de la cantidad de 35.396,06 euros con sus correspondientes intereses, y ello con independencia de que, incluso, tras el planteamiento del incidente de ejecución resuelto por la resolución aquí impugnada, se hubiesen dictado nuevos actos recaudatorios, los cuales, deberán proyectar sus efectos pro futuro pero no servir para justificar la retención de unas cantidades que debieron haber sido objeto de devolución al anularse el embargo»* (Fundamento Cuarto).

Queda claro, por tanto, que la anulación total del acto impugnado siempre repercutirá sobre los actos recaudatorios que traían causa del anulado, aspecto del que con relativa frecuencia se *olvidan* los departamentos de recaudación tributaria.

1.2. Es necesario destacar que las Administraciones tributarias, cuando desarrollan funciones de ejecución, se encuentran en *una situación vicaria o de dependencia* respecto de lo decidido por instancia revisora y deben ajustar su actuación a lo acordado estrictamente por la resolución estimatoria³⁵, sin que puedan utilizar esta como pretexto para, por ejemplo, reiniciar el procedimiento de inspección cuando el órgano solo ha ordenado una retroacción en el procedimiento de revisión, so pena de encontrarnos ante una *desviación de poder*; conforme se razona en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012 [rec. n.º 374/2009 (NFJ048250)]:

³⁵ Como aquilata BOSCH CHOLBI, «ejecutar una Sentencia exige limitarse a hacer lo que la Sentencia ordena. No más. Pero tampoco menos (...) Actuar de otro modo es atacar los cimientos del Estado de Derecho» (Cfr., BOSCH CHOLBI, J. L.: «Sobre la ejecución de una Sentencia que anula un valor catastral y la retroacción de efectos», *Tribunal Fiscal*, núm. 237/2010).

«(...) a) hay una extralimitación, en las liquidaciones correctoras o sustitutivas de las anuladas, de los términos de las resoluciones del TEAR de 5 de diciembre de 2001, *que debían ser ejecutadas, pues el único punto en que se ordena la retroacción, ya lo hemos dicho, consistía en dictar una nueva resolución –sin autorización para volver atrás en el procedimiento de comprobación cerrado definitivamente– que respetase que hubo efectivamente alegaciones, las cuales no fueron objeto de examen por el Inspector Jefe.*

b) Las resoluciones del TEAR de Cataluña, de cuya ejecución se trataba en este caso, constituían actos favorable al interesado, lo que en modo alguno podría discutirse, y su fallo, que contiene una estimación íntegra y no meramente parcial, es taxativo a la hora de exigir que se diera cumplimiento a lo ordenado, siendo así que, como hemos visto, se limitaba a ordenar la subsanación del trámite de audiencia al interesado omitido.

c) *La Administración, al dictar las liquidaciones nuevas, ahora recurridas, de 23 de enero de 2007, no ejercitaba por tanto la potestad liquidatoria, tal como se define y regula en los artículos 109 y siguientes de la LGT de 1963, aplicable racione temporis al asunto, como lo es ahora en los artículos 155 y siguientes de la LGT de 2003 y en los preceptos reglamentarios que la desarrollan, sino que cumplía una función meramente subordinada a la potestad revisora del TEAR, atribuida igualmente por las citadas Leyes, la de llevar a puro y debido término el mandato de ejecutar el acuerdo firme de dicho órgano colegiado, actividad en la que la Inspección se debía atener a los términos del mandato, sin desentenderse de ellos y, menos aún, invocando sus propias potestades autónomas.*

Ello significa que *la Inspección ha incurrido, en el caso presente, en la denunciada desviación de poder, pues estamos ante una decisión desviada de su finalidad institucional propia, ya que se ha hecho uso de una facultad establecida en el ordenamiento jurídico, la de ejecutar las resoluciones de los órganos de revisión, para perseguir un fin distinto y no autorizado normativamente, el de liquidar de nuevo la deuda tributaria conforme a la conveniencia de la Administración y según el designio de soslayar los términos de la ejecución a que venía obligada.*

Aunque la desviación de poder es de difícil apreciación directa, no se precisa la prueba plena, sino que basta el razonamiento sobre la concurrencia de indicios de los que se deduce: a) *que la liquidación debió limitarse al estricto cumplimiento de lo ordenado;* b) *que no es admisible el aprovechamiento de un acto de ejecución para introducir hechos o datos nuevos, ajenos al ámbito de la revisión, con la finalidad de desactivar dicha ejecución;* c) *que se ha seguido de hecho un procedimiento inspector completo sobre el muy precario título legitimador, para ello, de un acuerdo del TEAR que contenía el mandato, que no ha llegado a obedecerse, de dictar nueva liquidación de fondo con la sola observancia, inicialmente incumplida, del trámite de audiencia al interesado.*

Por ello la liquidación adolece de un vicio de desviación de poder como modalidad de invalidez de los actos administrativos por razón del fin, conforme al artículo 70.2 de la vigente Ley Jurisdiccional, según el cual: "2. 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. Se

entiende por desviación de poder el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico". Esa desviación de poder, además, ha dado lugar a una decisión arbitraria de la Administración que vulnera el artículo 9.3 de la Constitución, que consagra el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, conducta que ha contado con el beneplácito del TEAR de Cataluña y TEAC que, en trance de determinar si sus propias resoluciones firmes habían sido o no cumplidas, ha abdicado de sus responsabilidades» (Fundamento Quinto).

