

La bala en la recámara. A vueltas con las oportunidades para liquidar de la Administración

Análisis de la [STS de 11 de marzo de 2021, rec. núm. 80/2019](#)

Borja Garin Ballesteros

*Socio Becerra Advocats de Barcelona
Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Barcelona*

Extracto

El supuesto que se enjuicia en la Sentencia del Tribunal Supremo 342/2021, de 11 de marzo (rec. núm. 80/2019), reabre el intenso debate tributario sobre las «oportunidades» que tiene la Administración tributaria para liquidar en el marco de un mismo tributo y ejercicio impositivo. Además, en este caso, la cuestión en que se centra la controversia es si la Administración puede reiterar un acto administrativo anulado por un motivo distinto del que fundamentó aquel, pero que ya era conocido y patente para la Administración.

El tribunal centra la discusión jurídica en torno a las implicaciones que la permisividad de una tercera liquidación podría tener en relación con el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria (LGT), como también en la posible vulneración de esta de los principios de buena fe, seguridad jurídica, confianza legítima, regularización íntegra y el principio de cosa juzgada.

Finalmente, el tribunal concluye que independientemente de los motivos que avalen la anulación de una liquidación (formales o de cualquier otra índole), la limitación para liquidar es de dos liquidaciones. Con ello, se cierra la puerta a la posibilidad de una tercera liquidación, en cualquier caso y pese a que se esgrima el argumento de que los motivos de anulación de las anteriores liquidaciones estaban fundamentados en distintos defectos.

Consideramos oportuno centrar nuestro comentario en la valoración de los principios jurídicos destacados por el Alto Tribunal, así como en la valoración de estos a la luz del metaprinzipio en construcción doctrinal, la buena administración tributaria.

1. Supuestos de hecho

En el análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 342/2021, de 11 de marzo (rec. núm. 80/2019 –NFJ082390–), resulta esencial centrarse en aquellos hechos que tienen efectos para la cuestión procedimental que se dirime en la misma. En el supuesto analizado, se dieron hasta tres procedimientos de comprobación de valores en relación con un mismo impuesto sobre sucesiones, todos ellos anulados por causas imputables a una incorrecta actuación de la Administración.

Un primer procedimiento caducado en el que se había manifestado oposición en vía administrativa por falta de motivación de las valoraciones. Un segundo procedimiento anulado por irregularidades procedimentales, cuya liquidación (la primera) fue impugnada ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia por falta de motivación de las valoraciones y error en la identificación de la superficie de un inmueble; y un tercer procedimiento, cuya liquidación (segunda) fue impugnada ante el TEAR de Galicia que resolvió el 12 de mayo de 2016 estimando en parte la reclamación por falta de motivación y ordenando la retroacción de actuaciones.

En el marco de este último procedimiento y en cuanto a la doctrina del doble tiro, se centra la sentencia del TS que nos ocupa. A los efectos de esta última liquidación comentada, los hechos trascendentes son los siguientes:

En fecha 17 de marzo de 2015, la oficina gestora notificó el inicio de una comprobación de valores del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

En fecha 6 de julio de 2015, se notificó la liquidación a la contribuyente, confirmando la propuesta antes referida.

El 27 de julio de 2015, la interesada interpuso reclamación contra el anterior acuerdo, al mostrarse disconforme, por falta de motivación de los valores declarados y reserva del derecho a promover tasación contradictoria. El TEAR de Galicia estimó en parte, el 12 de mayo de 2016, la reclamación indicada y anuló la liquidación por falta de motivación de la valoración, con retroacción de las actuaciones.

Dicha resolución fue recurrida ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia, que el 20 de septiembre de 2017 estimó el recurso, anuló el acuerdo del TEAR, ordenando retroacción de actuaciones por falta de motivación en la valoración, si bien añadió que «no procede entrar en el análisis del resto de cuestiones planteadas por la reclamante» (entre ellas, se encontraba la valoración del ajuar doméstico). A su vez, consideró que la Administración había agotado sus posibilidades de liquidar el impuesto sobre sucesiones en esa segunda liquidación al sucederse «dos anulaciones sobre el mismo hecho imponible y liquidación, en las que media falta de motivación».

Sin embargo, en ejecución de la resolución del TEAR, la Administración realizó un cuarto procedimiento de comprobación de valores, practicando una nueva liquidación tributaria (la tercera que nos ocupa) que fue impugnada nuevamente ante el TEAR de Galicia mediante recurso contra la ejecución, siendo este estimado en parte por considerar que la comprobación de valores reincide en falta de motivación, pero manteniendo la liquidación respecto al ajuar doméstico.

