

A VUELTAS CON LA POSIBILIDAD DE REITERACIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS ANULADOS JUDICIALMENTE: LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA DE 17 DE JUNIO DE 2010 *

JUAN CALVO VÉRGEZ

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

Extracto:

EL presente comentario analiza, a la luz de la reciente doctrina elaborada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 17 de junio de 2010, la cuestión relativa a la posibilidad de ordenar la retroacción de las actuaciones cuando se anula un acto tributario (ya sea el vicio del acto tributario de fondo o de forma), teniendo presente a tal efecto la necesaria protección que se ha de otorgar a la tutela judicial efectiva y al principio de seguridad jurídica.

Palabras clave: liquidación tributaria, nulidad, anulación, defecto formal, reiteración, prescripción y retroacción de actuaciones.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en *Normacef Fiscal y Contable* (NFJ041028).

RETURNS WITH A RENEWED POSSIBILITY OF TAX ACTS LEGALLY CANCELED, THE RULING BY THE SUPREME COURT IN THE REGION OF VALENCIA, ON JUNE 17TH 2010 *

JUAN CALVO VÉRGEZ

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

Abstract:

THIS Commentary discusses, in light of the recent doctrine developed by the High Court of Valencia in its Judgement on June, 17th 2010, the question of the possibility of ordering the feedback of the performances that overrides tax act (whether the service tax act of substance or form), keeping in mind for this purpose the necessary protection to be accorded to effective judicial protection and the principle of legal certainty.

Keywords: tax settlement, revocation, cancellation, formal defect, repetition, prescription and feedback of performances.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en *Normacef Fiscal y Contable* (NFJ041028).

Sumario

1. Consideraciones generales. Hechos de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010.
2. Causas que determinan la declaración de nulidad de los actos tributarios.
3. Reflexiones del tribunal en relación con la eventual retroacción de actuaciones tratándose de un acto administrativo anulado por vicios de forma.
4. Alcance del voto particular formulado a la Sentencia.
5. ¿Qué efectos han de derivarse de la declaración de validez de un acto tributario?
6. Reflexiones finales.

1. CONSIDERACIONES GENERALES. HECHOS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA DE 17 DE JUNIO DE 2010

Mediante Sentencia de 17 de junio de 2010 el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana se refirió a la cuestión relativa a la imposibilidad judicial de ordenar la retroacción de las actuaciones cuando se anula un acto tributario. Concretamente a través del citado pronunciamiento declaró el TSJ de la Comunidad Valenciana la imposibilidad de que judicialmente se pueda ordenar la retroacción de actuaciones, a pesar de que el vicio del acto tributario sea de fondo o de forma, al tratarse de una exigencia del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio de seguridad jurídica.

Fueron objeto de análisis, a través de la citada Sentencia, los efectos derivados de la declaración de nulidad de un acto tributario (una liquidación tributaria), partiendo de la necesidad de efectuar una interpretación sistemática de los bienes y derechos constitucionales afectados. Lógicamente, ello requiere tratar de ponderar el interés general a la actuación eficaz de la Administración tributaria en aras de dar satisfacción al deber de contribuir según la capacidad económica actual [arts. 31 y 103 de la Constitución Española (CE)] con el necesario sometimiento pleno de dichas actuaciones administrativas a Derecho, si bien también con el derecho a la tutela judicial efectiva y con los principios de seguridad jurídica y de eficacia legítima de los artículos 9.3, 24 y 103 de la Norma Fundamental.

La referida Sentencia fue dictada a la luz de un recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a una resolución adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia con fecha de 20 de septiembre de 2008, desestimatoria de la reclamación en su día formulada por la demandante contra unos acuerdos dictados por el Inspector Regional Adjunto con fecha de 16 de diciembre de 2004, a través de los cuales se confirmó una liquidación propuesta con el carácter de definitiva en el acta instruida en disconformidad por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al ejercicio 1993, determinándose la imposición a la actora de una sanción pecuniaria consistente en una multa proporcional por importe de 5.024,13 euros por la comisión de una infracción tributaria grave.

Concretamente, mediante sendas Sentencias dictadas por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana de 18 de septiembre de 2002 y de 30 de mayo de 2003, se estimaron los recursos interpuestos por la demandante contra resoluciones desestimatorias del TEAR de Valencia de 29 de noviembre de 1999 y de 31 de enero de 2001, relativas a liquidaciones sobre el IRPF de 1993 y sanción derivada, anulándose tales actos administrativos. La razón de tales anulaciones fue haberse entendido las actuaciones inspectoras con una persona carente de la debida representación de la contribuyente. Con fecha de 27 de febrero de 2003, la Dependencia de Inspección dictó acuerdos en ejecución de las precitadas sentencias practicando las correspondientes liquidaciones de baja, si bien al mismo tiempo comunicaba a la obligada tributaria la decisión de reponer las actuaciones, dado que la falta de representación era un defecto formal subsanable.

Una vez comunicado el reinicio de las actuaciones inspectoras, y tras la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia con fecha de 29 de octubre de 2004, se procedió a incoar acta por el IRPF de 1993, así como a la apertura de expediente sancionador, actuaciones que culminaron con los acuerdos del Inspector Regional Adjunto de fecha 16 de diciembre de 2004 a los que se aludía con anterioridad, frente a los que se presentaron reclamaciones económico-administrativas, que, una vez fueron acumuladas, se resolvieron en sentido desestimatorio por la resolución del TEAR impugnada.

Dada esta situación se fundamentó la interposición de una demanda basada, en primer lugar, en la imposibilidad de retroacción de actuaciones al mediar sentencias judiciales que resolvieron definitivamente sobre los actos administrativos reproducidos, así como en la existencia de prescripción y, por lo que respecta a la sanción, en la ausencia de culpabilidad e indebida graduación de la sanción. Por su parte, la Abogacía del Estado se opuso a la estimación del recurso, si bien únicamente efectuó alegaciones con relación a la prescripción y a la concurrencia de culpabilidad en la infracción.

En el concreto supuesto analizado por el Tribunal, por tanto, el recurso se interpuso contra una liquidación y sanción por IRPF del periodo impositivo de 1993, dictados, de conformidad con lo declarado por la Administración, con la finalidad de ejecutar un pronunciamiento anterior del propio TSJ que había anulado la liquidación y la sanción originaria, por haberse llevado a cabo las actuaciones inspectoras con una persona carente de la debida representación del contribuyente. Y, el órgano administrativo, tras proceder por propia iniciativa a dar de baja los actos anulados, comunicó al contribuyente que dicho defecto resultaba subsanable, al ser considerado como formal, teniendo derecho a reponer las actuaciones al momento de la comisión del vicio detectado.

Se planteó pues la cuestión relativa a si la anulación de una concreta liquidación por causas de anulabilidad de índole formal puede o debe impedir la práctica de una nueva actuación liquidatoria con sujeción a los requisitos legales establecidos, teniendo en cuenta que puede llegar a suceder (como ocurría en el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal) que no se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar por haberse interrumpido su cómputo por la propia acción impugnatoria de la recurrente.

A priori, parece lógico pensar que el acto o actuación administrativa de que se trate únicamente resultará anulada en la medida de su ilegalidad, si bien solo procederá una anulación parcial del acto impugnado cuando este pueda subsistir, legal y razonablemente, sin la parte del mismo que ha resultado anulada, por ejemplo, mediante la reducción del *quantum* de una sanción pecuniaria en atención al principio de proporcionalidad. En otro caso, procedería de manera indefectible la anulación total del acto impugnado, a pesar de que no resulte del todo punto disconforme a Derecho. Ahora bien, con independencia de lo anterior podría llegar a suceder que la pretensión de un recurso solicitase la retroacción o reiteración de la actuación administrativa, en cuyo caso la estimación del recurso implicaría la existencia de un pronunciamiento judicial sobre dicha retroacción o reiteración de la actuación declarada nula.

