

Imposibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente, cualquiera que haya sido el tipo de vicio determinante de la anulación (STSJCV 693/10, de 17 de junio)

Manuel José Baeza Díaz-Portales

Magistrado Especialista de lo Contencioso-Administrativo
Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

Resumen:

Ante un supuesto en que la Inspección de Tributos dicta nuevos actos de liquidación en sustitución de otros anteriores anulados judicialmente por falta de representación, la Sala de Valencia dicta sentencia estimatoria del recurso contencioso-administrativo y, modificando su anterior criterio, sienta nueva doctrina en el sentido de 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”*. Existe un voto particular de uno de los Magistrados integrantes de la Sección Tercera, al que se adhiere otro más.

Abstract:

In a case in which the Tax Inspection gives new tax assessment in lieu of previous ones invalidated by the court for lack of representation, the Supreme Court of Valencia, altering its previous opinion, setting new criteria that “it is not feasible to repeat the tax administrative actions once these have been annulled by a court, regardless the type of defect”. There is a dissenting opinion of one of the members of the third section of Supreme Court of Valencia.

Palabras clave

Acto administrativo anulado por sentencia judicial. Acto de liquidación.

Keywords:

Reverse an administrative action. Tax assessment.

Es –además– una sentencia discutida, desde el momento que, frente a la tesis de mayoritaria plasmada en la misma, se redacta un voto particular por uno de los Magistrados integrantes de la Sección, al que se adhiere otro Magistrado más

Esta reciente sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, fruto de intensas deliberaciones en el seno de su Sección Tercera –tal y como se intuye del hecho cuarto de la misma–, aparece dotada de notable interés, no ya sólo por las conclusiones a que se llegan en la misma (si bien con anterioridad existen sentencias del mismo signo, con una doctrina posteriormente modificada), sino sobre todo por lo novedoso de los argumentos que soportan aquellas conclusiones. Es –además– una sentencia discutida, desde el momento que, frente a la tesis de mayoritaria plasmada en la misma, se redacta un voto particular por uno de los Magistrados integrantes de la Sección, al que se adhiere otro Magistrado más.

La correcta contextualización del contenido y sentido de la sentencia de que se trata hace conveniente principiar refiriéndonos a lo que el fundamento jurídico primero de la misma denomina “objeto del recurso y hechos relevantes”.

A este respecto, el recurso contencioso-administrativo resuelto por la sentencia que se comenta se interpuso contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, desestimatoria de la reclamación deducida contra acuerdos del Inspector Regional Adjunto por los que se confirmaba determinada liquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1993 y se imponía una sanción; si bien debe tenerse en cuenta que con anterioridad a estos acuerdos se dictaron una anterior liquidación y sanción por los mismos conceptos que fueron anuladas judicialmente por falta de representación.

Pues bien, en ejecución de las sentencias –que fueron dictadas en este caso por la Sección Primera de la SCATSJCV– que anularon tales iniciales liquidación y sanción, la Inspección dio de baja las liquidaciones anuladas, pero –al mismo tiempo– anunció la reposición de actuaciones. Repuestas las actuaciones y tramitado el procedimiento administrativo, se dictaron los actos objeto de la reclamación económico-administrativa nuevamente recurrida, cuya resolución es precisamente la que da lugar a la SSCATSJCV 693/2010.

El primero de los motivos con que aparece fundamentada la demanda del recurso contencioso-administrativo resuelto por tal sentencia es la alegación de imposibilidad de retroacción de actuaciones al mediar sentencias judiciales que resolvieron definitivamente sobre los actos impugnados. Debe anotarse que, conforme deriva de lo expresado en la sentencia, la Abogacía del Estado, si bien se opuso a otros motivos también alegados en la demanda, nada dijo sobre el que ahora se trata.

En el segundo de los fundamentos de derecho de la sentencia 693/10, se efectúan determinadas “consideraciones previas” antes de afrontar directamente el supuesto sometido al enjuiciamiento de la

Sala (lo que se realizará en los subsiguientes fundamentos jurídicos), que vienen a concretarse en la justificación del cambio de criterio que acomete esta Sección

En este sentido, se comienza expresando la conciencia de que, en anteriores sentencias de la Sala, únicamente se había concluido con la imposibilidad de reiteración de actos administrativos tributarios previamente anulados por sentencia judicial en los casos en que el vicio determinante de la anulación hubiera sido material o de fondo, más no en los supuestos en que el defecto fuere de carácter adjetivo o formal, así como de que existe determinada doctrina judicial que, en los casos en que la anulación derive de un vicio procedimental, viene entendiendo que resulta factible la retroacción de actuaciones al momento en que se incurrió en el vicio formal, a los efectos de la subsanación del mismo.