Recurrida la Resolución del TEAR ante el TSJ de Galicia, se argumentó con fundamento en la doctrina del doble tiro que el derecho a liquidar de la Administración se había extinguido ya en la segunda liquidación, por lo que no cabía dictar una tercera, y que ello contravenía los principios de buena fe y seguridad jurídica. La Administración había realizado respecto a la recurrente cuatro procedimientos de comprobación de valores siendo los tres primeros anulados por causas imputables a una negligente actuación de la Administración. Además, las dos primeras liquidaciones adolecían de falta de motivación, con el consiguiente efecto extintivo de las potestades de la Administración que imposibilitaba la instrucción de un cuarto procedimiento administrativo y la práctica de una tercera liquidación.

Sin embargo y pese a la doctrina anterior, el TSJ de Galicia, en su Sentencia de 19 de octubre de 2018 (rec. núm. 15435/2017 –NFJ072963–), consideró que procedía practicar una tercera liquidación dado que el ajuar doméstico constituiría una cuestión no debatida en las liquidaciones anuladas previamente, por lo que vino a entender que la doctrina del doble tiro no se aplica en relación con elementos que no se hallasen comprendidos en el ámbito de las anulaciones previas. Por lo tanto, avala que pueda darse una tercera oportunidad a la Administración para practicar liquidación pese a que hayan sido anuladas dos liquidaciones previas por reincidencia en el mismo defecto o error solo a ella imputable.

2. Doctrina del tribunal

Partiendo de los antecedentes anteriores, corresponde al TS determinar si

realizada una comprobación limitada sobre un determinado tributo y ejercicio impositivo, la cual finalizó sin regularización de la cuota, puede iniciarse con posterioridad otro procedimiento de comprobación limitada respecto del mismo tributo y periodo, para solicitar documentación distinta a la que fue requerida en el primer procedimiento, sin que existan nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración –o que esta no pudiera haber solicitado a la contribuyente– en la primera comprobación solicitada.

Para resolver la cuestión planteada, el Alto Tribunal da comienzo a su análisis haciendo un repaso doctrinal, cuyos fundamentos son los siguientes:

1. Análisis del artículo 140.1 de la LGT

1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Con respecto a este precepto, el TS se remite, en primer lugar, a su Sentencia de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 4336/2012 –NFJ055693–), donde ya afirmó que:

alcanza todo su sentido la prohibición contenida en el artículo 140.1, vedando a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, «salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».

Por lo tanto, existe un cuestionamiento de la seguridad jurídica constitucional (art. 9.3 de la Constitución –CE–) cuando un actuar administrativo que, una vez realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria y pese a tener a su disposición todos los datos precisos, la Administración se concentrase tan solo en algunos de ellos, aprobando una liquidación provisional, «para más adelante regularizar y liquidar

de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos».

A su vez, se resalta como el artículo 140.1 de la LGT ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la anterior LGT de 1963, que la jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado.

2. Repaso jurisprudencial de más relevancia con relación a la interpretación del artículo 140.1 de la LGT

La Sentencia del TS de 12 de marzo de 2015 (rec. núm. 696/2014 –NFJ057858–), según la cual el artículo 140.1 de la LGT «veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria o elementos de la misma e idéntico ámbito temporal». Por su parte, la Sentencia del TS de 3 de febrero de 2016 (rec. núm. 4140/2014 –NFJ061855–) complementa la anterior jurisprudencia, añadiendo que no se puede admitir que la Administración utilice la vía de la liquidación definitiva para modificar la provisional en extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la modificación provisional. Por último, la Sentencia del TS de 15 de junio de 2017 (rec. núm. 3502/2015 –NFJ068163–), respecto a un caso de impuesto sobre sucesiones, afirma que:

para el supuesto que desde un primer momento, la totalidad de los datos sobre la declaración [...] estuviesen a disposición de la Administración tributaria, no cabe «ex novo» apreciar «nuevos hechos o circunstancias» en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, y en consecuencia no puede hablarse de «novedad», que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior.

Por lo tanto, de dicho repaso jurisprudencial debe extraerse que los «nuevos hechos o circunstancias» que incluye el artículo 140.1 de la LGT deben entenderse de manera restrictiva.