Tal y como comienza señalando el Tribunal, en anteriores pronunciamientos dictados por el mismo, únicamente se había concluido la imposibilidad de reiteración de actos administrativos tributarios previamente anulados por sentencia judicial en aquellos casos en los que el vicio determi-

nante de la anulación hubiera sido material o de fondo, pero no en aquellos supuestos en los que el defecto fuere de carácter adjetivo o formal. Como es sabido, con carácter general, en aquellos casos en los que la anulación derive de un vicio procedimental, resulta factible la retroacción de actuaciones al momento en que se incurrió en el vicio formal, a los efectos de la subsanación del mismo. Ahora bien, dicha doctrina, con la salvedad relativa a algún supuesto puntual o excepcional, no parece aportar argumentos jurídicos que permitan fundamentar la decisión de reposición de actuaciones. En efecto, con carácter general, nada se ha señalado acerca de la imposibilidad de ordenar la retroacción de actuaciones si no se ha solicitado en la pretensión ejercitada (a pesar de que se trate de un vicio de carácter formal), si bien en determinados supuestos se ha apelado expresamente a la aplicabilidad, igualmente en el ámbito jurisdiccional, de las previsiones contenidas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC) acerca de los vicios del acto administrativo, al objeto de llegar a condicionar hasta el extremo el sentido de una estimación de la pretensión de anulación del acto o actuación administrativa, llegándose a diferenciar entre la declaración judicial de nulidad (por vicios de nulidad de pleno derecho) o de anulación (por vicios calificados de anulables).

2. CAUSAS QUE DETERMINAN LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

Una vez efectuadas estas consideraciones preliminares, el Tribunal entró a analizar la cuestión suscitada, procediendo a la estimación del primero de los motivos de la demanda, a través de la realización de una doble argumentación: la relativa a «razones de estricta legalidad» y la referente al «principio constitucional de seguridad jurídica». Tal y como pone de manifiesto el Tribunal en el Fundamento Jurídico 3.º de la Sentencia, de cara a tratar de fundamentar la escasa doctrina judicial elaborada con la finalidad de justificar la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente por defectos formales, habría que acudir a los preceptos de la anterior y de la actual Ley de Procedimiento Administrativo relativos a la conservación de actos y trámites en casos de anulación, subsanación de defectos, etc. Ahora bien, tales preceptos se encuentran insertos en una ley que está regulando el procedimiento administrativo –no el proceso jurisdiccional– y que van destinados a los órganos administrativos –no a los tribunales de justicia–.

Igualmente cabría acudir (por lo que respecta, especialmente, a la retroacción de actuaciones) a la regulación contemplada en la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, si bien se trataba en el presente caso de una normativa reguladora de procedimientos administrativos (el económico-administrativo también lo es) y dirigida a órganos administrativos (los tribunales económico-administrativos también lo son). A tal efecto, estimó el Tribunal que nuestra legislación apuesta por la viabilidad de subsanación de los vicios del acto administrativo (especialmente en los casos de defecto de forma o de procedimiento), tanto en el curso del procedimiento administrativo como en fase de recursos administrativos; esto es, en vía administrativa. Cuestión distinta sería, sin embargo, tratar de extrapolar tal posibilidad al procedimiento jurisdiccional que concluye con una sentencia judicial. Recuérdese a este respecto que el procedimiento jurisdiccional y la ejecución de sentencias no tienen su regulación en la Ley 30/1992, sino en la Ley 29/1998, de

13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LRJCA), donde no existe un solo precepto legal que contemple tales posibilidades, previéndose en los artículos 68 y siguientes de la citada LRJCA que la sentencia en cuestión solo podrá tener alguno de los siguientes fallos: inadmisibilidad del recurso, desestimación o estimación por anulación total o parcial del acto administrativo impugnado. Y, como es sabido, los artículos 103 y siguientes de la citada ley, encargados de regular la ejecución de sentencias, nada disponen acerca de la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso con anulación del acto administrativo impugnado. Contrariamente a todo ello, las sentencias judiciales de lo que están dotadas es del más que conocido «principio de cosa juzgada».

El artículo 71 de la vigente LRJCA obliga a declarar la nulidad del acto recurrido si este no resulta conforme a Derecho, así como a restablecer la situación jurídica del recurrente con la correlativa adopción de cuantas medidas resulten necesarias para el pleno restablecimiento de la misma, entre ellas la emisión de un nuevo acto o la práctica de una actuación jurídicamente obligatoria dentro del plazo que la propia Sentencia establezca. Nada autorizaba, por tanto, a incluir ningún otro tipo de declaraciones, lo que tampoco puede hacer la Administración con posterioridad con la finalidad de eludir el exacto cumplimiento de los pronunciamientos dictados con anterioridad. Lo contrario supondría, en definitiva, una «prima a la ilegalidad» y el establecimiento o imposición de una condena en perjuicio del recurrente, ya que se terminaría dejando en manos de la Administración prolongar de manera indefinida la situación de injusticia, sin más que reiterar la existencia de vicios formales en cada nueva tributación.

Ello explica que resulte forzoso considerar como una práctica viciosa la declaración de nulidad de actuaciones por vicios formales. Únicamente en el ámbito administrativo, y dentro de la vía administrativa de recurso, resulta posible acordar la nulidad de lo actuado y disponer la retroacción del expediente al instante en que el vicio de forma fue cometido. Y dicha posibilidad queda justificada solo en el ámbito de la supremacía jerárquica del órgano administrativo que resuelve el recurso ordinario, no siendo posible, por el contrario, su traslado al campo del recurso contencioso-administrativo al no ser este un recurso jerárquico.

Así las cosas, se encargó de precisar en primer término el TSJ de la Comunidad Valenciana que si el vicio apreciado al objeto de declarar judicialmente la nulidad del acto administrativo es material o de fondo, no resulta procedente su reiteración administrativa, salvo en aquellos supuestos de estimaciones parciales de recursos, por razones de fondo, que hicieran necesario el dictado de un nuevo acto administrativo que ajustase este a las determinaciones establecidas en la sentencia judicial. Ahora bien, la conclusión habría de ser distinta si el defecto lo fuese de carácter adjetivo o formal, ya que en dicho caso podría optarse por la retroacción de las actuaciones al instante en el que se hubiese cometido el vicio adjetivo o formal.

Ciertamente a este respecto resulta de gran relevancia la distinción entre vicio sustancial y vicio formal, debiendo quedar comprendidos dentro de estos últimos –únicamente– aquellos que implican la comisión de un error aritmético, de hecho o sobre vicios menores en el acto administrativo dictado, y no, como es lógico, omisiones de carácter trascendental en cualquier procedimiento administrativo como pueda ser, por ejemplo, la inexistencia de trámite de audiencia, la firma de un acta sin poder de representación, la inexistencia de orden motivada por parte del Inspector-Jefe para el inicio de actuaciones o

la falta de motivación; es decir, en definitiva, cualquier defecto que no tenga que ver con la discusión acerca de la decisión material que haya conducido a la Administración a la práctica de la liquidación.

Tomando como punto de referencia la regulación establecida en los artículos 63 a 67 de la Ley 30/1992, en los que se contiene la doctrina del denominado principio del *favor acti*, estableciéndose la transmisibilidad y la conservación de las actuaciones, así como la conversión de actos y la convalidación y retroacción de actuaciones en supuestos de defecto formal, estimó el TSJ de la Comunidad Valenciana a través de la citada Sentencia de 17 de junio de 2010 que dicha regulación justifica el establecimiento de un régimen favorable a la conservación de los actos administrativos, admitiéndose que la retroacción de actuaciones pueda adoptarse durante la tramitación de los procedimientos ante la Administración tributaria. En cambio, extrapolar dicha posibilidad al procedimiento jurisdiccional que finaliza mediante sentencia judicial constituye una cuestión nada clara, ya que el procedimiento jurisdiccional y la ejecución de sentencias no tienen su regulación en la citada Ley 30/1992, sino en la LRJCA de 1998, donde no existe un solo precepto legal que contemple dicha posibilidad. De este modo parece dar a entender el Tribunal que, una vez concluida la inexistencia de facultad atribuida legalmente a un órgano judicial para ordenar ninguna retroacción de actuaciones en la resolución de un recurso contencioso-administrativo si la pretensión no lo solicita, la Ley Jurisdiccional únicamente permite la estimación del recurso y, en su caso, la declaración de nulidad del acto, al resultar contrario a Derecho.

En consecuencia cabría estimar que, en el fallo de que se trate, habrá de declararse la nulidad (siempre y cuando el vicio que concurra sea del art. 62 Ley 30/1992), o bien la anulación (si lo fuese del artículo 63 de la citada ley), sin necesidad de tener que expresar la concreta infracción del ordenamiento jurídico que la motiva. De este modo, en función de cual resulte ser la causa de invalidez apreciada, se habrá de declarar la nulidad o la anulación. E incluso en el supuesto de que la infracción lo hubiese sido de normas procedimentales, el Tribunal podría llegar a declarar la nulidad de las actuaciones a partir del acto viciado y ordenar la retroacción del expediente a su origen.