Se había concluido con la imposibilidad de reiteración de actos administrativos tributarios previamente anulados por sentencia judicial en los casos en que el vicio determinante de la anulación hubiera sido material o de fondo, más no en los supuestos en que el defecto fuere de carácter adjetivo o formal

Sin embargo, la sentencia considera que tal doctrina judicial –salvo algún supuesto puntual o excepcional– no afronta directamente la cuestión o, cuando menos, no aporta los argumentos jurídicos que puedan sustentar la decisión de reposición de actuaciones. Y a ello añade que, en cualquier caso, el tema que se va a tratar en esta sentencia no ha sido abordado desde la perspectiva que se va exponer y razonar en los siguientes fundamentos jurídicos, así como que son precisamente estas razones que seguidamente se explicitarán las que autorizan (en aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional al respecto –STC 111/2001, FJ 2, por todas–) proceder a modificar la anterior doctrina de la Sala al respecto.

En este mismo fundamento jurídico segundo se llama también la atención sobre dos precisiones importantes: (i) *“que la doctrina que emana de esta sentencia lo es por referencia, no tanto al Derecho administrativo general, sino más particularmente al Derecho tributario, y ello en atención a las peculiaridades de que está imbuido este último y que irán siendo desgranadas en nuestra exposición”* y (ii) *“que, de todo lo que acaba de exponerse, habrían de excluirse –lógicamente– los supuestos de estimaciones parciales de recursos, por razones de fondo, que hicieran necesario el dictado de un nuevo acto administrativo que ajustase éste a las determinaciones establecidas en la sentencia judicial”*.

Sentado todo lo anterior, la sentencia se dispone ya a dar respuesta concreta a la cuestión suscitada, la que se va a traducir en la estimación del primero de los motivos de la demanda (si bien se aprovecha para efectuar un discurso más completo sobre todos los perfiles de aquélla), para lo cuál se va a desplegar un doble orden de argumentos: (i) lo que la sentencia denomina “razones de estricta legalidad de la tesis de la Sala”, objeto del fundamento jurídico tercero y (ii) el principio constitucional de seguridad jurídica, del que se ocupa el fundamento cuarto.

Debe tenerse en cuenta
que 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

Así, en el fundamento de derecho tercero se expresa la insatisfacción que produce la base jurídico-legal con la que determinada doctrina judicial ha intentado justificar la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente por defectos formales (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.), y ello por cuanto que *“debe tenerse en cuenta que 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-”* (al igual que acontece con las posibilidades sanatorias expresamente previstas en la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas).

En este punto, la sentencia reconoce 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. No obstante, la sentencia nos dice –y esto es lo importante- que no resulta factible trasladar tales facultades de subsanación al proceso judicial, por cuanto que *“el procedimiento jurisdiccional y la ejecución de sentencias no tienen su regulación en la Ley 30/1992, sino en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998, donde no existe un solo precepto legal que contemple tales posibilidades, previéndose en los arts. 68 y ss. de dicha LJ que la sentencia sólo puede tener alguno de los siguientes fallos: inadmisibilidad del recurso, desestimación o estimación por anulación total o parcial del acto administrativo impugnado; en tanto que en los arts. 103 y ss. del mismo cuerpo legal –reguladores de la ejecución de sentencias- nada se dice sobre 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”*.

