
Recensiones bibliográficas

Incongruencia y retroacción de actuaciones tributarias

Aitor ORENA DOMÍNGUEZ

J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2013, 341 págs.

El libro que comentamos constituye un exhaustivo análisis de jurisprudencia con la finalidad de constatar las consecuencias de resoluciones de órganos de la Administración y de los Tribunales Económico-Administrativos que se exceden de las peticiones que contienen los recursos y reclamaciones o, por el contrario, no resuelven o de manera muy superficial tienen en cuenta las pretensiones de los contribuyentes. Y, como en muchos supuestos de incongruencia, se produce la retroacción de actuaciones, se trata también la procedencia de esta última.

La obra se estructura en dos amplios capítulos dedicados a cada uno de los temas enunciados en el título, completándose con un prólogo de Isaac MERINO JARA, catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco, una indicación bibliográfica final y el índice de sentencias del Tribunal Constitucional, Tribunal Supremo, Audiencia Nacional, Tribunales Superiores de Justicia de diversas comunidades autónomas y resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central que se citan en el libro.

El derecho a obtener una sentencia o resolución congruente con las pretensiones del recurso o reclamación forma parte, indudablemente, del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución Española. Congruencia que en caso de faltar, aparte de determinar un claro vicio de motivación, provocaría un riesgo de indefensión en el recurrente. Aitor ORENA se refiere a ello en las primeras páginas, concibiendo la congruencia como un requisito fundamental de la parte dispositiva de las sentencias y resoluciones que obliga a comparar las pretensiones de las partes con la resolución adoptada. La incongruencia se daría por dar más o menos, o cosa distinta de lo pedido.

El autor considera el específico remedio que brinda la Ley General Tributaria (LGT) (art. 239.6) para los casos en que se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución y cuya utilidad pasa por «evitar pleitos innecesarios», comportándose el *recurso de anulación* como una suerte de reposición ante el Tribunal Económico-Administrativo que dictó la resolución (incongruente) recurrida.

Tomando como base lo que dispone el artículo 239 de la LGT, la congruencia se funda en la *obligación de resolver* sobre todas las cuestiones que ofrezca el expediente, deduciendo que «la Resolución ha de basarse en las pretensiones de las partes, siempre que las mismas tengan su fundamento en las alegaciones realizadas. Es decir, no debe fijarse si únicamente existe relación entre el suplico y el fallo, debe fijarse en las alegaciones realizadas, en las pretensiones de las partes recogidas en el "cuerpo" del escrito de las alegaciones». El autor discurre sobre la distinción entre pretensiones y alegaciones y la configuración del principio jurídico-procesal de con-

gruencia, en virtud del cual se aprecia una estrecha interconexión con el deber de motivación. Aunque «la motivación y la congruencia no exigen ni una correspondencia cuantitativa entre las alegaciones de las partes y los razonamientos del órgano que resuelve, ni que dicha motivación parta ineludiblemente del relato o presupuestos fácticos que la propia parte propone».

Del principio según el cual «el juez conoce el derecho aplicable» (*iura novit curia*) no puede extraerse que las resoluciones tengan que dar los mismos argumentos jurídicos, o emplear las mismas normas sobre las que basar la decisión, que los empleados por las partes, aunque sí limita el planteamiento de nuevas cuestiones que no se suscitaron por aquellas, pues esta introducción *ex officio* vulneraría los principios de contradicción y congruencia.

Luego se plantea si el derecho a obtener una resolución congruente comporta obligación de responder a todas las alegaciones de los interesados y si la incongruencia puede constituir error de hecho o un defecto formal que implique la anulabilidad de la resolución. También se resalta la importancia del requisito estudiado en resoluciones y sentencias sobre expedientes sancionadores por la vigencia del principio acusatorio. Y se plantean los derechos que pueden quedar vulnerados en los pronunciamientos incongruentes.

El trabajo prosigue con la consideración de los distintos tipos de incongruencia que se han dado en la jurisprudencia: *omisiva*, por contener el fallo menos de lo que fue pedido (preterición de la *causa petendi*) y que puede no resultar fácil de determinar con generalidad; *extra petitum* o por exceso, que se dará si el pronunciamiento concede algo que no se pidió, aunque el juzgador puede, como ya se ha indicado, fundar su fallo en normas no invocadas pero que deben aplicarse al caso; *ultra petitum*, que supone que la resolución va más allá de lo pedido, sin que pueda apreciarse este vicio si las cuestiones introducidas guardan la debida relación con las que constan en el expediente; *incongruencia por error*, también llamada mixta, si tal y como se ha afirmado en la jurisprudencia constitucional se razona sobre pretensiones absolutamente ajenas al debate procesal planteado y se deja sin respuesta a las pretensiones que motivaron el recurso.