El TS ha venido considerando que cuestionaría la seguridad jurídica constitucional el hecho de que

contando la Administración con toda la documentación precisa para regularizar la obligación tributaria, o pudiendo haber contado con ella de haber sido requerida, se limite a su «albur» a comprobar algún elemento de la obligación tributaria, dictando resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, manifestando que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación [...] para más adelante regularizar de nuevo por el mismo concepto impositivo y periodo, solicitando información distinta a la que fue requerida

en el primero, sin que existan nuevos hechos o datos que la Administración no pudiera haber solicitado.

3. Aplicación de la doctrina expuesta por el TS al presente caso

Con respecto al presente supuesto, el TS afirma que de los hechos descritos había quedado acreditado que la Administración disponía desde el primer momento de los datos acerca del ajuar doméstico y que, en consecuencia, lo decisivo no

es si nos encontramos ante una reiteración de las anteriores liquidaciones anuladas por falta de valoración, sino si la Administración puede reiterar un acto administrativo anulando por un motivo distinto del que fundamentó aquel, pero que ya era conocido y patente para la Administración y que en consecuencia debió explicitarse en el acto administrativo.

Acogiendo el repaso jurisprudencial llevado a cabo en cuanto al artículo 140.1 de la LGT, complementa el mismo, considerando que:

El principio de buena fe de la actuación de la Administración en las relaciones con los ciudadanos y el de confianza legítima en su actuación nos lleva a otro principio, el de completitud de la actuación administrativa que exige que la Administración cuando controla mediante actos o recursos administrativos la actuación de los ciudadanos ha de dar respuesta a todas aquellas cuestiones que se derivan del procedimiento administrativo, lo que por otra parte está así establecido en la normativa administrativa y tributaria, hayan sido o no alegadas por los interesados.

En consecuencia, se aclara que independientemente de los motivos que avalen la anulación de una liquidación (formales o de cualquier otra índole), la limitación para liquidar es de dos liquidaciones. Con ello, se cierra la puerta a la posibilidad de una tercera liquidación, en cualquier caso, pese a que se esgrima el argumento de que los motivos de anulación de las anteriores estaban fundamentados en distintos defectos.

Por último, reiterando los razonamientos del Auto de admisión de la Sección Primera del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2019 (rec. núm. 80/2019 –NFJ074067–) considera que admitir esta liquidación podría afectar al principio de cosa juzgada,

en la medida en que se introdujeran en la determinación de la deuda tributaria, en que se actúa una función de mera ejecución de lo definitivamente resuelto en la vía revisora correspondiente, aspectos o elementos ajenos al debate trabado en el procedimiento administrativo o judicial de cuya ejecución se trata.

A su vez, cuestionaría los principios de buena fe y seguridad jurídica permitiendo que la Administración pudiera «obtener beneficio de sus propias torpezas e incumplimientos».

Por todo ello, el TS falla considerando la resolución recurrida como no conforme a derecho y la liquidación de la que trae causa, anulándola y dejándolas sin efecto.

3. Comentario crítico

Como ha podido constatarse de la explicación previa, nos encontramos ante otro caso de una habitual polémica tributaria acerca de las «oportunidades» o «tiros» que le resultan legalmente admisibles a la Administración en el marco de los procedimientos tributarios.

Este debate jurisprudencial y doctrinal es recurrente en los últimos años, habiendo adquirido relevancia por lo menos desde 2012. Consideramos relevante, antes de entrar en otras consideraciones, hacer un breve repaso sobre el estado de la cuestión. Como destaca Gómez Taboada (2021), los antecedentes de dicha doctrina fueron:

tanto la resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010 –«en caso de previa anulación de liquidación [...], la AEAT conserva la acción para practicar liquidación tributaria»– como la STS de 26 de marzo de 2012 –«el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo [...] no trae de suyo que le esté vedado a la AEAT aprobar otra liquidación»–. En cualquier caso, fue la STS de 19 de noviembre de 2012 la que, resolviendo un recurso de casación contra la tesis del TSJ valenciano, puso pie en pared: «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 sobrevinida 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». Así nació la teoría del «doble tiro».

Esta teoría vino ratificada y confirmada por la Sentencia del TS de 29 de septiembre de 2014 (rec. núm. 1014/2013 –NFJ055862–), donde el tribunal concluyó 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 de pleno derecho 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 [...]. 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 pertinen-

te, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. 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, siempre y cuando su potestad no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho.