Por lo que respecta al necesario respeto al principio constitucional de seguridad jurídica, a través del Fundamento Jurídico 4.º del citado pronunciamiento, el Tribunal efectuó una serie de referencias a algunas de las principales facetas del citado derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, aludiendo al hecho de que en el proceso a través del cual se articula dicha tutela judicial tiende a la definitiva terminación de los conflictos jurídicos, así como a las singularidades de la relación jurídica existente entre la Administración tributaria y el sujeto pasivo que autoliquida el impuesto.

3. REFLEXIONES DEL TRIBUNAL EN RELACIÓN CON LA EVENTUAL RETROACCIÓN DE ACTUACIONES TRATÁNDOSE DE UN ACTO ADMINISTRATIVO ANULADO POR VICIOS DE FORMA

Sabido es que, con carácter general, las exigencias contenidas en los artículos 9.3 y 24.1 de la CE han de proyectarse sobre la relación jurídica existente entre Administración Tributaria y el sujeto pasivo que autoliquida el impuesto, al estar revestida dicha relación de caracteres que la singularizan

frente a otras relaciones administrativas. Dicho derecho a la tutela judicial efectiva se concreta, entre otras actuaciones, en el derecho a que las resoluciones judiciales se ejecuten en sus propios términos, ya que en caso contrario no serían más que meras declaraciones de intenciones y, por tanto, no estaría garantizada la efectividad de la tutela judicial. E igualmente se proyecta sobre el derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad o invariabilidad de las resoluciones judiciales firmes, que impide que órganos administrativos o judiciales desconozcan o contradigan las situaciones jurídicas declaradas o reconocidas en una sentencia que haya adquirido firmeza. En este sentido se encargó de poner de manifiesto el Tribunal que «El proceso por el que se articula la tutela judicial tiende o debiera tender hacia la definitiva terminación de los conflictos jurídicos, de los litigios, de ahí que, dirimido el litigio por los jueces después de que las partes disfrutaron de oportunidades procesales diversas, el replanteamiento del conflicto jurídico por parte de una de ellas, la Administración tributaria, compromete sin duda la seguridad jurídica y la efectividad de la tutela judicial debida al ciudadano».

Pues bien, tomando como punto de partida que los deberes formales de autoliquidación impuestos a los contribuyentes representan el pilar del actual sistema general de gestión de los tributos, procediendo la Administración tributaria a delegar a los administrados la concreción de su deber de contribuir después de que aquellos apliquen operaciones jurídicas y aritméticas, parece innegable que la Administración tributaria podrá rechazar la propuesta del sujeto pasivo mediante una liquidación dotada de ejecutividad mientras, que por el contrario, si el sujeto pasivo no está conforme con la liquidación, se ve obligado entonces a agotar la vía administrativa previa y probablemente la judicial. Ahora bien, el Tribunal rechaza la posibilidad de que, aunque el sujeto pasivo obtenga sentencia estimatoria y anulatoria de la liquidación, la Administración tributaria quede en situación de girarle nueva liquidación contradictoria sin más límite que no contradecir el pronunciamiento judicial, ya que aquella (la Administración), cuando gira nueva liquidación, en ocasiones aprovecha para plantear o replantear cuestiones sobre la deuda tributaria (cuestiones nuevas) que hubieran precisado de revisión de oficio de no haberse anulado por los jueces la liquidación impugnada por el contribuyente y solo por él.

¿Hasta qué punto dicha actuación resulta conforme con la tutela judicial efectiva y con la seguridad jurídica? Tal y como precisa el Tribunal: «La factibilidad de reiteración de actos administrativos anulados (especialmente en el caso de vicios de forma o procedimiento) tiene como ventaja el principio de justicia material, en el sentido de evitar que, por meras cuestiones formales, se incumpla el deber de contribuir según la capacidad económica de cada uno. Pero no es menos cierto que también conllevaría el más considerable lastre del riesgo de latencia sine die del conflicto, dejando en manos de la Administración dilatar de manera indefinida la situación de injusticia, sin más que reiterar los vicios formales en cada nueva tramitación, con grave merma del principio de seguridad jurídica».

Sucede además que, dentro del ámbito tributario y a resultas de lo prolongado del devenir procedimental (que incluye el recurso obligatorio a la vía económico-administrativa), existe la posibilidad de que una sola reiteración del acto administrativo pueda conducir a que el conflicto tributario se extienda a horquillas temporales inasumibles en un Estado de Derecho, durante las cuáles el contribuyente sufrirá la incertidumbre del resultado final de la controversia, motivo por el cual señala el Tribunal que «El principio de justicia material y la obligación de contribuir según la capacidad económica de cada uno tiene que ceder a favor del principio de seguridad jurídica en el supuesto descrito».

Recapitulando, no parece que resulten ajustados a Derecho aquellos pronunciamientos judiciales que, estimando infracciones procedimentales, acuerdan la retroacción de actuaciones y permiten la reiteración del acto administrativo anulado por vicios de forma. Tratándose de aquellos procesos judiciales que finalizan con la anulación del acto administrativo por motivos formales, no le cabe a la Administración la posibilidad de llevar a cabo una reiteración del acto administrativo expulsado del ordenamiento jurídico. Y ello sobre la base de que si a la Administración le cupiese el ejercicio de tal opción, no tendría sentido decir que no es correcto que los tribunales de justicia acuerden la reiteración del acto anulado por defecto formal.

A juicio del Tribunal no resulta factible reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han resultado anulados por una sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o de defecto determinante de la anulación. A pesar de que el sujeto pasivo pueda llegar a obtener una sentencia estimatoria y anulatoria de la liquidación, la Administración tributaria se encuentra en situación de poder girarle una nueva liquidación contradictoria sin más límite que no contradecir el pronunciamiento judicial, ya que la Administración tributaria, cuando gira una nueva liquidación, en ocasiones se sirve de dicha situación para plantear o replantear cuestiones relativas a la deuda tributaria, es decir, cuestiones nuevas que hubieran precisado de una revisión de oficio en el supuesto de no haberse anulado por los jueces la liquidación impugnada por el contribuyente y solo por él.

En resumen, concluye el Tribunal que no resulta factible reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación; de manera que, en aplicación de tal doctrina, no cabe sino concluir con la estimación del recurso en atención al primero de los motivos en que el mismo aparece fundado.

4. ALCANCE DEL VOTO PARTICULAR FORMULADO A LA SENTENCIA

¿Y qué consideraciones se efectúan en el Voto Particular formulado al citado pronunciamiento? En dicho Voto se señaló que lo que la Sentencia examinaba era la posibilidad de que la Administración tributaria pudiera practicar nuevas liquidaciones por el IRPF tras haber sido anuladas unas anteriores, siendo el motivo de las anulaciones de los actos liquidatorios la insuficiencia de apoderamiento del representante del contribuyente, es decir, una cuestión estrictamente formal. Y, a su juicio, la tesis relativa a la insubsanabilidad por la Administración de actuaciones liquidatorias anuladas en sede jurisdiccional no es nueva, habiendo sido ya adoptada con anterioridad por el propio Tribunal bajo la denominación argumental del «tiro único», expresión con la que se designa a aquella doctrina a la luz de la cual no cabe una segunda liquidación una vez se ha anulado la primera, ya que no puede reiterarse hasta que la Administración tributaria acierte.

Tal y como se señala en el Voto Particular, la cuestión relativa a la posible reiteración de la actividad liquidatoria por la Administración tributaria dentro del periodo de prescripción (en relación con la cual, insistimos, el fallo del Tribunal en la presente Sentencia residió en negar la práctica de una nueva actuación de comprobación o liquidación), fue en su día objeto de análisis por el Tribunal

Supremo (TS) a través de su Sentencia de 7 de octubre de 2000 en la que, partiendo del presupuesto legal de que cabe la reiteración de una segunda comprobación o liquidación, ofreció una vía de encuentro y solución a las posturas confrontadas ¹.

Tal y como se señala en el Voto Particular, la citada Sentencia del TS efectuó una formulación de importante alcance, al reconocer que el derecho a comprobar valores y corregir los defectos señalados por los Tribunales tiene, además del obvio límite de la prescripción, la limitación de la posible incuria administrativa, en el sentido de que si la Administración reitera su deficiente actuación habrá perdido el derecho a la comprobación de valores y deberá pasar por el valor formulado por el contribuyente.