Por ello, el ámbito y el tipo de actuaciones que las oficinas gestoras (incluida la Inspección de los Tributos) llevan a cabo en ejecución se encuentran sometidas a las coordinadas que el órgano revisor haya delimitado en la resolución estimatoria, es decir, en funciones de ejecución «*la Administración (...) no ejercitaba la potestad liquidatoria*, tal como era definida y regulada en los artículos 109 y siguientes de la LGT de 1963, como actualmente lo es en los artículos 155 y siguientes de la vigente LGT de 2003 (...), sino que *cumplía una función meramente subordinada a la potestad revisora del TEAC*, atribuida igualmente por las citadas Leyes, *cual era la de llevar a puro y debido término el mandato de ejecutar el acuerdo firme de dicho órgano colegiado, actividad en la que la Inspección se debía atener a los términos del mandato*, sin desentenderse de ellos y, *menos aún, invocando su propia potestad que ya había sido ejercitada en su momento*.» [Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de marzo de 2010, rec. n.º 44/2007, Fundamento Quinto³⁶ (NFJ038684)]. Esta premisa general aún es más profunda y de cumplimiento estricto cuando se trata de actuaciones de *mera ejecución* del artículo 66.2 del RGRVA.

2. Respecto al presupuesto habilitante para instar el incidente de ejecución, el artículo 68.1 del RGRVA lo condiciona a que el obligado tributario esté «disconforme» con el acto que se dicte en ejecución de la resolución (total o parcialmente) estimatoria.

Ahora bien, la referida disconformidad no podrá interpretarse en términos absolutos puesto que, acto seguido, el artículo 68.2 del RGRVA delimita tal concepto jurídico indeterminado al ordenar la inadmisibilidad del incidente, además de cuando concorra cualquiera de los motivos previstos en el artículo 239.4 de la LGT, cuando aquel se refiera a «temas ya decididos por la resolución que se ejecuta», o bien cuando se fundamente sobre «temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta».

Algún autor ha llegado a calificar como *quijotesca* esta regulación del incidente de ejecución ya que «precisamente se ordena inadmitir el incidente de ejecución en aquellos supuestos en que la incidental es la vía adecuada, y en que por tanto el incidente debería admitirse siempre, sin perjuicio de que el tribunal estime o no el mismo, según entienda que, planteándose una cuestión ya resuelta (o que pudo haberse planteado en la reclamación anterior), la ejecución se aparta o no del fallo»³⁷.

³⁶ Cfr., MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Ejecución patológica de resoluciones por la Inspección de los Tributos (A propósito de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de marzo de 2010)», *Quincena Fiscal*, núm. 1-2/2011.

³⁷ Cfr., FALCÓN Y TELLA, R.: «Los incidentes de ejecución en el nuevo reglamento de Revisión: la procedencia de reclamación cuando se planteen cuestiones nuevas», *Quincena Fiscal*, núm. 20/2007.

No hay duda de que, atendiendo a una interpretación puramente literal del artículo 68.2 del RGRVA, compartimos semejante conclusión de ahí la necesidad de llevar a cabo una *interpretación finalista* del citado precepto reglamentario a partir del *leiv motiv* que desencadena el incidente de ejecución que no es otro que la *disconformidad* con el acto dictado en ejecución (art. 68.1 RGRVA). De tal manera que la instancia revisora estará obligada a inadmitir el incidente cuando este se haya construido *con la intención de que la instancia revisora se pronuncie nuevamente sobre una cuestión ya analizada y solventada en la resolución*, pero en modo alguno procederá la inadmisión *cuando el incidente esté construido en base a una pretensión que consiste precisamente en el incumplimiento irregular de lo mandado por la resolución*; cuestión distinta será (obviamente) el parecer del órgano resolutorio.

Con relación al otro motivo de admisibilidad, que la causa desencadenante de la presentación del incidente de ejecución ya se hubiera *planteado* en la primera reclamación, rectamente interpretada tiene por objeto evitar que el incidente se convierta en una *nueva oportunidad* para el reclamante de atacar la regularización levantada por la oficina gestora; habida cuenta de que el incidente no puede convertirse en otro recurso o reclamación distinto de los ya previstos, sino que responde a una finalidad muy concreta: verificar que los actos resolutorios de los procedimientos de revisión sean «*ejecutados en sus propios términos*» (art. 66.1 RGRVA). En otras palabras, lo que se veta es que el obligado tributario, en fase de ejecución y a través del incidente, elabore y ponga de manifiesto *ex novo* un motivo impugnatorio que ya se encontraba en la regularización primitiva levantada por la Administración tributaria³⁸. Ahora bien, ¿qué sucede si la *cuestión nueva* la suscita la oficina gestora a resultas de la ejecución? ¿Puede hacerlo? En caso afirmativo, ¿a través de que cauce puede reaccionar el contribuyente?

2.1. Pues bien, respecto a la posibilidad de que la Administración tributaria incorpore en fase de ejecución una *cuestión nueva* dando lugar a una regularización tributaria que, siendo respetuosa con lo ordenado por la instancia revisora, sea en algunos aspectos cualitativamente *diferentes* a la primera, hay que señalar que la jurisprudencia viene distinguiendo en función de que nos encontremos ante una retroacción de actuaciones (por motivos formales), en cuyo caso eso no será posible pues en tales casos la oficina gestora debe limitarse a subsanar la irregularidad formal, sin entrar sobre cuestiones de fondo que, por imperativo legal (art. 239.3 LGT), no han sido analizadas por el órgano revisor³⁹. Por el contrario, si nos encontramos ante una reapertura del procedimiento tributario (que se producirá, como hemos visto, solo por motivos de fondo), no habría inconveniente alguno para que se insertara en la próxima regularización una *cuestión nueva*; puesto que en estas situaciones, al encontrarnos ante el mismo procedimiento, no hay límite alguno para efectuar una regularización *completa*⁴⁰.