Aitor ORENA trata de dar respuesta a diversos interrogantes a la luz de la doctrina judicial manejada: ¿Qué supone la incongruencia omisiva? ¿Qué ocurre cuando se plantea ante un Tribunal la posible existencia de incongruencia omisiva? ¿Qué ocurre cuando se plantea ante un Tribunal la posible existencia de incongruencia *ultra petita*? Y, más adelante, se señalan diversos supuestos, obtenidos también de la jurisprudencia, en los que no cabe apreciar incongruencia.

A la vista de la previsión efectuada por el artículo 237 de la LGT, que faculta a los órganos económico-administrativos para examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, el autor entiende que esta extensión de la revisión está sujeta a los límites de la interdicción de la *reformatio in peius* y el propio principio de congruencia para no alejarse de las pretensiones iniciales que hayan sido formuladas.

Pasando ya al siguiente capítulo de la obra que comentamos, el análisis de la retroacción de actuaciones arranca diferenciándola «de la reposición que objetivamente se produce cuando se anula o reforma un acto». Como indica el autor: «debe distinguirse entre una "mera ejecución" o una

verdadera retroacción. Si la tarea consiste en adoptar sin más un nuevo acuerdo de liquidación nos encontraremos ante un supuesto de "mera ejecución" y si por el contrario la tarea consiste en realizar nuevas actuaciones inspectoras, nos encontraremos ante una verdadera retroacción», siendo a esta última a la que resultará de aplicación el límite temporal señalado en el artículo 150.5 de la LGT.

En el trabajo se observa la normativa que ampara la retroacción de actuaciones tributarias: Ley General Tributaria (art. 239), Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (art. 66) y Reglamento de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (art. 61.4).

Para responder a si cabe ordenar la retroacción de actuaciones en cualquier supuesto, el autor observa la distinción entre vicios o defectos formales y defectos de fondo o materiales, adentrándose después en la variada casuística que se aprecia en las distintas resoluciones y sentencias estudiadas.

Así, se consideran, como supuestos en los que se ha juzgado admisible ordenar la retroacción: anulación por defectos formales o vicios de procedimiento que impidan realizar un examen del fondo del asunto, permitiéndose la retroacción cuando contribuya a satisfacer los derechos del contribuyente vulnerados por el acto invalidado; falta de motivación de la liquidación; en supuestos de vicios formales que hubieran causado indefensión; cuando se ha privado al recurrente del derecho a efectuar alegaciones, provocándole indefensión; ante la falta de constancia de la identidad del funcionario actuante de un órgano económico-administrativo y puesta de manifiesto del expediente para formular alegaciones; en supuestos en que una vez interpuesta la reclamación sin efectuar alegaciones, el Tribunal procede al archivo de la misma sin requerir al interesado y con apercibimiento de que la falta de alegaciones conlleva la caducidad de la acción; por producción de vicios formales como la ausencia del trámite de audiencia y la falta de motivación de la resolución originariamente impugnada; al haberse efectuado actuaciones de comprobación e inspección sin acuerdo del Delegado Especial de la Agencia Tributaria que autorizase el inicio de las mismas; si se ha privado del trámite de audiencia tras la propuesta de liquidación provisional; cuando se haya prescindido totalmente del procedimiento establecido; ante la falta de expediente completo; para que la Dependencia de Gestión vuelva a resolver el recurso de reposición si no tuvo en cuenta previamente la documentación aportada por el recurrente; cuando se ha producido una falta de notificación de requerimiento de subsanación de defectos en la interposición de la reclamación y posterior resolución de inadmisión de la misma; cuando haya sido ineficaz la notificación del trámite de alegaciones.

Y los supuestos en que no se ha estimado procedente la retroacción de actuaciones: anulación por defecto de forma sin retroacción por razones de economía procesal al haberse pronunciado el Tribunal sobre la cuestión planteada en la demanda; anulación de acuerdo sancionador por falta de motivación de los elementos calificadores de la infracción; improcedencia de la regularización efectuada por la Inspección al tomar, como referencia, valoraciones que no son de mercado; imposibilidad de retrotraer actuaciones para que la Inspección pueda acreditar el hecho que motiva la no aplicación de una determinada bonificación; en supuestos en que el órgano económico-administrativo debía haber entrado a valorar el fondo del asunto; si la Inspección no

probó los hechos en la regularización practicada en primer lugar; si el Tribunal Económico-Administrativo Central inadmite improcedentemente un recurso de alzada por razón de la cuantía; en supuestos de falta de motivación de acuerdos sancionadores; cuando se anula una liquidación tributaria por razones de fondo.

La amplia incidencia de la retroacción de actuaciones en las comprobaciones de valores merece un tratamiento aparte en el libro, que se completa con el examen de la jurisprudencia más relevante acerca de la llamada doctrina del « tiro único » (STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010 y STS de 19 de noviembre de 2012), los principios y límites que pueden ser vulnerados por la retroacción, así como de los que permiten que la misma tenga lugar y las consecuencias que plantea sobre la prescripción y los intereses de demora.

Miguel Ángel Martínez Lago