A juicio del Magistrado que formuló el Voto, la adopción de dicha línea interpretativa permite conciliar el principio de conservación de los actos y subsanación de los defectos que determinan la anulación con el espíritu y letra de los preceptos constitucionales que amparan la seguridad jurídica, la tutela judicial efectiva y el de un procedimiento sin dilaciones indebidas, impulsando la idea de una progresiva paridad Administración-contribuyente que va penetrando nuestro sistema jurídico administrativo. En su opinión resulta posible la subsanación de los vicios formales de que adolezca el acto administrativo de que se trate, tanto con anterioridad a una eventual anulación del acto, como con posterioridad al momento en que se haya procedido efectivamente a la anulación del mismo, bien en vía administrativa –lo que incluye la económico-administrativa–, bien en vía jurisdiccional, en aplicación de la regulación contenida en los artículos 64 a 67 –ambos incluidos– de la Ley 30/1992.

De este modo se alcanzaría la conclusión de que la Administración no solo está facultada para dictar un nuevo acto en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda, si bien este derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad procedimental en su liquidación tributaria no tiene carácter ilimitado. Cuestión distinta sería la relativa a la reiteración indefinida o sine die de las facultades de subsanación.

En resumen, a través del citado Voto Particular se estimó, en primer lugar, que en aquellos supuestos de anulación (ya sea por motivos de forma o por falta de motivación) de actos administrativos tributarios (ya sea dicha anulación decretada por el TEAR o lo sea en vía jurisdiccional) cabe dictar nuevos actos administrativos en sustitución de los anulados, originando las anulaciones iniciales decretadas la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el vicio de que se trate y no a un momento anterior, de acuerdo con el principio de conservación de actos o trámites. Y dicha posibilidad de dictar nuevos actos administrativos en sustitución de los previamente anulados

¹ En relación con la posibilidad de reiteración de actos administrativos anulados judicialmente, declaró el TS en la citada Sentencia de 7 de octubre de 2000, con base en lo dispuesto en los artículos 52 y 53 de la antigua Ley reguladora del Procedimiento Administrativo (actuales arts. 64 y siguientes de la vigente Ley 30/1992), y al hilo de una comprobación de valores falta de motivación, lo siguiente: «(...) La Administración no solo está facultada para dictar un acto nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda». Concretamente, a través de la citada Sentencia se analizaba un supuesto en el que un particular manifestó su desacuerdo con que, una vez anulada la valoración, se concediese a la Administración la posibilidad de reiterar la misma corrigiendo los defectos apreciados. El TS resolvió la cuestión siguiendo la doctrina dominante, referida al principio de conservación de los actos y posible convalidación de actuaciones anulables subsanando los vicios de que adolezcan, afirmando que la Administración no solo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda.

tendrá como límite la reiteración de tal facultad, de manera que si se produce una nueva anulación del acto administrativo (es decir, la segunda), no existirá ya posibilidad alguna de reiteración del acto administrativo nuevamente anulado.

Por otra parte, se señaló en el citado Voto Particular que la dicotomía planteada por la Sentencia analizada entre procedimiento administrativo y procedimiento jurisdiccional, es decir, entre acto y sentencia resulta artificial. En palabras del Magistrado: «No se trata, a mi juicio, de que estemos ante una resolución jurisdiccional que se vulnera al no respetar la cosa juzgada, estamos ante una nueva actuación administrativa, ante una nueva liquidación, que parte necesariamente de la expulsión del ordenamiento jurídico de la anterior, de la anulada por la Sala, luego no existe contradicción entre la actividad de la Inspección y el pronunciamiento judicial, más bien al contrario, la una es directa consecuencia del acatamiento de la otra, eso sí, cada una en el ámbito procedimental que le es propio. Es cierto que el artículo 68 de la LRJCA no contempla la subsanación de los actos revisados por un órgano judicial, pero no podemos olvidar que la sentencia anulatoria de un acto liquidatorio produce plenos efectos jurídicos y se agota con la expulsión de la legalidad del acto viciado, de manera que es la Administración tributaria la que puede a continuación, y sin más límites que la prescripción, volver a liquidar un hecho imponible controvertido, sin que le alcance la cosa juzgada».

De este modo, en opinión del Magistrado, si bien la Sentencia invocaba el necesario respeto a los principios constitucionales de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva, terminaba obviando la implicación de otros principios constitucionales de mayor especialidad y observancia. Tal y como se precisa en el citado Voto: «De entrada, no aprecio vulneración de la tutela judicial efectiva, cuyo colofón se produjo con la obtención de una resolución judicial que dio repuesta congruente a las pretensiones del contribuyente, estamos ahora en una fase nueva y administrativa, que se rige por sus propias reglas y que en nada afecta a una tutela judicial ya agotada. Tampoco comparto la fundamentación sustentada en el respeto a la seguridad jurídica, no ya por no ser suficiente la lógica comprensión en la impaciencia que genera una demora de más de diez años en la definitiva resolución de un debate jurídico, sino por considerar que los déficits del sistema tributario no pueden ser resueltos con atajos jurídicos, plenos de comprensión para el contribuyente, pero que soslayan en un tema tan controvertido las reglas jurídicas aplicables. Frente a la seguridad jurídica invocada por la sentencia de la mayoría, es decir, frente a la paz jurídica derivada de una sentencia anulatoria por motivos formales, aparecen principios constitucionales que, a mi parecer, debieran ser observados de forma prioritaria por su directo e inmediato valor normativo (art. 9 de la CE), como son el principio de igualdad ante la ley, el de capacidad económica, el de generalidad y progresividad, el de justicia tributaria, y el necesario cumplimiento de los objetivos tributarios de redistribución de la riqueza y solidaridad propios del Estado Social y de Derecho (arts. 1.1, 14, 31.1, 131.1 y 138.1 CE)».

En definitiva, se concluyó en el citado Voto Particular que el derecho de la Administración a realizar una nueva/segunda liquidación del tributo en cuestión no viene impedido por una anterior anulación del Tribunal, estimándose así que la anulación de una liquidación por causas de anulabilidad de índole formal no puede ni debe impedir practicar una nueva actuación liquidatoria con sujeción a los requisitos legales, atendiendo además a que en el concreto supuesto analizado no se había producido la prescripción del derecho a liquidar por haberse interrumpido su cómputo por la propia acción impugnatoria del recurrente.

5. ¿QUE EFECTOS HAN DE DERIVARSE DE LA DECLARACIÓN DE VALIDEZ DE UN ACTO TRIBUTARIO?

Con carácter general resulta de gran utilidad de cara al objeto de nuestro estudio precisar los efectos *ex tunc* o *ex nunc* derivados de la declaración de la invalidez de un acto tributario, esto es, si dichos efectos se han de producir desde que se dictó el acto o únicamente desde que resulta declarada la anulabilidad, sin efectos retroactivos. Y ello de cara a la apreciación del vicio de invalidez derivado de una concreta liquidación tributaria.

Igualmente han de ser analizadas otras cuestiones tales como la posibilidad de que, a pesar de haberse apreciado la concurrencia de un vicio en las actuaciones administrativas, se pueda ordenar la retroacción de la actuación administrativa hasta el trámite o vicio anulado.

Como seguramente se recordará, declaró el TS en su Sentencia de 15 de junio de 1990, que resulta más correcto no declarar, si quiera, la nulidad de un acto administrativo (al tratarse de un hecho gravemente lesivo de la seguridad jurídica y carente de toda explicación desde la perspectiva de la eficacia y de la economía procesal) si, con ello, se van a reiterar actuaciones destinadas a llegar a la consecución del mismo resultado. Tal y como precisó el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento: «El orden jurídico administrativo, el sentido finalista de la actuación administrativa dirigida a la satisfacción del interés público, la necesaria celeridad de la actividad administrativa para la consecución de sus fines, la quiebra que para el interés público supondría la exigencia de una escrupulosa perfección jurídica de los actos administrativos y otros condicionamientos semejantes, han venido a sustituir el principio general de la nulidad de pleno derecho, que rige en el ámbito del Derecho Privado, expresado fundamentalmente en el artículo 6.3 del Código Civil, por la situación inversa, en cuanto que la regla general es la anulabilidad o nulidad relativa, mientras que lo excepcional es la nulidad absoluta o de pleno derecho. Entendido ello de esta manera (...) el aspecto restrictivo (...) ha de primar de forma clara, pues en el Derecho no hay una contraposición entre el ser y el no existir, sino entre el valer y el no valer, entre la validez y la nulidad».