³⁸ Consecuentemente, si no se trata de una cuestión nueva, es decir, que ya analizada y resuelta por la primera Resolución y, a juicio del obligado tributario, nos encontramos ante una ejecución incorrecta, en modo alguno procederá invocar tal motivo de inadmisibilidad del incidente de ejecución. (Véase, en este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de septiembre de 2013, recurso n.º 313/2010 (NFJ052726), Fundamentos Tercero y Quinto).

³⁹ Vid, *supra*, epígrafe IV, apartado 2.5.

⁴⁰ Como razona el TEAC con base en la última doctrina legal del Tribunal Supremo, «de la lectura de estas sentencias de 26 de marzo de 2012 y 14 de junio de 2012, se desprende la posibilidad de que la Administración, una vez anulada

En nuestra opinión, resulta, cuando menos paradójico (y por qué no afirmarlo, posiblemente discriminatorio y conculcador del derecho de defensa), que se conceda una nueva oportunidad a la Administración tributaria no solo para que haga bien las cosas; sino que, además, beneficiándose de su propia irregularidad, pueda *a la segunda* llevar a cabo una regularización distinta a la primera (aunque solo fuera parcialmente) introduciendo aspectos novedosos que no fueron considerados en aquella; mientras que al obligado tributario (como hemos visto a través del motivo de inadmisibilidad anteriormente comentado) se le cercena *de plano* esta posibilidad, exigiéndole que, ab initio (es decir, desde la interposición del primer recurso o reclamación), plantee todos los vicios e irregularidades que presentan los actos impugnados, sin margen alguno de *mejoramiento* en fase de ejecución.

Visto, por tanto, que la introducción de *cuestiones nuevas* solo podrá producirse en fase de ejecución cuando la anulación haya venido provocada por razones de fondo, hay que determinar el cauce de que dispondrá el obligado tributario para su impugnación, esto es, o acudir a las vías ordinarias de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa; o bien instar el incidente de ejecución que pasaría a ser el instrumento único para resolver tanto los aspectos propios de la ejecución, como aquellas cuestiones nuevas suscitadas por la oficina gestora tras la reapertura del procedimiento.

A diferencia de la regulación prevista en el Reglamento de revisión administrativa de 1996 (RD 391/1996, de 1 de marzo), cuyo artículo 111.3 preveía la impugnación de las cuestiones nuevas en vía económico-administrativa y, por tanto, no a través del incidente de ejecución, el vigente Reglamento guarda silencio, de ahí que los tribunales hayan tenido que solventarlo vía interpretativa, tal y como lo hace el TEAC en su Resolución de 20 de diciembre de 2010 [R. G. 1631/2006 (NFJ041277)]:

«(...) es necesario dejar constancia que al amparo del anterior Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el RD 391/1996, de 1 de marzo de 1996, se distinguían dos posibilidades; en primer lugar, el incidente de ejecución admisible en los casos de disconformidad con el acto de ejecución por considerar que este no se acomoda a lo resuelto; y en segundo lugar, la reclamación económico-administrativa en el supuesto de disconformidad con el acto de ejecución por considerar que este decide cuestiones nuevas, no resueltas en el acto que se ejecuta. De esta forma de acuerdo con el RD 391/1996 un mismo acto de ejecución era susceptible de presentar dos vías de revisión, según se tratara de la simple discordancia con lo resuelto o con nuevas controversias. Sin embargo, este régimen ha sido sustituido por el hoy vigente, establecido por la LGT y el RD 520/2005, y *ahora todo supuesto de disconformidad ha de encauzarse en el incidente de ejecución regulado en el artículo 68 del RD 520/2005, lo que permite concluir que a través de este caben plantear tanto cuestiones nuevas como cuestiones que afectan a la coherencia de la ejecución.*

una liquidación, siempre que no se trate de nulidad de pleno derecho, puede llevar a cabo una *nueva* regularización y consiguiente liquidación, antes de que concurra el plazo de prescripción» [Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012, Fundamento Tercero, R. G. 3768/2010 (NFJ049198)].

En definitiva, interesa dejar claro: que frente a los actos de ejecución de resoluciones económico-administrativas dictados por la Administración tributaria cabe interponer el potestativo recurso de reposición ante el órgano que lo dictó; que frente a los actos de ejecución de resoluciones judiciales solo cabe interponer incidente judicial (art. 109.1 de la Ley 29/1998), salvo que el interesado plantee "cuestiones nuevas" que no fueran objeto de la contienda judicial ni decididas en el fallo, en cuyo caso podrá interponer un incidente de ejecución en vía económico-administrativa, previo el potestativo recurso de reposición (art. 222 de la LGT y art. 68 del RD 520/2005)» (Fundamento Primero).

Conforme a esta doctrina administrativa, todas las actuaciones (esto es, tanto si se refieren a aspectos de correcta ejecución, como a cuestiones nuevas) frente a las que se pretenda reaccionar en fase de ejecución deben canalizarse a través del incidente (*ex art. 68 RGRVA*), quedando excluida la posibilidad de interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa⁴¹. Y, por lo mismo, no se podrán simultanear ambos tipos de acciones impugnatorias. En palabras de la Audiencia Nacional, «la impugnación de este acto de ejecución de una resolución firme del TEAC deba canalizarse *imperiosamente* a través del trámite del incidente de ejecución»⁴².