Por su parte, y como se anticipó, el fundamento de derecho cuarto se ocupa del principio constitucional de seguridad jurídica. En tal fundamento, la sentencia efectúa determinadas referencias a algunas de las facetas del fundamental derecho a la tutela judicial efectiva, al hecho de que el proceso por el que se articula la tutela judicial tiende o debiera tender a la definitiva terminación de los conflictos jurídicos, a las singularidades de la relación jurídica entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo que autoliquida el impuesto, y viene a rematar –en apoyo de la conclusión que se obtiene- con un párrafo que, por su claridad y contundencia, merece ser transcrito literalmente:

“Esto último nos parece contrario no ya a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica sino incluso al sentido común. 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. Esto alcanza tintes cercanos a lo catastrófico en el ámbito

tributario, en el que lo prolongado del devenir procedimental (que incluye el recurso obligatorio a la vía económico-administrativa) hace que la posibilidad de tan sólo una reiteración del acto administrativo pueda conducir a que el conflicto tributario se extienda a horquillas temporales inasumibles en un Estado de Derecho y muy superiores a la decena de años (como, desgraciadamente, estamos acostumbrados a comprobar –véase que, en el presente supuesto, hablamos del IRPF de 1993, hace ya 17 años-), durante los cuáles el contribuyente sufrirá la incertidumbre del resultado final de la controversia, lo que –como se apuntaba- resulta un tanto inadmisibles para el común sentido jurídico y viene a traducirse en una suerte de reformatio in peius cuando –como sabemos- uno de los principios generales del derecho que ha hecho aflorar nuestra jurisprudencia es el de que la necesidad de acudir a un proceso no puede convertirse en daño para quien lleva la razón; posibilidad de reiteración que queda aún más huérfana de sentido cuando, además –se reitera- de la amplitud de facultades sanatorias de que se dispone (en el procedimiento administrativo, por vía de recursos y, en fin, en sede de la reclamación económico-administrativa), tenemos que la Administración tributaria es la “superdotada”, tanto en medios materiales como personales, de todas las Administraciones públicas.”.

La sentencia efectúa determinadas referencias a algunas de las facetas del fundamental derecho a la tutela judicial efectiva

En definitiva, y tal y como se expresa en el penúltimo párrafo de este fundamento jurídico, si bien no resultan nada desdeñables los principios de justicia material y la obligación de contribuir según la capacidad económica de cada uno, todo principio tiene unos límites y, en supuestos como los descritos, estos principios deben ceder a favor del principio de seguridad jurídica por las razones explicitadas.

Tras todos estos razonamientos, y en aplicación de ellos, es por lo que la sentencia, en su fundamento quinto, viene a sentar su nueva doctrina, que no es otra que la de 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”.

Expuesto el recorrido de la tesis mayoritaria de la Sección plasmado en la sentencia que nos ocupa, únicamente resta examinar –aún cuando sea de manera sucinta- las consideraciones que se contienen en el voto particular a la misma.

El voto particular comienza recordando que la tesis mayoritaria de la sentencia no es nueva, pues ya fue adoptada en una pasada etapa de la Sala (la que se dio en denominar doctrina del “tiro único”). Ello es cierto, aunque debe tenerse en cuenta que es algo que ya aparece reconocido en la sentencia –párrafo segundo del fundamento jurídico segundo- y que la “novedad” de la sentencia (como la misma indica en el párrafo quinto del mismo fundamento jurídico) radica en la diferente perspectiva y argumentos con que se llega a aquella misma conclusión.

El voto particular comienza recordando que la tesis mayoritaria de la sentencia no es nueva, pues ya fue adoptada en una pasada etapa de la Sala (la que se dio en denominar doctrina del “tiro único”

A continuación, el voto particular repasa las distintas posturas que han venido existiendo al respecto del tema de que se trata y que van desde las que afirman la posibilidad de reiteración ilimitada hasta las que niegan tal factibilidad de reiteración. El autor del voto particular continúa señalando que, frente a estas posturas antagónicas, existe otra más ponderada que consistiría en permitir la reiteración por una sola ocasión más, y que sería la que resultaría de la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2000 (la que aparece fundamentada en las posibilidades sanatorias previstas en la regulación del procedimiento administrativo) y

con la que –decididamente– se alinea el voto particular.

Aparte de ello, el grueso principal en que aparece vertebrado el voto particular es, de un lado, la cita determinados principios constitucionales (como serían los de igualdad ante la ley, capacidad económica, generalidad y progresividad, justicia tributaria, necesario cumplimiento de los objetivos tributarios de redistribución de riqueza y solidaridad) y, de otro, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre tales principios.