Con posterioridad tuvo ocasión de manifestar el propio TS, entre otras, en sus Sentencias de 29 de diciembre de 1998 y de 7 de octubre de 2000 (esta segunda ya citada) que, cuando resulte inevitable la declaración de invalidez al haber causado el defecto formal existente indefensión, la Administración no solo quedará facultada para dictar un nuevo acto en sustitución del anulado, sino que estará obligada a ello en defensa del interés público y de los derechos de la Hacienda ².

Por otra parte, y al hilo de la diferenciación existente entre la apreciación de un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad en una liquidación tributaria, se ha venido estimando que la concurrencia de un vicio de anulabilidad ve limitada su virtualidad jurídica a una declaración *ex nunc* de invalidez del acto administrativo, que únicamente opera desde que se dicta la resolución que la declara, con efectos particulares, atribuyéndose virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de

² Véanse igualmente a este respecto las Sentencias del Alto Tribunal de 27 de marzo de 1985 y de 8 de mayo de 1986, en las que se señaló que «En la apreciación de supuestos vicios de nulidad debe ponderarse la importancia que revista el derecho a que afecte, las desviaciones que motive, la situación y posición de los interesados en el expediente».

la Administración a liquidar, por ejemplo, a cualquier acto del recurrente o de la Administración, incluso al propio acto que resulta expulsado del ordenamiento jurídico.

Como ya sabemos, al objeto de que el obligado tributario, al haberse apreciado por parte de la Administración o de un órgano judicial un vicio de invalidez, logre su declaración de nulidad (ya concurra un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad) la Ley General Tributaria (LGT) regula, a través de sus artículos 213 a 248, un sistema de recursos ordinarios y especiales que han de ser interpuestos ante los distintos tribunales económico-administrativos (ya sean estos estatales, autonómicos o locales), produciéndose en numerosas ocasiones el pago de la deuda y, cuanto menos, el devengo de parte de los intereses de demora correspondientes, en función de si la presentación de dicho recurso se ha producido igualmente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) por razón de la cuantía y no ha sido resuelto antes del transcurso del periodo de tiempo de que se trate, siendo la propia Administración la que, inclusive de oficio, podría proceder a la revisión de su actuación.

Así las cosas, dentro de los llamados procedimientos especiales de revisión, se sitúa el procedimiento de nulidad de pleno derecho, de aplicación excepcional para determinadas infracciones legales de especial relevancia. Y, junto a dicho procedimiento, se ha de hacer referencia a la consabida interposición de los recursos de reposición, la reclamación económico-administrativa, el recurso de anulación y el recurso de alzada.

Con carácter general, tanto de la regulación contenida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como del artículo 102 de la Ley 30/1992, parece desprenderse que el inicio del procedimiento especial de revisión por nulidad de pleno derecho (ya sea de oficio o tras solicitud de iniciación por el interesado) no se halla sometido a plazo alguno. En este sentido, y dado el silencio normativo contenido en la Ley 58/2003, podría concluirse que no existe plazo alguno para su aplicación en vía administrativa (no jurisdiccional), así como que la posibilidad de iniciar el procedimiento para la declaración de invalidez de aquella liquidación tributaria que incurra en un vicio de nulidad de pleno derecho resulta imprescriptible³.

Ahora bien, la aplicación de lo dispuesto por el artículo 106 de la Ley 30/1992 (que, como ya sabemos, limita las facultades de revisión administrativa en los supuestos de prescripción de las acciones, así como de ataque a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a la ley) podría llegar a permitir, tal y como declaró el TS en su Sentencia de 17 de enero de 2006, negar esa imprescriptibilidad en todo caso, borrándose así la distinción entre unos y otros vicios con base en dichas circunstancias. A través del citado pronunciamiento, el Alto Tribunal estimó que resulta de aplicación al ámbito tributario el citado artículo 106 de la Ley 30/1992, afirmando a tal efecto que «El principio de seguridad jurídica reclama que se ponga un límite que sirve para dar eficacia y consagrar las situaciones existentes», si bien precisa más adelante el citado Tribunal que «Dependerá del caso concreto y de los bienes jurídicos en juego, comprendiendo el precepto tanto la prescripción tributaria, como la de los derechos y obligaciones originados en el seno de las relaciones entre la Administración y el ciudadano y los derechos adquiridos en las relaciones entre particulares».

³ Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del TS 26 de abril de 2001 y de 30 de septiembre de 2002.

Al amparo de esta interpretación sostiene BOSCH CHOLBI⁴ que ha de resultar posible encauzar, a través de un plazo de prescripción de cuatro años, la posibilidad de que la Administración tributaria inicie de oficio o acepte la solicitud por el obligado tributario de inicio del procedimiento especial de revisión por nulidad de pleno derecho contra una liquidación tributaria. Y ello acudiendo a la aplicación a esta materia de lo establecido en la LGT, tal y como ya ha hecho el TS a través, entre otras, de sus Sentencias de 17 de enero de 2006, 22 de octubre de 1997 y de 14 de junio de 1999.

¿Qué criterios nos ofrecen las normas para entrar a diferenciar entre la concurrencia de un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad en un acto de naturaleza tributaria? A priori habría que acudir a lo dispuesto en los artículos 62 a 67 de la Ley 30/1992, encargados de regular las causas de nulidad y de anulabilidad de los actos administrativos, y cuya aplicabilidad al ámbito tributario parece reclamarse a través del artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA) y, de manera indirecta, por el propio artículo 26.5 de la LGT. A través de dichos preceptos se permite u obliga, según el caso, a la transmisibilidad, conversión, conservación y convalidación de los actos administrativos, configurándose así el llamado principio del *favor acti*. Ahora bien, conviene tener presente igualmente que, de conformidad con lo establecido por el artículo 57.3 de la citada Ley 30/1992, los actos administrativos no deben tener eficacia retroactiva salvo supuestos excepcionales, los cuales resultan determinados en el propio precepto.

Pues bien, a resultas de lo dispuesto en el artículo 67 de la Ley 30/1992 cabría estimar que, en principio, la única diferenciación legal existente entre la concurrencia de un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad se concreta en la imposibilidad de que el acto nulo de pleno derecho sea convalidado. En cambio, el resto de facultades contenidas en los artículos 62 a 67 de la LRJAP-PAC podrían ser ejercitadas con independencia de que el vicio de validez apreciado en un acto administrativo sea el de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad.

Y, dejando a salvo los supuestos de convalidación, ¿cuándo podrían ser aplicadas, en cada caso, el resto de previsiones relativas a la conservación de actos administrativos? Con carácter general, podrán serlo por la propia Administración tributaria mientras se esté tramitando un concreto procedimiento administrativo que se halle relacionado con el acto en cuestión (caso, por ejemplo, del procedimiento de gestión tributaria o del de inspección, o bien al hilo de un análisis de un recurso de reposición). Ahora bien dichas previsiones habrán de ser tenidas en cuenta igualmente a la hora de ejecutar la resolución de un recurso en vía administrativa o de un órgano judicial, si bien en este último caso, en el supuesto de que así fuese necesario para poder llevar a cabo dicha ejecución por la Administración autora del acto, en coherencia con la propia resolución administrativa o judicial adoptada. Ello exigirá analizar la normativa sobre ejecución de resoluciones administrativas y sentencias judiciales, así como atender a cual haya sido la resolución administrativa o judicial en función de la cual hubiese sido, a su vez, ejercitada la pretensión ante el órgano administrativo o judicial⁵.

⁴ 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. 33, 2010, pág. 26.

⁵ En cambio, lo que no resultaría admisible sería que, apelando a las facultades establecidas en dichas disposiciones normativas, se pudieran llegar a influenciar las decisiones adoptadas por las resoluciones administrativas o judiciales. En otras palabras, no cabría la posibilidad de que, aludiendo a dichas facultades administrativas, se llegase a modular el sen-

Como es sabido, el artículo 111.2 c) de la Ley 30/1992 permite la suspensión del acto impugnado, entre otros motivos, en aquellos supuestos en los que se fundamente en algunas de las causas de nulidad de pleno derecho del artículo 62.1 de la citada ley. Dicha circunstancia queda puesta de manifiesto cuando se señala en la Sentencia del TS de 19 de abril de 2006, al hilo de la interrupción de la prescripción de los actos declarados nulos, que «La distinción entre la anulación de un acto por causa de anulabilidad o por razón de nulidad (...) no es irrelevante para el ordenamiento jurídico, que considera no convalidantes 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 legalmente establecidos (...)».