Si bien es cierto que esta puede ser una solución favorable en términos de claridad y de economía procesal, tampoco lo es menos que nos encontramos ante una cierta *desnaturalización* del incidente de ejecución que pasa, en esta fase, a ser una especie *sui generis* de reclamación ordinaria en detrimento de su finalidad originaria y conceptual que, habida cuenta de la parquedad regulatoria de la que adolece, puede plantear determinados problemas prácticos, tales como el tratamiento que debe darse a los actos resolutorios de los procedimientos de ejecución que resulten impugnados a través del incidente de ejecución a efectos, por ejemplo, de instar la suspensión de la ejecución, en principio, solo prevista en vía administrativa para el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa.

2.2. Sin embargo, lo más relevante se encuentra en la inserción de *cuestiones nuevas* dentro de la fase de ejecución, pues visto que tal posibilidad está admitida hay que precisar que la misma cuenta con un límite claro: el principio de la *reformatio in peius*. De tal manera que el *quantum* tributario resultante del acto resolutorio de la ejecución en ningún caso puede ser mayor (y, por lo mismo, más gravoso) que el inicialmente anulado por la instancia revisora.

3. A continuación hay que referirse a las personas e instancias legitimadas para instar el incidente de ejecución. En este sentido, únicamente lo puede activar el obligado tributario afectado,

⁴¹ No obstante, algún autor mantiene la vigencia del recurso o reclamación económico-administrativa para todo aquello del acto resolutorio que no tenga relación con la ejecución. En este sentido, RUIZ TOLEDANO afirma que «cuando posteriormente, se dicta nueva liquidación, como consecuencia de una nueva comprobación de valores (...) no debe interponer contra la misma incidente de ejecución, sino una reclamación (...) Otro ejemplo se produce cuando la resolución anula el acto porque existe un vicio de forma y ordena la retroacción (...) La nueva liquidación que se dicte tampoco resulta susceptible incidente de ejecución, sino de una nueva reclamación económico-administrativa» (Cfr., RUIZ TOLEDANO, J. I.: «La ejecución...», *op. cit.*, pág. 91).

⁴² Sentencia de la Audiencia Nacional 27 de junio de 2013, recurso n.º 214/2010 (NFJ051741), Fundamento Cuarto.

quedando cercenada esta vía para las Administraciones tributarias que en caso de dudas sobre la correcta ejecución de la resolución deberán acudir al expediente de la aclaración, conforme ordena el artículo 68.4 del RGRVA.

4. En cuanto al procedimiento del incidente, el artículo 68.3 del RGRVA señala que habrá que acudir al procedimiento general o abreviado del que trae causa la resolución estimatoria que motiva la ejecución, con la especificación (genérica e indeterminada) de la supresión de oficio de «todos los trámites que no sean indispensables para resolver la cuestión planteada».

Esta remisión plantea numerosas incertidumbres, en particular, las relativas al plazo de duración del incidente de ejecución, esto es, si el incidente cuenta con los mismos plazos que el del que trae causa (un año desde el planteamiento, si se debe tramitar conforme al procedimiento general en los términos fijados por el art. 240 LGT; o seis meses si debe sustanciarse a través del procedimiento abreviado, tal y como ordena el art. 247.3 LGT). Asimismo, surgen dudas acerca de las consecuencias que se derivarían en caso de que se incumpliera el plazo de resolución a efectos de la existencia o no de silencio negativo, habilitante para recurrir ante la siguiente instancia⁴³.

También se suscitan dudas en los trámites que podrá suprimir la instancia revisora de oficio; en concreto, si el incidente se debe tramitar por el procedimiento de revisión general, cabe plantearse acerca de la eliminación o no del trámite de audiencia para presentar alegaciones (*ex art.* 236.1 LGT) antes de resolver el incidente de ejecución. Asimismo, tampoco existe una regulación concreta respecto a la suspensión de la ejecutividad de los actos dictados en ejecución una vez instado el incidente de ejecución.

Circunstancias todas ellas, que junto con otras posibles no mencionadas, aconsejan, en un planteamiento *de lege ferenda*, una regulación más detallada y atenta del incidente de ejecución.

X. EL CÁLCULO DE LOS INTERESES DE DEMORA EN ACTUACIONES DE EJECUCIÓN

1. Las actuaciones de ejecución resultantes de la estimación de recursos y reclamaciones también viene planteando posturas encontradas con relación a la cuantificación de los intereses de demora tributarios. El artículo 26.5 de la LGT regula esta cuestión; sin embargo, lejos de haber dejado cerrada la cuestión, se han erigido dos posiciones. *La primera*, sostiene que la anulación

⁴³ Como destaca acertadamente PONT MESTRES, «el vigente Reglamento, en lo que concierne a incidentes de ejecución, se aparta completamente de la regulación anterior que se remonta año 1924 y ha sido mantenida en sucesivos reglamentos; prescinde olímpicamente de su impronta de urgencia; se olvida del plazo de cinco días para adoptar las medidas pertinentes; reconduce su regulación a las normas del procedimiento general o abreviado aplicables a la reclamación inicial (...) Es así que por sorprendente que resulte, por extraño que parezca y por inaudito que sea, los incidentes de ejecución que se planteen en vía económico-administrativa carecen actualmente de plazo específico para su resolución» (PONT MESTRES, M.: «Acerca de la supresión de la perentoriedad en los incidentes de ejecución de resoluciones económico-administrativas y su impacto en la seguridad jurídica», *Quincena Fiscal*, núm. 20/2006).

de los acuerdos liquidatorios o sancionadores recurridos implica que no deben exigirse intereses de demora al contribuyente durante el tiempo que ha durado la tramitación de los recursos estimatorios, pues, en definitiva, se trataría de una mora imputable a la Administración tributaria.