Por último, nos interesa reproducir el argumento final que el TS esgrimió en dicha sentencia, aludiendo al precepto que facultará parte de nuestra posterior argumentación, en contra, precisamente, de las facultades exorbitadas de la Administración. El TS considera que:

no se trata de que la Administración corrija sus actos viciados de defectos materiales hasta «acertar», sino de que, depurado el ordenamiento jurídico mediante la expulsión del acto viciado, la Administración, en aras **del interés general**, al que ha de servir, proceda a ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido si se dan las condiciones que el propio ordenamiento jurídico prevé para ello, con plenas garantías de defensa del contribuyente. Por ello, tampoco cabe hablar de «privilegio exorbitante» de la Hacienda, pues no se le otorga una ventaja injustificada, sino una habilitación para hacer cumplir el mandato que el constituyente incorporó en los artículos 31.1 y 103.1 de la Constitución (la negrita es nuestra).

Ante estos precedentes, conviene ahora encuadrar el punto concreto que ocupa la presente sentencia en el debate. Resultando ya conflictiva la doctrina del «doble tiro», la sentencia que ahora nos ocupa discurre sobre la posibilidad de un «tercer tiro» por parte de la Administración. En un primer momento, consideramos que este debate venía ya superado por la anteriormente citada Sentencia del TS de 29 de septiembre de 2014 (rec. núm. 1014/2013 –NFJ055862–), puesto que asentando la doctrina sobre el «doble tiro» (con dos votos particulares en contra), afirmaba lo siguiente sobre una tercera opción:

la negativa a reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación [...] 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 artículo 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 (la cursiva es nuestra).

Por todo ello, parecería asentado el criterio del TS, en aceptar la doctrina del «doble tiro» asentada en el artículo 103.1 de la CE y rechazar la doctrina del «triple tiro» con base en la interpretación del mismo precepto.

Destacada la doctrina del TS, resulta relevante dar comienzo a nuestro comentario al hilo de los argumentos finales del tribunal. Sobre el artículo 140.1 de la LGT¹, resulta suficiente el análisis doctrinal que se lleva a cabo en la propia sentencia, por lo que resulta de más utilidad centrar el comentario en la relación entre el supuesto mencionado y los principios con los que parece colisionar, según el TS.

En concreto, nos referiremos brevemente a los tres principios que menciona el Alto Tribunal en la resolución de la sentencia que nos ocupa (FJ 3.º): el principio de seguridad jurídica, el principio de buena fe y el principio de confianza legítima. También, cabe resaltar los deberes de la Administración, tanto en la necesidad de regularización íntegra, como en el cumplimiento del principio de cosa juzgada. Todo ello, debe interrelacionarse con una doctrina que actualmente está en desarrollo, tanto doctrinalmente como jurisprudencialmente, respecto al contenido en el ámbito tributario del principio de buena administración, que consideramos que debe erigirse como clave de bóveda de los principios ya mencionados.

En primer lugar, queremos mencionar la colisión de todas las «oportunidades» de la Administración con la seguridad jurídica. En este sentido, Palao Taboada (2020) considera que existe un renovado interés en la seguridad jurídica, afirmando que

esta renovada atención, que es muy acusada en el Derecho tributario, es consecuencia seguramente de una intensificación de la actividad administrativa, que a su vez ha estimulado el desarrollo dogmático de principios derivados del general de seguridad jurídica, como el de protección de la confianza.

Por lo tanto, consideramos que la fundamentación esencial de dicha sentencia es la que se centra en la confianza legítima² como principio derivado de la seguridad jurídica³. Dicha

¹ Cabe recordar que el TS considera que este precepto «ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la anterior ley de 1963, que la jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización».

² No entraremos en esta ocasión a valorar si este principio proviene del de buena fe o el de seguridad jurídica, siendo este segundo en el que parece recostarse la jurisprudencia actualmente según indica Sanz Clavijo (2021, p. 40) y también se resalta en el fundamento cuarto de la Sentencia del TS de 4 de junio de 2001, donde se afirma que «el principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares».

³ Respecto a la confianza legítima resulta interesante el artículo de Sonetti (2019).

relevancia aplicada al tema que nos ocupa consideramos que se encuentra reflejada en la Sentencia del TS de 16 de junio de 2014 (rec. núm. 4588/2011 –FJ 5.º–):

la confianza legítima se basa en la actuación administrativa en el procedimiento, en el que por las decisiones que se han adoptado, existe la creencia racional y fundada en que la decisión definitiva, la resolución, tendrá un determinado sentido para el ciudadano que, en esa creencia, ha realizado unos gastos y generado unas expectativas. Ese elemento psicológico de la confianza legítima se erige en elemento esencial de la institución.