Así, por ejemplo, al amparo de dicho criterio la falta de motivación en un concreto acto de gestión tributaria (caso, por ejemplo, de una comprobación de valores, de una liquidación tributaria o de la adopción de una medida cautelar) podrá ser considerada como un vicio de anulabilidad y no de nulidad de pleno derecho. Sin embargo, a tenor de la normativa vigente con dicha calificación, únicamente puede extraerse la conclusión de que ya no podrá tramitarse el recurso extraordinario de revisión de oficio, pudiendo en cambio convalidarse por la Administración tributaria cuando proceda.

A pesar de ello cabe aludir a la existencia de diversas resoluciones que, apelando a dicha posibilidad de convalidación del acto anulable, cuando concurre un vicio de anulabilidad se vinculan únicamente efectos *ex nunc* a ese defecto, esto es, desde que es declarada su existencia, y no *ex tunc*, es decir, desde que se produjo la incorrección administrativa. Asimismo se señala que los actos del particular y de la Administración (incluso el acto viciado) han interrumpido la prescripción. Incluso en ocasiones se afirma que ha de producirse de manera automática la retroacción de las actuaciones administrativas al instante en el que se produjese el vicio en el acto anulado para que vuelva a llevarse a cabo el procedimiento tributario tras la subsanación del defecto.

¿Cuáles son los efectos derivados de la apreciación en una liquidación tributaria derivada de un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad? Dado un acto en el que concurra un vicio susceptible de ser calificado como de nulidad de pleno derecho, ¿aquel será inválido *in radice*, *ex tunc*, de manera que la interposición del recurso permita que la resolución haga aflorar el vicio que existiese desde que se dictó, no debiendo producir efectos frente a todos desde ese preciso instante? Ya en su día el Tribunal Constitucional (TC), a través de su Sentencia 106/1999, de 14 de junio, negó la exclusión de una relación causal directa entre la anulación de un acto y la obligación de restituir lo percibido por determinados concejales, admitiéndose que dicha nulidad impide *pro futuro* su eficacia, si bien apelando a que la eficacia retroactiva de la anulación no fue adoptada de manera expresa. Se asumía así que no resultaba procedente la eliminación del conjunto de los defectos ya acaecidos ⁶.

tido de la decisión administrativa o judicial en el supuesto de que, por ejemplo, la pretensión del recurrente hubiera sido la de lograr la declaración de nulidad de la liquidación tributaria y así lo hubiera declarado la resolución.

⁶ Debe precisarse no obstante que a la citada Sentencia del TC se formuló un Voto Particular por parte del Magistrado Sr. Garrido Falla, en el que se afirmó lo siguiente: «(...) Convengamos, pues, en que la "taxativa" enumeración de actos nulos de pleno derecho que se contiene en el ya citado artículo 62 de la Ley 30/1992 –y que constituye ciertamente un singular avance de nuestro ordenamiento positivo, dentro del Derecho comparado– predica para dichos actos y porque así lo quiere deliberadamente la Ley, dada la gravedad de la infracción jurídica que comportan, el doble efecto de:

1. Para ellos no corren los plazos ordinariamente establecidos para recurrir (plazos que indefectiblemente corren para los actos simplemente anulables) y

Sucede sin embargo que nada señala la Ley 30/1992 en sus artículos 62 y 63, ni la LGT en su artículo 217 acerca de qué efectos ha ido produciendo un acto cuando en él concurre un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad, así como si dichos actos han de mantenerse o no, tras la declaración de nulidad producida por el órgano competente. Igualmente, nada dispone la citada LRJAP-PAC en relación con las consecuencias sobre la prescripción o la caducidad de los derechos o potestades asociadas a dicho acto administrativo declarado nulo por uno u otro motivo. Por su parte la Ley 58/2003, a pesar de que no se refiere a esta cuestión de manera directa, sí que aporta diversas previsiones susceptibles de ser alegadas en este punto, si bien no diferencia en función de los motivos de nulidad: tanto cualquier actuación administrativa para comprobar, liquidar o reconocer una liquidación como la interposición de una reclamación o recurso «de cualquier clase» interrumpen el plazo de prescripción [art. 68.1 a) y b)]. Cabe aludir así a la existencia de una carencia de especificación normativa de los efectos de invalidez de una liquidación tributaria cuando se aprecian vicios de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad en el acto recurrido.

Tradicionalmente tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencial se han referido a diversos efectos derivados de la concurrencia en un acto administrativo de un vicio calificado de nulidad de pleno derecho. En primer lugar, que dicho acto no ha debido producir nunca efectos jurídicos, estimándose que la apreciación por el órgano administrativo o judicial competente de ese vicio es meramente declarativa de su existencia. En segundo término, que aquellos actos posteriores que trajesen su causa del mismo han de ser igualmente expulsados del ordenamiento jurídico, no pudiendo ser convalidados. Y, en tercer lugar, que los actos administrativos y las actuaciones del recurrente llevados a cabo para lograr esa declaración de nulidad por el órgano competente no interrumpen el plazo de prescripción. Se estima así que, cuando el vicio es de anulabilidad, los efectos a deducir son *ex tunc* y los actos de la Administración y del propio recurrente habrán interrumpido la prescripción. En esta línea se sitúan, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2006 y de 22 de octubre de 2009. En cambio otros pronunciamientos judiciales y decisiones administrativas vinculan de manera automática (e improcedente) la concurrencia de un vicio de anulabilidad a una decisión de retroacción de actuaciones administrativas, a pesar de que nada haya afirmado el Tribunal administrativo o judicial ⁷.

Igualmente se ha llegado a estimar que la declaración de nulidad del acto, con independencia de que el vicio apreciado pueda calificarse dentro de los fijados como de nulidad de pleno derecho o no, ha de originar la inexistencia del mismo, estimándose además que, cuanto menos, los recursos interpuestos por el recurrente destinados a lograr su expulsión del ordenamiento jurídico no pueden, sin embargo, perjudicarle mediante la interrupción de la prescripción.

2. Su carencia de efectos jurídicos antes de ser anulados es radical; de donde se desprende su carácter retroactivo *ex tunc*. Pero, no deduzcamos de aquí erróneamente, ni la ausencia de otros supuestos de nulidad radical (valga por todos el ejemplo del artículo 60 de la Ley General Presupuestaria), ni la posibilidad de que una simple anulación pueda tener efectos *ex tunc*: ¿Cómo reclamaríamos a la Hacienda Pública, por ejemplo, cuotas tributarias indebidamente abonadas como consecuencia de una liquidación declarada ilegal en vía contencioso-administrativa? Y ¿cómo podría, viceversa, la Hacienda Pública reclamar cantidades indebidamente percibidas por un particular en supuestos de simple anulabilidad?».

⁷ Véase, a este respecto, por ejemplo, la Resolución del TEAR de Valencia de 31 de octubre de 2008, en la que se señala, adoptando un criterio ciertamente discutible, que tras la anulación de una liquidación por el Tribunal sin orden de retroacción de actuaciones: «la Administración conserva el derecho a volver a liquidar, tanto si se ordena la reanudación, la retroacción o la práctica de nueva liquidación, como si no se pronuncia sobre ello, salvo los casos de prohibición en la propia resolución anulatoria o que concurra prescripción».

Desde nuestro punto de vista, resulta ciertamente discutible que pueda otorgarse efectos *ex tunc* a la nulidad de un acto administrativo únicamente en aquellos casos en los que concurre un vicio de nulidad de pleno derecho y, en cambio, efectos *ex nunc* cuando el vicio es de anulabilidad. De hecho ya en su día declaró el TS a este respecto en su Sentencia de 26 de septiembre de 1988 que «En la doctrina, si no con unanimidad sí con habitualidad, se viene repitiendo que la nulidad de pleno derecho opera *ex tunc*, en tanto que la anulabilidad juega *ex nunc*. Esta idea habría que matizarla, pero desde luego es de advertir que incluso en los supuestos en los que el vicio apreciado en el acto administrativo sea de anulabilidad, no podrán mantenerse las consecuencias perjudiciales para el administrado que se hayan producido con anterioridad a la resolución judicial anulatoria»⁸.

Al amparo de este conjunto de pronunciamientos judiciales se estimaba que igualmente en dichos supuestos nos hallamos ante un vicio de invalidez del acto administrativo, lo que implica (con independencia de que únicamente resulte calificable como de anulabilidad) que no puedan mantenerse las consecuencias perjudiciales para el administrado que se hubiesen producido con anterioridad a la resolución anulatoria. Téngase presente además que, al menos cuando nos hallemos ante vicios atribuibles a liquidaciones tributarias que, per se, supongan la exigencia de unas cantidades al obligado tributario, la pretensión que normalmente se deducirá ante el órgano administrativo o judicial de que se trate será aquella que persiga la declaración de invalidez de dicho acto de gravamen y su expulsión del ordenamiento jurídico con la cancelación de la exigencia de la deuda tributaria.