Por su parte, *la segunda*, entiende, con base a una interpretación *literal y aislada* del artículo 26.5 de la LGT, que no hay impedimento alguno para el devengo de los intereses de demora durante la referida tramitación, únicamente no se cuantificarán los intereses suspensivos; esto es, los incluidos en el acto (liquidatorio o sancionador) anulado.

2. La última doctrina legal del Tribunal Supremo parece decantarse por la primera alternativa; en particular, cuando nos encontramos ante una estimación por razones sustantivas. Así, la Sentencia de 14 de junio de 2012 [rec. de casación n.º 6386/2009 (NFJ048091)], frente a jurisprudencia anterior, concreta que:

«(...) *en el presente caso* nos encontramos ante una situación peculiar, que no encajaría de manera perfecta en el supuesto de una nueva liquidación ordenada por un órgano económico-administrativo al estimar de manera parcial una reclamación económico-administrativa, *sino ante una nueva liquidación dictada con ocasión de la ejecución de la estimación por causas sustantivas de una reclamación económico-administrativa que no conducen a la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada*, fase de ejecución en la que, como hemos declarado en esta misma Sentencia, se abre el paso a la posibilidad de la Administración de corregir el yerro cometido mediante la práctica de una nueva liquidación, *doctrina que, atendida la similitud de supuestos, habilitaría la aplicación en el presente caso de lo expresado anteriormente, en el sentido de liquidar intereses de demora a cargo del sujeto pasivo por el tiempo del retraso en dictar una nueva liquidación.*» (Fundamento Octavo).

No obstante, nuestro Alto Tribunal, sin solución de continuidad, se hace eco de las posiciones contrarias a esta doctrina, destacando que:

«(...) Ahora bien, *toda la anterior doctrina fue ya objeto de crítica en sendos votos particulares* formulados a las sentencias de 28 de junio de 2010 (recurso de casación 2841/05), la antes citada de 18 de octubre de 2010 (recurso de casación 5704/07) y la de 23 de mayo de 2011 (recurso de casación de 23 de mayo de 2011). En los votos particulares de estas dos últimas se decía por los firmantes del voto que:

"A nuestro juicio, procede excluir del periodo de liquidación de intereses el tiempo en que el mencionado órgano administrativo de revisión se excedió del plazo previsto para la resolución de la reclamación, (...)".

A continuación y después de la cita de los artículos 26.4 y 240.2 de la Ley 58/2003, razonaban que:

"En nuestra opinión, los mencionados preceptos de la Ley General Tributaria del año 2003 vinieron a plasmar negro sobre blanco una consecuencia que ya estaba pre-

sente en la naturaleza de la institución, corrigiendo de tal modo un incorrecto criterio interpretativo de los órganos de la Administración, avalado por este Tribunal Supremo. En efecto, según ha afirmado la jurisprudencia con reiteración, en el ámbito administrativo la institución de los intereses moratorios responde a la misma sustancia que en el ordenamiento jurídico privado. No hay –no había– nada en la legislación tributaria [arts. 58.2 c) y 61.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre) y 26 de la Ley 58/2003] ni en la presupuestaria [art. 17 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE de 27 de noviembre)] que autorizase a negar a la obligación de pagar intereses su condición de accesoria de otra principal, sometida a la disciplina de los artículos 1101, 1108 y concordantes del Código civil. *Siendo así, no cabe exigir intereses en los casos de mora accipiendi, esto es, en aquellos supuestos en que el incumplimiento o el retraso sean imputables al acreedor, en este caso, la Administración".*» (Fundamento Octavo).

Para finalmente concluir que:

«(...) Una argumentación inspirada en esta forma de razonar nos lleva a entender que *aun cuando el procedimiento tributario se haya iniciado mediante una autoliquidación –como acontece en este caso– en el supuesto de que la misma, como consecuencia de la actividad inspectora, haya dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación administrativa es a su vez anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración*, doctrina incluso aplicable con anterioridad a la vigencia de la Ley General Tributaria de 2003 y que, como preciso corolario, produce el efecto de que aceptemos la postura de la parte recurrente, en el sentido de *fixar como día final del cómputo de los intereses de demora el de la fecha en la que el Inspector Jefe dictó la liquidación definitiva después anulada por el TEAR de Cataluña*, esto es el 15 de febrero de 1996» (Fundamento Octavo)⁴⁴.

Vemos, pues, como el Tribunal Supremo considera que las estimaciones por motivos materiales que determinan la anulación de los actos impugnados son asimilables a casos de *mora accipiendi* o de mora del acreedor y, por lo mismo, las consecuencias (es decir, el interés de demora) del retraso (en nuestro caso, consistente en el tiempo de tramitación del recurso o reclamación estimatorio) no son trasladables al deudor (esto es, al contribuyente que ha recurrido)⁴⁵.

⁴⁴ Esta doctrina fue refrendada posteriormente en la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2012 [rec. de casación n.º 5072/2010 (NFJ049130)], Fundamento Tercero.

⁴⁵ Incluso el TEAC, en un primer momento, acató esta doctrina legal en la Resolución de 11 de abril de 2013, Fundamento Séptimo, R. G. 4106/2009 (NFJ050721).