La confianza legítima, por lo tanto, cobra una relevancia notable en los supuestos tributarios en los que se debaten los efectos preclusivos de las actuaciones de comprobación e investigación (Sanz Clavijo, 2021, p. 53). Con base en dicho principio, Sesma Sanchez (2017, p. 85) afirma lo siguiente:

la preclusividad de las liquidaciones provisionales debe tener un alcance más amplio del que se infiere de la literalidad de estos preceptos, por tanto, los requisitos que legitiman una reiteración de liquidaciones provisionales sobre misma obligación tributaria deben ser objeto de interpretación restrictiva.

Por lo tanto y como síntesis de este principio, la confianza legítima no solo faculta a esta restricción al liquidar sobre una misma obligación tributaria, sino que debe garantizar, como afirma Rozas (2021, p. 50), la «predecibilidad –en términos más modestos que certeza– del Derecho. En definitiva, saber a qué atenerse». En el mismo sentido, se pronuncia el Consejo para la Defensa del Contribuyente en su informe incluido en la Memoria de 2019, donde respecto a la confianza legítima⁴ se afirma (2019, p. 96) que:

el derecho a invocar este principio se extiende a todo sujeto al que una autoridad administrativa haya hecho concebir esperanzas fundadas o expectativas razonables de que su actuación es correcta [...] A tal fin se exige, según una reiterada jurisprudencia comunitaria, que la Administración haya generado signos externos que orienten al administrado hacia una determinada conducta.

En consecuencia, una tercera liquidación por parte de la Administración, sobre un elemento tributario (el ajuar doméstico) cuyo cálculo ya podía obtenerse de la información con la que contaba la Administración, resulta una mala praxis, que, como bien observa el TS, vulneraría la confianza legítima en las relaciones con los ciudadanos. De permitirse una tercera

⁴ En relación con esta descripción sobre la confianza legítima, el Informe cita la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de marzo de 2015, C-585/13 P, HandelsbankAG, ap. 95.

liquidación (no se entrará en esta ocasión a valorar si una segunda liquidación, sí cumple los estándares de confianza legítima, algo que consideramos cuestionable), los contribuyentes pierden cualquier perspectiva sobre el horizonte del procedimiento tributario, cuya predecibilidad resulta inexistente.

En cuanto a esta relación de la Administración con los ciudadanos, también cabe mencionar el principio de buena fe (principio destacado por el TS en la sentencia que nos ocupa). En este sentido, conviene destacar la Sentencia del TS de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1652/2019 –NFJ079401–) donde se afirma que «las exigencias [...] del principio de buena fe exigen una especial diligencia administrativa y un trato respetuoso al contribuyente».

En estos principios, puede observarse el deber de la Administración de proceder manteniendo el respeto a los contribuyentes en aras de «servir con objetividad al interés general» (art. 103.1 CE). La tercera liquidación efectuada por la Administración sobre la que gira todo este comentario, queda alejada del cumplimiento de este deber de respeto al contribuyente, ya que responde a una suerte de revanchismo, donde la Administración opta por exprimir hasta el límite, sus facultades exorbitantes con voluntad de llevar a cabo una demostración de fuerza. Todo ello no puede tener encaje en los principios mencionados.

Otra arista del debate que ocasionan los «dobles» o «triples» tiros de la Administración, es la vulneración del principio de regularización tributaria íntegra o, como menciona el Alto Tribunal, principio de completitud de la actuación administrativa (el propio TS afirma que este principio trata de salvaguardarse a través del artículo 140.1 de la LGT). Según expone Sanz Clavijo (2021, p. 247), la regularización íntegra es «el deber de regularizar todas las cuestiones que se pongan de manifiesto en un determinado procedimiento». En el mismo sentido, el TS considera que este principio «exige que la Administración cuando controla mediante actos o recursos administrativos la actuación de los ciudadanos ha de dar respuesta a todas aquellas cuestiones que se derivan del procedimiento administrativo» (FJ 3.^o).

Lo que trata de evitar este principio es precisamente la discusión que se mantiene en la sentencia expuesta sobre el número de oportunidades que tiene la Administración para liquidar. Como ya se indica en el Auto del TS de 20 de junio de 2019 (rec. núm. 80/2019 –NFJ074067–), previo a la sentencia que nos ocupa, la Administración no puede «obtener beneficio de sus torpezas e incumplimientos»⁵ o lo que es lo mismo «impone a la Administración una conducta diligente que evite posibles disfunciones derivadas de su actividad» (Sanz Clavijo, 2021, p. 248). Por lo tanto, y partiendo del respeto hacia el ciudadano

⁵ En concordancia con la máxima latina *Allegans turpitudinem propriam non auditur* (nadie puede hacer valer frente a otro su propia torpeza).

y el interés general antes mencionado, el principio de regularización íntegra debe ejercer de muro de contención, minimizando las posibilidades de *reliquidar* de la Administración.