La adopción de un criterio de conformidad con el cual se afirme que la nulidad de un acto administrativo produzca sus efectos *ex tunc*, con independencia de que el motivo concurrente lo sea de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad, podría resultar de gran amplitud, especialmente si se

⁸ Véase, en este mismo sentido, la Sentencia del Alto Tribunal de 15 de junio de 1998, así como las Sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de noviembre de 2003 y de 22 de abril de 2004, en las que se afirmó lo siguiente: «(...) No se trata de distinguir entre actos nulos o no, cuya diferencia, por cierto, en cuanto a los efectos anulatorios del acto es inexistente jurídicamente (...) La retroacción de actuaciones está pensada como un instrumento de defensa del interesado, y no a favor de la Administración, que no puede beneficiarse de su actuación ilegal (...) Si el acto ha sido anulado, la reclamación o recurso ha tenido el efecto de hacer desaparecer el mismo y sus efectos jurídicos; por lo demás, ya existen voces en la doctrina que señalan que también es en principio retroactivo el efecto jurídico de la anulación, y no solo el de la declaración de nulidad de pleno derecho». Por su parte el TSJ de Navarra, a través de su Sentencia de 7 de abril de 2005, declaró que no deben interrumpir la prescripción ni el acto nulo ni el anulable, ni los recursos ni las resoluciones administrativas de tales recursos, ya que aquellos no son sino un medio de reacción o defensa contra el acto administrativo y estas son la consecuencia lógica de tales recursos; tal como precisó el Tribunal en el citado pronunciamiento «(...) Ante la incertidumbre que representaría la determinación del momento en que la interrupción se produce si se remitiera a un estado posterior, el legislador tributario opta por disponer que el plazo se interrumpe en el momento en que se inicia la discusión sobre el derecho de crédito, es decir, cuando se interpone cualquier clase de recurso. Solo así, entendiendo la interposición del recurso más que como un acto aislado, como un inicio de "contienda" en que el acreedor ha de hacer valer su derecho, es como adquiere su total sentido tal causa de interrupción legalmente prevista. De otra forma incurriríamos en el absurdo de hacer depender la interrupción de un acto el deudor, que lejos, de reconocer, niega la deuda. Y evidentemente así entendida tal causa de interrupción de la prescripción es como podemos entender en un proceso lógico, que la interposición de un recurso contra un acto administrativo que posteriormente es anulado y dejado sin efecto, no puede tener efecto interruptivo cuando tal recurso no es sino consecuencia o reacción del administrado contra un acto definitivamente anulado. Y ello pues sería absurdo entender que un acto administrativo declarado nulo posteriormente no produce efecto interruptivo y sí lo produce el recurso del administrado contra dicho acto. Dicho en los términos expuestos ut supra si «el acreedor contesta los argumentos del deudor dentro de un estado de controversia» (que es lo que produce la interrupción de la prescripción) dándole la razón, en el aspecto que nos ocupa, necesariamente nos vemos abocados a privarle de todo efecto interruptivo pues los actos nulos o anulables y sus consecuencias perjudiciales para el administrado no producen tal efecto».

asumen los planteamientos defendidos en las anteriormente citadas Sentencias del TSJ de Navarra de 1 de febrero de 2001, 30 de junio de 2003 y 7 de abril de 2005. En este sentido, una excepción a la que aluden dichos pronunciamientos podría hallarse en los principios establecidos en el artículo 106 de la Ley 30/1992, que vienen a condicionar la improcedencia de la revisión del acto nulo y que, al amparo de una interpretación analógica, podrían implicar la necesidad de condicionar o «suavizar» la retroacción de los efectos derivados de la anulación. Como es sabido dicho precepto de la LRJAP-PAC establece que las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas si por prescripción, por el tiempo transcurrido o por otras causas el ejercicio de dichas causas de revisión resultase contrario a la equidad, la buena fe, los derechos de los particulares o las leyes. Otros grupos de excepciones podrían serlo los relativos a las situaciones irreversibles y aquellos supuestos en los que, debido a razones de interés público, se exigiese atemperar los efectos derivados de la anulación.

En resumen, partiendo de la ya citada ausencia de matización normativa relativa a los efectos derivados de la nulidad, y teniendo presente la necesaria virtualidad jurídica del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio de legalidad, así como la exigencia constitucional de sujeción plena de la Administración al Derecho, en el supuesto de que el recurrente así lo solicitase en el recurso administrativo o judicial de que se trate la declaración de nulidad del acto (al margen de que puedan concurrir vicios calificados como de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad) habría de comportar la censura de esa actuación administrativa, así como la invalidez y la ineficacia del acto dictado. Y ello como consecuencia de la necesaria tutela que ha de producirse de los derechos e intereses legítimos, que exige siempre el pleno restablecimiento de la situación jurídica individualizada solicitada ⁹.

Cabría pues defender la aplicabilidad práctica del principio establecido en el artículo 110.3 de la Ley 30/1992, que impide la alegación del vicio o defecto de que se trate por quien hubiese sido su causante directo. Y ello al objeto de impedir que, como es lógico, aquel pudiera verse favorecido por ello.

6. REFLEXIONES FINALES

Tal y como hemos tenido ocasión de analizar, nada se señala ni en la Ley 30/1992 ni en la LGT acerca de los efectos *ex tunc* o *ex nunc* del régimen anulatorio de los actos administrativos en función de cuál pueda ser el vicio concurrente. Ahora bien, ¿significa ello que no cabe entrar a precisar cuáles son los efectos prácticos susceptibles de derivarse de dicha declaración de invalidez en materia tributaria? Desde nuestro punto de vista no, máxime si tenemos en cuenta aspectos tales como la ejecución de las resoluciones económico-administrativas susceptible de llevarse a cabo al amparo de la LGT, así como lo dispuesto a este respecto en el Real Decreto 520/2005. Y es que, ante la carencia de una determinada regulación normativa encargada de delimitar los efectos derivados de la invalidez de una liquidación tributaria por concurrir unos concretos vicios de nulidad o de anulabilidad, la capacidad de entrar a decidir acerca del alcance de tales efectos corresponderá a los tribunales económico-administrativos o, en su caso, al órgano judicial.

⁹ En este sentido se encargó de precisar en su día el TS, entre otras, en sus Sentencias de 27 de febrero y 20 de marzo de 1990, que «La necesidad de servirse del proceso para obtener la razón no debe volverse en contra de quien tiene la razón».

Como es sabido, en la práctica son muy numerosas las resoluciones que acuerdan la retroacción de las actuaciones administrativas al instante en que se ha vulnerado administrativamente la norma vigente, sin analizarse la consideración como de carácter formal de los vicios apreciados. Se estima así que el vicio analizado es un vicio de anulabilidad o que, por exclusión, no se trata de un vicio de nulidad de pleno derecho, ordenándose en base a ello su retroacción ¹⁰.

Incluso en ocasiones se ha llegado a defender dicha retroacción sin entrar a calificar el vicio apreciado como de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad, incluyéndose en la resolución resolutoria del recurso expresiones tales como «se declara nula» la liquidación o «se anula» la liquidación, a pesar de que la regulación normativa (art. 239.3 LGT) no permite acoger dicha distinción.

Los artículos 239.3 de la LGT y 66 del Real Decreto 520/2005 establecen que la resolución estimatoria podrá anular, ya sea total o parcialmente, el acto impugnado, precisando además que dicha anulación total o parcial del acto impugnado podrá producirse por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Así, por ejemplo, señala el citado artículo 239 de la Ley 58/2003 que «Si la anulación es por 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 actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal». Por su parte, el artículo 66.4 del Real Decreto 520/2005 ordena la retroacción en aquellos casos en los que no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto. Adviértase en consecuencia que ambos preceptos no conectan la estimación y la posible orden de retroacción con la concurrencia de un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad.