Respecto de ello, simplemente decir que parece claro que el autor del voto particular considera preeminentes estos principios sobre el de seguridad jurídica, aunque no los relaciona o pondera con este último (recuérdese que la sentencia ya reconoció la importancia de estos principios, si bien –en la modulación que efectúa con el de seguridad jurídica bajo el prisma de las consideraciones fácticas y jurídicas que entraña el supuesto analizado– se decantó por la prioridad del principio de seguridad jurídica en supuestos como el tratado y resuelto en la sentencia).

Y algo similar cabe decir de la transcripción de sentencias del Tribunal Constitucional sobre aquellos principios, echándose quizás en falta la clave o engarce de tales principios con el tema de que se trata –anulación judicial por vicios formales–, pues las sentencias del Tribunal Constitucional transcritas no afrontan tales principios en relación con dicho tema, y ni siquiera los confronta con el principio de seguridad jurídica.

Por lo demás, el extenso voto particular viene a insinuar la peligrosidad de extrapolación de la doctrina sentada a otros ámbitos del Derecho Administrativo (aunque la sentencia –en el penúltimo párrafo del fundamento de derecho segundo– ya acotó su conclusión al ámbito tributario, precisamente en atención a las peculiaridades que el mismo presenta) y concluye con la cita de determinadas sentencias judiciales del mismo signo que el que propugna el voto particular.

Sentado todo lo anterior, las referencias que se efectúan en la sentencia acerca de la dualidad vicios formales-defectos sustanciales sugieren un tema que, si bien no es tratado directamente en aquélla, presenta un indudable interés. Me refiero ahora a la determinación de a que supuestos de vicios formales o de procedimiento debe concedérseles virtualidad anulatoria y la relación de este tipo de vicios con las

cuestiones de fondo que aparezcan implicadas en el asunto de que se trate.

Y es que, no obstante las posibilidades de subsanación o corrección de los vicios de forma que hemos visto pueden realizarse en el procedimiento administrativo y la vía de recursos, puede acontecer que, tras haber culminado tan largo camino, aún nos encontremos con una infracción formal que no haya sido subsanada, planteándose la cuestión de si, en tal supuesto, debe o no decretarse la nulidad del acto administrativo.

En este punto, siguiendo a GARCÍA DE ENTERRÍA y doctrina jurisprudencial que el mismo cita, entiendo que la respuesta a tal cuestión debe encontrarse en la relación entre el vicio de forma de que se trate y la decisión de fondo adoptada por el acto recurrido, ponderando (como dice la STS 6.11.1963) “lo que hubiera podido variar el acto administrativo origen del recurso en caso de observarse el trámite omitido”. Así, tendríamos las siguientes hipótesis:

- Que, aunque no hubiera existido defecto formal, la decisión de fondo hubiera sido la misma. En este caso, la doctrina jurisprudencial (sirva de ejemplo, la STS 6.3.1997, que cita otras anteriores) considera que “carece de sentido y toda justificación práctico-jurídica decretar la nulidad de actuaciones pretendida por la recurrente...porque, en cualquier caso, la anulación de lo actuado a partir de la omisión inicial sólo implicará una reiteración del procedimiento para llegar a una conclusión material o de fondo de igual tenor a la que se ha de dejar plasmada en esta sentencia”. Obsérvese que lo que se dice lleva implícita la posibilidad de reiteración de los actos administrativos anulados por defectos de forma. En cualquier caso, entiendo que aquí no concurrirían los requisitos previstos por el art. 63.2 Ley 30/1992 para decretar la anulación del acto, ya que en el caso no existiría una situación de indefensión material efectiva, de manera que si la decisión de fondo es correcta o no ha sido atacada no cabe sino desestimar el recurso.
- Que, además del vicio formal, quede evidenciada la incorrección de la decisión de fondo. Aquí estaríamos ante dos tipos de vicios (uno de forma y otro de fondo) y el verdaderamente determinante de la anulación del acto es este último. Respecto de este supuesto, podemos citar la STS 12.12.1979, en la que se expresa que “estando el tribunal ante los elementos decisorios del caso y revelando éstos la inadecuación a derecho sustancial del acto, la invalidez del mismo por motivos de forma sólo sería capaz de determinar para el particular la carga adicional de

No obstante las posibilidades de subsanación o corrección de los vicios de forma que hemos visto pueden realizarse en el procedimiento administrativo y la vía de recursos, puede acontecer que, tras haber culminado tan largo camino, aún nos encontremos con una infracción formal que no haya sido subsanada, planteándose la cuestión de si, en tal supuesto, debe o no decretarse la nulidad del acto administrativo