3. No obstante, contrariamente a lo que pudiera parecer, este tema dista de estar actualmente solucionado a la vista del criterio que sostiene el TEAC en su Resolución de 28 de octubre de 2013 [R. G. 4659/2013 (NFJ052314)], dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

En efecto, la principal instancia revisora administrativa se postula a favor de mantener la exigibilidad de los intereses de demora tributarios durante toda la sustanciación del recurso que finalmente resultó estimado, con excepción de los denominados intereses suspensivos. Y para ello esgrime la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2013 [rec. de casación n.º 2529/2011 (NFJ051648)] que, omitiendo cualquier referencia a las sentencias inmediatamente anteriores del propio Tribunal Supremo citadas, defiende esta interpretación del artículo 26.5 de la LGT, con base en el siguiente razonamiento:

«(...) este precepto se recoge la línea jurisprudencial que comenzara a marcar la Sentencia de esta Sala de 28 de noviembre de 1997 (recurso de casación en interés de la ley 9163/1996), en el sentido de que cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se hallaba suspendida, al estimarse parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no procede exigir intereses suspensivos (girados sobre la cuota e intereses), sino los puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago, compensando de esta forma el perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas (...) Así pues, en los casos de anulación parcial a que nos venimos refiriendo, el sujeto pasivo ha de abonar intereses de demora devengados por la cuota debida y girada, durante el tiempo que duró la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente. En cambio, no debe abonar intereses suspensivos, esto es, los que se devengaron durante la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente, por los intereses incluidos en la liquidación anulada» (Fundamento Quinto).

Pues bien, la Resolución del TEAC de 28 de octubre de 2013, apoyándose en esta sentencia, sienta el siguiente criterio interpretativo:

«(...) Consecuentemente, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, debe estimarse el presente recurso, fijándose como criterio que *en las liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatorias en parte por razones sustantivas, que anulan una liquidación, ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella, se exigirá intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de forma tal que la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de ese artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación*, debiendo tenerse en cuenta las limitaciones que operan si se superan por causas imputables a la Administración los plazos estableci-

dos para la ejecución de resoluciones y sentencias, excluyendo asimismo, en su caso, el tiempo en que se haya superado el plazo máximo legalmente previsto para resolver los recursos y reclamaciones en vía administrativa» (Fundamento Tercero).

Para, acto seguido, diferenciar (motu proprio) las siguientes situaciones a efectos del cómputo de los intereses de demora tributarios en operaciones de ejecución a resultas de liquidaciones tributarias anuladas:

«(...) a efectos de la determinación del "dies ad quem" del periodo de devengo de los intereses de demora, deben diferenciarse distintos supuestos que tienen todos ellos una nota común, cual es la anulación de una liquidación inicial efectuada por la Administración y la posibilidad de practicar otra posterior, en relación con el mismo concepto y periodo, como serían:

– Aquellos supuestos, como el específicamente aquí contemplado, en los que estamos ante sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

– Aquellos casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación, subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar pero iniciando en todo caso un nuevo procedimiento; aquí se englobarían las estimaciones totales tanto por razones sustantivas como por razones de procedimiento, entre las que cabe citar, entre otros supuestos, los casos de caducidad.

– Aquellos supuestos en los que un Tribunal estima en parte por razones formales, anulando el acto impugnado, pero sin ordenar la práctica de otro en sustitución de aquel sino que acuerda la retroacción de las actuaciones. En estos casos, la ejecución de la sentencia o resolución se circunscribe a la anulación del acto inicialmente impugnado y a la orden de retroacción, debiendo además, si se trata de un procedimiento inspector, de respetar el plazo prevenido específicamente en el artículo 150.5 de la LGT» (Fundamento Quinto).

De acuerdo con estas hipótesis, el TEAC sostiene que:

«(...) Los dos últimos grupos de supuestos se caracterizarían, por contraposición al primer caso, porque en ninguno de ellos se confirma la regularización practicada ni puede entenderse subsistente ni tan siquiera en parte el acto de liquidación inicial dictado. Entiende este Tribunal Central que el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria, como plasmación legal que es de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de noviembre de 1997, es aplicable exclusivamente al primero de los grupos de supuestos enunciados, esto es, los casos de sentencias o resolucio-

nes *estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo*, que, como acabamos de indicar, confirman la regularización practicada si bien revisan una parte de su importe, por lo que en ejecución de dicha sentencia o resolución obligan a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel, el cual deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución. *En cambio, el resto de los casos expuestos no tienen cabida en el citado artículo 26.5 de la LGT»* (Fundamento Quinto).

Esta doctrina administrativa (recordamos, dictada en unificación de criterio) defiende que, en la cuantificación de los intereses de demora tributarios dimanantes de acuerdos liquidatorios dictados en ejecución de resoluciones o sentencias parcialmente estimatorias por motivos sustantivos, deberá computarse el tiempo de sustanciación del recurso o reclamación que determinó la anulación de la primera liquidación.