Queda claro por tanto, en primer lugar, que para que un tribunal económico-administrativo pueda ordenar la nulidad de la liquidación tributaria con retroacción de las actuaciones, se requiere la concurrencia de un «defecto formal». Ahora bien, nada se señala acerca de cuáles puedan ser estos defectos formales. Dentro de dichos defectos estimamos que cabría aludir, entre otros, a los siguientes: la falta de motivación de las diligencias de inspección, de las comprobaciones de valores, del acta de inspección, del acuerdo de liquidación o del acuerdo de adopción de medidas cautelares; la falta del trámite de audiencia previo a la firma de las actas o a la declaración de responsabilidad tributaria; la falta de informe ampliatorio respecto de un acta que hubiese sido firmada en disconformidad o al utilizarse el régimen de estimación indirecta; la falta de poder por parte del representante o la firma de un acta en conformidad sin la concurrencia de un poder válido; la inidoneidad de un perito; la falta de notificación; la falta de documento que acredite la sujeción a Derecho del inicio de las actuaciones inspectoras; la incompetencia del actuario, etc.

Desde una perspectiva estrictamente formal nada se señala (ni legal ni reglamentariamente) acerca de que dicho vicio de forma del acto pueda identificarse con un defecto procedimental o de tramitación del procedimiento. Como regla general se requiere que el contribuyente haya sufrido una efectiva indefensión de manera que, cuando se produzca esta, la Administración quede obligada a restituirle las posibilidades de defensa. Se plantea así la necesidad de tutela del contribuyente que ha experimentado una indefensión como causa que justifica la retroacción de actuaciones. Dicha facul-

¹⁰ En contra de la realización de esta clase de actuaciones se pronunció, por ejemplo, el TSJ de Galicia en su Sentencia de 15 de marzo de 2006.

tad no constituiría, en cambio, una posibilidad de subsanación posterior de los defectos derivados de la actuación administrativa.

Desde nuestro punto de vista no resultará procedente dicha retroacción en aquellos casos en los que el vicio que concurra lo sea de fondo. Y tampoco parece que deba ordenarse la retroacción cuando el vicio en cuestión afecte al procedimiento tramitado pero pueda ser calificado de sustancial. Y es que no parece razonable admitir la extensión generalizada de la consideración como defecto formal a todo aquel vicio que concurra en el acto administrativo de liquidación y que no se refiera a la discusión jurídica de fondo, así como, en definitiva, a cualquier defecto de procedimiento, salvo que se hubiese prescindido total y absolutamente del mismo.

En la actualidad adquiere la consideración de «defecto formal» todo aquel vicio que no se refiere a la decisión administrativa sobre el fondo del asunto. Pues bien, ¿no sería más razonable contraponer la expresión «defecto formal» a la de «defecto sustancial», de manera que no cualquier defecto que pudiera llegar a suscitarse en la tramitación del procedimiento tributario permitiera la retroacción? Desde nuestro punto de vista así es. Únicamente habría de adquirir dicha consideración aquel que no resultase sustancial y que hubiera generado indefensión. Así las cosas, en el supuesto de que el órgano administrativo hubiese desarrollado una actuación contraria a Derecho al haber adoptado una incorrecta decisión sobre el fondo del asunto o haber incurrido en un vicio sustancial en la tramitación del procedimiento (o incluso en la forma de acto), parece lógico pensar que no debería volver a ejercitar la potestad de autotutela declarativa, quedando condicionado por el contenido de la disposición resolutoria que anula su actuación en virtud de una correcta aplicación del principio de intangibilidad de las situaciones firmes o bien, en su caso, por la cosa juzgada ¹¹.

Como es lógico habrá que estar en cada caso al fondo del asunto, debiendo alcanzar el órgano administrativo la conclusión de que resulte improcedente su análisis como requisito que deba añadirse a la apreciación de un defecto formal que causa indefensión. Y la resolución de que se trate habrá de fijar el momento exacto al que se retrotraigan dichas actuaciones para que, en su caso, la citada decisión pueda ser alegada como motivo jurídico al impugnar dicha resolución el recurrente o, en su caso, la propia Administración. De este modo se evitará que pueda ser utilizado por la Administración con la finalidad de subsanar los defectos (incluso sustanciales) de su anterior actuación inspectora ¹².

¹¹ Pensemos, por ejemplo, en aquellas situaciones en las que se considera incorrecta la liquidación tributaria por error del sujeto pasivo en la determinación de la base imponible o en su conformación, en la aplicación de exenciones o bonificaciones, tipos de gravamen, deducciones, falta de prueba, etc., así como si se inicia el procedimiento sin la autorización competente, no se concede el necesario trámite de audiencia o se dicta la liquidación con la firma del Inspector-Jefe. Dado este conjunto de situaciones estimamos que no resultaría procedente ordenar la retroacción de actuaciones. Véase, en este sentido, lo declarado por el TEAC en su Resolución de 7 de noviembre de 2007, en la que se aplicó el principio de conservación de actos administrativos al requerirse únicamente la rectificación del acto.

¹² Lo cierto es, sin embargo, que el TEAC, a través de su Resolución de 9 de septiembre de 1999, se mostró partidario de considerar factible la retroacción de actuaciones a pesar de que la Resolución no lo ordenase, amparándose en el criterio (ciertamente discutible, por otra parte) de que ninguna norma prohíbe a la Administración volver a liquidar si no ha tenido lugar la prescripción, no habiendo podido además consumarse esta última ya que, al tratarse de un vicio de anulabilidad, cada acto de la Administración y del propio particular la habrán interrumpido. Con posterioridad este mismo Tribunal, en su Resolución de 22 de septiembre de 2000, ordenó la retroacción de actuaciones sin perjuicio de las nuevas actuaciones inspectoras que procediesen; de este modo, tras la anulación del procedimiento inspector en el que se declaraba la existencia de simulación por la venta de unos derechos de suscripción preferente, la Inspección hubo de iniciar

¿Qué criterio ha de adoptarse en aquellos supuestos en los que, habiendo concurrido un defecto de forma en el acto o procedimiento y decidiéndose la procedencia de la retroacción, no fuese a variar el sentido de su resolución? ¿Habría de entrar el Tribunal Económico-Administrativo en el fondo del asunto? A nuestro juicio así es, siempre y cuando pudiese analizarlo, especialmente si la resolución fuese estimatoria de la pretensión de nulidad ¹³.

No habiendo solicitado el sujeto la retroacción de las actuaciones, en el supuesto de que el Tribunal apreciase la necesidad de ordenarla, habrá de concedérsele el oportuno trámite de audiencia, poniéndose en su conocimiento la eventual consideración del defecto como formal para que, a tal efecto, pueda alegar lo que estime conveniente. Téngase presente a este respecto que podrían llegar a suscitarse discrepancias acerca de si dicho defecto puede considerarse como de forma o sustancial, al amparo de lo establecido en los artículos 237.2 de la LGT y 59 del RGRVA. Y es que la eventual retroacción de actuaciones ante la concurrencia de vicios de forma o de procedimiento en las resoluciones que dicten los Tribunales Económico-Administrativos no ha de quedar condicionada a la consideración de si el motivo en que incurre dicho acto administrativo es de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad ¹⁴.

un procedimiento de fraude de ley, estimando que se había producido la interrupción de la prescripción por el primer procedimiento. Véanse igualmente a este respecto las Sentencias de la Audiencia Nacional (AN) de 23 de julio de 2008 y de 24 de julio, 21 de septiembre y 15 de octubre de 2009, en las que la Audiencia apreció la concurrencia de la prescripción, al tratarse de dos procedimientos administrativos distintos.

¹³ Este fue el criterio adoptado por la AN en sus Sentencia de 24 de abril de 2008 y de 21 de septiembre de 2009, en las que se declaró lo siguiente: «(...) De ordinario, cabría ese pronunciamiento complementario cuando la anulación lo fuera por infracción de defectos formales o por vicios del procedimiento, en la medida en que hubieran impedido un examen sobre el fondo de la cuestión (...) Se trata, en ese inciso, de señalar las medidas que, como consecuencia de la nulidad total o parcial del acto revisado en vía económico-administrativa, es preciso adoptar en satisfacción de los derechos del contribuyente vulnerados por el acto validado, pero no es un instrumento cuya finalidad sea la de conceder a la Administración una segunda oportunidad para practicar la liquidación (o sanción, o acto recaudatorio) (...)». Estima así la AN que, en otro caso, dicho mandato resultaría contrario a la función revisora, ya que esa orden de retroacción podría llegar a suponer, de hecho, una *reformatio in peius*.

¹⁴ Tal y como afirmó el TSJ de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 10 de marzo de 2008: «La deducibilidad de los vicios de forma del procedimiento administrativo pertenece al poder dispositivo del afectado o perjudicado por los mismos».