Carece de justificación institucional, porque si el defecto de forma tiene verdadera trascendencia por haber sustraído elementos de juicio de valor esencial, lo que procede es anular el acto viciado pura y simplemente, sin añadir orden alguna de reconstruir el expediente

seguir un nuevo proceso para obtener una decisión que puede pronunciarse ya ahora". Aquí, nuevamente, puede efectuarse la anterior consideración sobre que este argumento implica que para el T.S. la apreciación de un vicio de forma puede determinar la reiteración del acto administrativo anulado por tal clase de vicio. Lo que yo considero respecto de este supuesto es que resulta inútil, y hasta inconveniente, anular el acto administrativo en exclusiva atención al defecto de forma, ya que, siendo viable pronunciarse sobre el fondo, resulta mucho mejor para la deseable aspiración de justicia material una resolución definitiva sobre el fondo, sobre todo teniendo en cuenta que existe mayor acuerdo entre los operadores jurídicos en que, al menos cuando se resuelve sobre el fondo del asunto, entra en juego el principio de cosa

juzgada del pronunciamiento judicial de que se trate.

- Que no sea posible determinar si la decisión de fondo es o no correcta, precisamente porque la infracción formal cometida ha sustraído los elementos de juicio necesarios para una adecuada valoración de la decisión de fondo adoptada. Éste cabalmente sería el único caso en que habría de concederse virtualidad anulatoria al defecto de forma o procedimiento cometido. Así ha sido reconocido, entre otras, por las SSTs de fechas 29.11.1989 y 26.6 y 27.11.1990.

Y precisamente sería este último supuesto aquel en que encontraría plenitud de aplicación la doctrina sentada en la sentencia objeto de comentario.

En otro orden de cosas, y retomando de nuevo lo que es la *ratio decidendi* de la sentencia que se comenta, es de observar que, si bien nos encontramos una sentencia judicial y que –por tanto– no necesitaría justificar o reforzar sus conclusiones en la doctrina científica, puede apreciarse como en el último párrafo de su fundamento jurídico quinto efectúa una referencia a determinados autores administrativistas de relieve (concretamente EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ) que, en cierto modo, se encuentran en una línea similar a la de la sentencia. Es cierto que existen –en este punto– ciertas matizaciones, como la relativa a que estos ilustres tratadistas efectúan sus reflexiones en el ámbito del Derecho Administrativo General, en tanto que la sentencia que nos ocupa se encuentra enfocada especialmente al particular recinto del Derecho tributario. También –y sobre todo– es de apreciar que la sentencia contiene un desarrollo más completo o avanzado (y no se habla ya de la fundamentación o justificación, sino de las conclusiones), si bien –se reitera– particularizado al perímetro del Derecho tributario.

Por ello, y en relación con esta alusión doctrinal que se contiene en la sentencia, no está demás traer a colación la crítica que efectúan GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ de los fallos en que se acoge un defecto formal como base de los mismos, declarando la nulidad de lo actuado

desde el momento en que dicho defecto fue cometido y condenando a la Administración a estar y pasar por dicha declaración y, en consecuencia, a retrotraer el expediente a dicho momento y a reconstruirlo a partir de él.

Así, estos autores nos dicen que esta estructura de las sentencias carece de justificación institucional, es contraria a la ley positiva y lleva consigo, en muchas ocasiones, una prima a la ilegalidad y una paradójica condena en perjuicio del recurrente.

Carece de justificación institucional, porque si el defecto de forma tiene verdadera trascendencia por haber sustraído elementos de juicio de valor esencial, lo que procede es anular el acto viciado pura y simplemente, sin añadir orden alguna de reconstruir el expediente.

No estaba justificada, en efecto, en la LJ 56 y, mucho menos, lo está en la vigente LJ, cuyo artículo 71 obliga a declarar la nulidad del acto recurrido si éste no es conforme a Derecho y a restablecer la situación jurídica del recurrente con la correlativa adopción de cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma y, entre ellas, si es necesario, la emisión de un nuevo acto o la práctica de una actuación jurídicamente obligatoria dentro del plazo que la propia sentencia establezca. Nada autoriza, pues, a incluir ningún otro tipo de declaraciones, que tampoco puede la Administración hacer después con la finalidad de eludir el exacto cumplimiento de los pronunciamientos antedichos (*vid.* al respecto los enérgicos artículos 103.4 y 108.2 de la propia ley).