4. En nuestra opinión, este último cómputo de los intereses de demora obedece a una interpretación *formal, descontextualizada y aislada* del artículo 26.5 de la LGT, pues prescinde de la naturaleza y fundamento del instituto de los intereses de demora tributarios. Por ello y para efectuar un cómputo correcto de los intereses de demora en casos como el presente, es necesario realizar una *interpretación sistemática* de todo el artículo 26 de la LGT. Y así el artículo 26.1 de la LGT, al definir el interés de demora, le somete a una *condición de exigibilidad* consistente en que el pago se haya efectuado *fuera de plazo*. Y en coherencia con esta definición legal, el propio TEAC tiene reconocido que "los intereses de demora pretenden (...) *reparar el perjuicio causado por el retraso en el cumplimiento de una obligación*" [Resolución del TEAC de 26 de enero de 2010, Fundamento Quinto, *in fine*, RG 4340/2008 (NFJ038004)]. Siendo patente que en los casos de anulación del acto (liquidatorio o sancionador) anulado, el *perjuicio causado consistente en el retraso en el pago* durante el tiempo de sustanciación del recurso o reclamación nunca será imputable ni, por lo mismo, debería exigirse al obligado tributario. Será, en todo caso, una consecuencia negativa u onerosa que tiene que asumir la Administración tributaria a resultas de su propia actuación irregular que ha tenido que ser resuelta por una instancia revisora o judicial.

No obstante, hay que reconocer que la situación actual es manifiestamente mejorable. En primer lugar, porque resulta patente que nuestro Tribunal Supremo debe fijar un criterio jurisprudencial claro sobre esta cuestión, soslayando las posiciones puntuales al socaire de cada caso. Pues de lo contrario se dejan las puertas abiertas para la libre interpretación del artículo 26.5 de la LGT, tal y como hemos visto que ha hecho el TEAC⁴⁶.

⁴⁶ Compartimos el razonamiento de BAEZA DÍAZ-PORTALES cuando al analizar la interpretación *formalista* del artículo 26.5 de la LGT concluye que «un contribuyente que impugna una liquidación que luego es anulada se encuentra con que, a pesar de haber ganado, es penalizado durante todo el tiempo que tardó en sustanciarse el recurso que concluyó con la anulación de la liquidación, habida cuenta que las consecuencias legalmente previstas para estos casos se traducen en una suerte de represión a modo de *reformatio in peius* (es decir, la victoria recursiva le resulta –paradójicamente– perjudicial al recurrente vencedor)» (Cfr. BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J.: «Consideraciones...», *op. cit.*).

XI. LA DOCTRINA DEL TIRO ÚNICO, ¿SUBSISTE EN LA ESFERA SANCIONADORA?

1. Se han analizado las principales *actuaciones de ejecución* que pueden llevar a cabo los órganos tributarios a resultas de estimaciones (totales o parciales) de recursos y reclamaciones, ya fuera por motivos de forma (retroacción) o de fondo (reposición), con el alcance y las limitaciones vistas. Ahora nos planteamos las consecuencias de la anulación de los acuerdos sancionadores recurridos; concretamente si se pueden dictar otros nuevos y distintos cuando los primeros fueron expulsados del ordenamiento como consecuencia de la declaración de nulidad de las liquidaciones tributarias de las que traían causa.

Es un lugar común en la jurisprudencia que no hay impedimento para dictar nuevos acuerdos sancionadores cuando los primeros fueron anulados, sin solución de continuidad y sin analizar su contenido, como consecuencia de la anulación de las liquidaciones tributarias. En definitiva, la anulación de aquellos devino de los acuerdos liquidatorios que, afectados de alguna irregularidad (formal o material), determinaron la estimación de los recursos o reclamaciones interpuestos, extendiéndose a las manifestaciones de la potestad sancionadora, aunque no fueron objeto de revisión real y efectiva y, por ello, no habría inconveniente para que, ahora, en fase de ejecución, se incoaran nuevos procedimientos sancionadores.

Ejemplo de esta posición es la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana número 371/2012, de 22 de marzo (NFJ048525):

«(...) *la anulación de la sanción por parte del TEARV en su resolución de 26.3.2008 no lo fue en atención a ninguna causa legal o razón jurídica propia y autónoma de la infracción apreciada, sino que lo fue –exclusivamente– como consecuencia derivada de la previa anulación de la liquidación por deuda tributaria. Y, respecto de dicha liquidación por deuda tributaria, lo que concretamente se produjo es una anulación parcial –por razones de fondo– de la misma, de manera que no existe otra inteligencia posible (pese al silencio al respecto de la resolución del TEARV de que se trata) que la de considerar que la liquidación de la sanción se anuló en la misma medida o parte que la liquidación por deuda tributaria. Por ello, resultando factible la emisión (en ejecución de la precitada resolución económico-administrativa) de una nueva liquidación por deuda tributaria –en la parte no anulada por el TEARV–, lo es también de una nueva liquidación por la parte de sanción no afectada por la causa de anulación parcial de la deuda tributaria» (Fundamento Segundo).*

2. Sin embargo, en nuestra opinión, en estos casos opera el principio constitucional *ne bis in idem* en su vertiente *procedimental o procesal* que impide que un mismo sujeto sea sometido a dos procedimientos sancionadores por los mismos hechos y fundamentos. Si bien hay que reconocer que nuestro Tribunal Constitucional no considera que en estas situaciones haya una vulneración del referido principio constitucional, puesto que:

«(...) dada la veda constitucional del *bis in idem*, ha de tenerse en cuenta que aun cuando la retroacción de actuaciones acordada en la vía judicial previa pueda significar la sumisión a un nuevo juicio, tal efecto no es cuestionable, desde la perspectiva constitucional, pues aquella prohibición opera respecto de Sentencias firmes con efecto de cosa juzgada, y la recurrida en casación en este caso carecía de ese carácter. Así pues no cabe hablar en rigor de doble proceso cuando el que pudiera ser considerado como primero ha sido anulado. Como indicamos en la STC 169/2004, de 6 de octubre, FJ 3.e, citado luego en la STC 192/2005, de 18 de julio, FJ 3, "el elemento de la firmeza de la Sentencia impeditiva de la celebración de un nuevo juicio se destaca en los textos internacionales que *ex art.* 10.2 CE deben operar como elemento interpretativo de los derechos fundamentales, como es el caso del art. 14.7 del Pacto internacional de derechos civiles y políticos, de 16 de diciembre de 1966, y del art. 4.1 del Protocolo núm. 7 del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, de 22 de noviembre de 1984, suscrito, aunque no ratificado por España. De modo que no existe impedimento constitucional de principio para que una Sentencia penal absolutoria, **si la legalidad infraconstitucional lo permite**, pueda ser objeto de recurso de apelación, para que por ello pueda ser anulada en la apelación y para que consecuentemente pueda celebrarse un segundo juicio penal respecto del acusado"» [STC 218/2007, 8 de octubre (NCJ042487), Fundamento Cuarto⁴⁷].

Vemos conforme a esta doctrina constitucional que siempre que se anule la primera sanción no podrá sostenerse (en términos de *legalidad constitucional*) la existencia de un doble procedimiento sancionador, vulnerador del principio *ne bis in ídem* en su dimensión procedimental. Ahora bien, también es cierto que esta jurisprudencia deja la puerta abierta a la *legalidad ordinaria*, de manera que esta pueda ir más allá, es decir, pueda ser más garantista que nuestro propio marco constitucional y esto es lo que cabalmente ocurre en la vigente regulación del procedimiento sancionador tributario.

En efecto, el artículo 211.4 de la LGT establece los efectos de la caducidad del procedimiento sancionador tributario, de forma que, transcurrido el plazo de seis meses desde su inicio sin la notificación de la resolución sancionadora, no solo determinará la caducidad de aquel, sino que además «dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador». La razón de esta interdicción no es otra que el reconocimiento a nivel legal de la operatividad del principio *ne bis in ídem* en su *vertiente procedimental* y, con mayor motivo, resulta aplicable a los casos de anulación del acuerdo sancionador recurrido, en los que, en principio, el plazo de duración no se infringió. Se trata, en definitiva, de una *garantía adicional de naturaleza legal* que amplía la esfera de actuación del *principio non bis in ídem* en su dimensión *procesal*.

Por tanto, cabe sostener que la *legalidad infraconstitucional*, ofreciendo un marco de protección mayor que nuestra doctrina constitucional, *no permite* la incoación de un nuevo procedi-

⁴⁷ En los mismos términos, la STC 69/2010, de 18 de octubre (NCJ053004), Fundamento Tercero.

miento sancionador tributario cuando el primero caducó o fue anulado. Y así lo viene a reconocer un sector todavía minoritario de nuestra jurisprudencia:

«(...) en relación con las sanciones anuladas y la retroacción de actuaciones para que se impongan conforme a los criterios de la resolución, esta Sala viene aplicando el principio de "ne bis in idem" procesal, declarando: En este sentido, la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su art. 211, dispone: "1. El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad. (...). La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador." En la STC 152/2001, de 2 de junio de 2001 (Suplemento BOE de 26 de julio de 2001), analiza este principio desde la perspectiva procedimental, de la *duplicidad de procedimientos sancionadores*, administrativo y penal. El TC considera que, dado que "... la vulneración del principio non bis in idem derivada de esa duplicidad de procedimientos sancionadores, administrativo y penal (considerada como tal vulneración en la STC 77/1983, de 3 de octubre, FFJJ 2 y 4), estaba teniendo lugar desde el inicio de ambos procedimientos (...) lo que se quiere poner de relieve es que, la Administración en materia de procedimiento sancionador no puede retrotraer actuaciones para cumplimentar o pretender subsanar un vicio esencial sin hacer un pronunciamiento en el sentido impuesto por dicha normativa, pues el administrado tiene derecho a no soportar dos procedimientos por el mismo hecho." (Sentencia de fecha 27 de mayo de 2009, dictada en el Rec. n.º 152/2006). Aplicando este criterio, procede la estimación de este motivo, como consecuencia de la anulación de la sanción producida y, en consecuencia, la estimación parcial del presente recurso» [Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de octubre de 2013, recurso n.º 32/2011 (NFJ052992), Fundamento Octavo].

En nuestra opinión, esta posición se ajusta fielmente al núcleo esencial de la vertiente *procedimental* del principio non bis in ídem consistente, si se le quiere dotar de sustantividad propia respecto de la dimensión puramente *material*, en evitar que una misma persona se vea sometida a dos procedimientos sancionadores por los mismos hechos, al margen del resultado de los mismos (es decir, independientemente de si algunos de ellos ha sido anulado o no fue impuesta finalmente sanción alguna). La tesis contraria, mayoritaria en la jurisprudencia y sostenida por el Tribunal Constitucional, limita en gran medida el radio de acción de la vertiente *procesal* de este principio al supeditar su eficacia a que exista un primer procedimiento que sea firme y que no haya sido revocado, confundiendo, en última instancia, la dimensión *material* del principio ne bis in ídem con su vertiente *procesal*, pues, como hemos razonado, lo fundamental desde esta última perspectiva es la *no sujeción procedimental* a dos manifestaciones del *ius puniendi* del Estado por los mismos hechos.

De prosperar la tesis defendida en estas páginas, el principio non bis in ídem se convertirá en el baluarte de la doctrina del *tiro único* al menos respecto a la potestad sancionadora de la Administración tributaria.