Después del repaso a los principios en los que el TS fundamenta su rechazo a la tercera liquidación por parte de la Administración, no podemos dejar pasar la ocasión de mencionar el principio de buena Administración. Consideramos que dicho principio (cuya construcción jurisprudencial viene elaborándose con ahínco por el TS desde 2017) representa una construcción jurídica en ciernes que engloba todos los principios mencionados. Como puede constatarse de la definición de García Novoa (2019):

el principio de buena administración [...] también podría derivarse del artículo 103.1 de la Constitución que dispone que la Administración «sirve con objetividad los intereses generales» en conexión con el artículo 106.1 que proclama el control judicial de la Administración. Pero, además, hay quien entiende que este principio estaría implícito en el artículo 9.3 de la Norma Fundamental.

Además, ya desde la novedosa jurisprudencia del TS acerca de este principio, se ha ido construyendo como metaprincipio que engloba todos los mencionados anteriormente. Por ejemplo, la Sentencia del TS de 17 de abril de 2017 (rec. núm. 785/2016 –NFJ066666–) abre la puerta a su conceptualización desde el binomio derecho/deber, destacando que

le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, por así exigirlo el deber de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente.

Por otra parte, la Sentencia del TS de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–) destaca que:

del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva.

Resulta extraño que en esta ocasión el TS no haya optado por considerar que, a tenor de todo lo expuesto en su sentencia, el intento de «triple tiro» por parte de la Administración resultaba una clara vulneración del principio de buena administración. Con relación al mismo y al principio de regularización íntegra y como acertadamente indica Sanz Clavijo

(2021, p. 249) «varias de las sentencias del Supremo [...] aplican el principio de regularización íntegra sin hacer referencia al principio de buena administración, sino a otros como el de seguridad jurídica». El autor concluye sobre el particular que «el hecho de que comience a invocarse el principio de buena administración donde antes no se hacía confirma dos cosas [...] La primera es el peso creciente de este principio en la jurisprudencia del Supremo. La segunda, su carácter de meta-principio».

Por todo lo expuesto, parece evidente la necesidad, desde el cumplimiento con el principio de buena administración, de avanzar en la restricción de las «oportunidades», «tiros» o «balas» que tiene la Administración, sobre todo, en aquellos casos en que el contribuyente acaba desarmado ante el laberinto procedimental. Mientras tanto, al menos resulta una respuesta coherente una actual Sentencia del TS de 4 de febrero de 2021 (rec. núm. 3816/2019 –NFJ081002–), donde establece que al contribuyente le es posible solicitar una segunda vez (obteniendo una obligada respuesta sobre el fondo por parte de la Administración) la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto, en tanto no se consume el plazo de prescripción de dicho derecho.

Referencias bibliográficas

- García Novoa, César. (2019). El principio de Buena Administración como regla de control de los actos administrativos en materia tributaria. *Taxlandia: Blog fiscal y de opinión tributaria*.
- Gómez Taboada, Javier. (2021). La teoría del doble tiro, a examen. *El Notario Del Siglo XXI*, 98. <<https://www.elnotario.es/practica-juridica/9615-la-teoria-del-doble-tiro-a-examen>>.
- Ministerio de Hacienda. (2019). *Consejo para la Defensa del Contribuyente. Memoria 2019*. <<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/memoria-cdc-2019.pdf>>.
- Palao Taboada, Carlos. (2020). Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 185, 53-79.
- Rozas Valdés, José Andrés. (2021). Fundamentos y acicates de las políticas de compliance tributario. En Isaac Merino Jara (Coord.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*. Wolters Kluwer.
- Sanz Clavijo, Alfonso. (2021). Seguridad jurídica y salvaguarda de la confianza legítima de los contribuyentes. En Isaac Merino Jara (Dir.), *La protección de los derechos*

fundamentales en el ámbito tributario. Wolters Kluwer.

Sesma Sánchez, Begoña. (2017). *La nulidad de las liquidaciones tributarias.* Aranzadi.

Sonetti, Enza. (2019). Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las pymes.

Entre la confianza legítima y buena fe en los sistemas sancionadores italiano y español. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 434, 41-76.