Supone en muchos casos una prima a la ilegalidad y una condena en perjuicio del recurrente, porque se deja en manos de la Administración prolongar indefinidamente la situación de injusticia, sin más que reiterar los vicios formales en cada nueva tramitación.

Por todas estas razones es forzoso considerar como una práctica viciosa la declaración de nulidad de actuaciones por vicios formales.

Si estos existen, hay que tratar de llegar a pesar de ellos a un enjuiciamiento del fondo, siempre que sea posible; si no lo es, porque la comisión de la infracción formal ha sustraído elementos de juicio esenciales que impiden una valoración del acto en cuanto al fondo, lo que procede es declarar sin más la nulidad de dicho acto y restablecer de inmediato la situación del recurrente indebidamente alterada por el mismo.

Sólo en el ámbito administrativo, dentro de la vía administrativa de recurso, es posible acordar la nulidad de lo actuado y la retroacción del expediente al momento en que el vicio de forma fue cometido (art. 113.2 LPC). Esta posibilidad se justifica solamente en el ámbito de la supremacía jerárquica del órgano administrativo que resuelve el recurso ordinario, pero no es posible trasladarla al campo del recurso contencioso administrativo por la sencilla razón de que este no es un recurso jerárquico, ni los tribunales de la Jurisdicción son superiores de la Administración.

Por todas estas razones
es forzoso considerar
como una práctica viciosa
la declaración de nulidad
de actuaciones por vicios
formales

El artículo 26.5 de la LGT'03 podría hacer pensar en que la legislación tributaria apuesta por la factibilidad de reiteración de actos administrativos anulados por vicios formales

Pues bien, a todo esto que nos explicitan tan insignes autores cabría añadir por vía de silogismo el remate de las consecuencias de estos argumentos a los efectos que ahora nos ocupan. En efecto, si no resultan ajustados a derecho los pronunciamientos judiciales que, estimando infracciones procedimentales, acuerdan la retroacción de actuaciones (y, en definitiva, permiten la reiteración del acto administrativo anulado por vicios de forma), habrá que capitular considerando que, en los procesos judiciales que culminan con la anulación del acto administrativo por motivos

formales, no le cabe a la Administración la reiteración del acto administrativo expulsado del ordenamiento jurídico. Y ello por una razón muy sencilla: si a la Administración le cupiese tal opción no tendría sentido decir que no es correcto que los tribunales de justicia acuerden la reiteración del acto anulado por defecto formal, pues ¿porqué no van a poder acordar los tribunales algo que la Administración se encontraría facultada a realizar?.

La anterior conclusión (infactibilidad de reiteración del acto administrativo también en el supuesto de que la anulación sea por vicios formales) quedaría reforzada por el más arriba comentado principio de cosa juzgada que resulta tributario de los pronunciamientos judiciales que ostentan la cualidad o condición de firmes, y respecto del que ninguna norma legal distingue en función de la naturaleza del vicio ni, por tanto, excluye cuando se trata de infracción formal.

Por último añadir que, de todo lo que acaba de exponerse, habrían de excluirse –lógicamente– los supuestos de estimaciones parciales de recursos que hicieran necesario el dictado de un nuevo acto administrativo que ajustase éste a las determinaciones establecidas en la sentencia judicial.

Para terminar con este comentario, y aunque tampoco es algo que haya sido tratado en la sentencia de que se trata, cabría plantearse la compatibilidad o encaje de la doctrina sentada en esta resolución judicial y algunos preceptos normativos que vienen a incidir en el tema de las ejecuciones judiciales de sentencias. Y ahora se está pensando en los artículos 70 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (Reglamento General de Desarrollo de la LGT'03, en materia de revisión en vía administrativa), y artículos 68.1.b) y 26.5 LGT'03.

Así, el párrafo primero del art. 70 del Real Decreto 520/2005 establece –como parece que no podría ser de otra manera– que *“La ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa”*. No creo que hubiera sido necesario efectuar tal afirmación, pues es evidente que la regulación de la ejecución de sentencias, en cuanto uno más de los aspectos o fases del procedimiento jurisdiccional, debe venir establecida en la legislación reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (la actualmente vigente es la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa del año 1998).

Sin embargo, a continuación, el párrafo segundo dispone que *“En todo lo que no se oponga a la normativa*

citada y a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1ª de este capítulo". Precisamente en base a esta locución legal algunos sectores se han planteado la aplicabilidad, en la ejecución de resoluciones judiciales, de las disposiciones que sobre conservación de trámites y posibilidad de reiteración de actos administrativos se contienen en el art. 66 de este mismo Real Decreto. Entiendo que ello no sería jurídicamente correcto, fundamentalmente por dos razones.

En primer lugar, porque, a salvo de los supuestos de estimaciones por anulación parcial, se vulneraría el art. 103.2 LJ y preceptos del mismo cuerpo legal concordantes, ya que, si una sentencia procede –sin más– a la anulación del acto administrativo impugnado, su cumplimiento "en la forma y términos que en éstas se consignent" únicamente puede traducirse en la simple operación de dejar sin efecto tal acto anulado (en el campo tributario, lo que suele denominarse dar de baja la liquidación).

Y, en segundo término, y enlazado con lo anterior, porque la reiteración del acto administrativo será o no jurídicamente factible (aquí se defiende que no), pero lo que parece claro es que, aunque se partiese de que tal reiteración es posible, la misma sería algo ajeno a la ejecución de la sentencia que exclusivamente contuviese una decisión anulatoria total. Ello es así porque nadie duda que la fase de ejecución de sentencias tiene como límite el tenor de sus pronunciamientos; es decir, la ejecución debe quedar ceñida al cumplimiento de las determinaciones del fallo de la sentencia.

Por su parte, el artículo 68.1.b) de la Ley General Tributaria de 2003 nos dice que el plazo de prescripción del derecho a liquidar de la Administración se interrumpe "*Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase...*".

Podría pensarse que la norma se encuentra pergeñada precisamente para otorgar virtualidad interruptiva de la prescripción a las reclamaciones y recursos planteados por el administrado en el caso de que los mismos fuesen estimados y, por tanto, concluyeran con la anulación del acto impugnado (lo que coincide con determinada doctrina judicial. Si ello fuera así, se estaría partiendo de la existencia de un plazo de prescripción del derecho a liquidar de nuevo (no tendría sentido hablar de interrupción de prescripción, si no existe un plazo de prescripción), lo que –a su vez– llevaría implícito la posibilidad de reiterar el acto administrativo (pues sin tal posibilidad huelga hablar de prescripción)

Sin embargo, aparte de que parece que la referencia "recursos de cualquier clase" no puede incluir a los jurisdiccionales (sino a las diversas modalidades de los administrativos), el anterior supuesto no es el único en que pueda darse virtualidad interruptiva de la prescripción a las reclamaciones y recursos, como lo evidencia el supuesto de las estimaciones de prescripción en la vía económico-administrativa (nunca bien explicadas, pero que parece que descansarían en la idea de que el derecho a liquidar de la Administración no queda agotado o consolidado hasta que encuentra firmeza en vía administrativa o económico-administrativa); ello amen determinadas SSTS (como la de 29.9.2004 –RJ 2005/849– o la de 3.7.2000 –RJ 2001/3711, ponente Rafael Fernández Montalvo–) y que indican que únicamente los actos válidos pueden interrumpir la prescripción (aunque es cierto que también existen otras SSTS de signo contrario).

Por último, el artículo 26.5 de la LGT'03 podría hacer pensar en que la legislación tributaria apuesta por la factibilidad de reiteración de actos administrativos anulados por vicios formales, en la medida en que ello quedaría implícito en su contenido, desde el momento en que prevé aplicar intereses de demora en el

lapso temporal que va desde el dictado de la inicial liquidación anulada (incluyendo aquí las anulaciones judiciales) y la nueva que se dicta en su sustitución.

No obstante ello, no creo que tal conclusión sea correcta, no sólo -ni tanto- porque no se haga mención a que la anulación lo fuera por motivos formales (nada se dice de la clase de vicio), sino –fundamentalmente- porque la expresión legal “exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación” parece más bien referido a los supuestos de estimaciones parciales por razones de fondo que determinan la necesidad de practicar nueva liquidación ajustada a los pronunciamientos del acto administrativo o de la sentencia judicial que anulan parcialmente la primitiva liquidación.

