

EL FINAL DE LA DOCTRINA JUDICIAL DEL «TIRO ÚNICO» POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA NECESIDAD DE CLARIFICAR LA DOCTRINA DEL «DOBLE TIRO»

Juan Calvo Vérguez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura (España)*

Title

The end of the «single shot» judicial doctrine by the tax administration and the need to clarify the «double shot» doctrine

Resumen

El presente trabajo tiene por objeto analizar el final de la llamada doctrina del « tiro único », de acuerdo con la cual no cabe la posibilidad de dictar nuevos actos administrativos tributarios, sustitutivos de los anulados, no ya sólo cuando la causa de la anulación resida en un vicio material o de fondo, sino también cuando el defecto lo sea de carácter adjetivo o formal. Asimismo se reflexiona acerca del alcance de la doctrina del « doble tiro », en virtud de la cual la Administración tributaria puede volver a dictar una nueva liquidación cuando una anterior ha sido anulada siempre y cuando no se hubiese producido la prescripción de aquella y en la medida en que se respeten todas aquellas cuestiones respecto de las cuales hubiese recaído una resolución firme así como las propias garantías de defensa del contribuyente.

Palabras clave

Doctrina del « tiro único », Tribunal Supremo, Administración tributaria, recurso contencioso-administrativo, liquidación tributaria, defectos sustantivos, doctrina del « doble tiro », prescripción.

Abstract

This paper aims to analyze the end of the so-called doctrine of « single shot », according to which it is not possible to dictate new administrative tax acts, substitutes for those annulled, not only when the cause of the annulment resides in a material or substantive defect, but also when the defect is of an adjective or formal. It also reflects on the scope of the « double shot » doctrine, by virtue of which the Tax Administration can issue a new

assessment when a previous one has been annulled as long as the prescription of the former has not occurred and as long as all those issues regarding which a firm resolution has fallen are respected, as well as the taxpayer's own defense guarantees.

Keywords

Doctrine of «single shot», Supreme Court, Tax Administration, administrative appeal, tax assessment, substantive defects, doctrine of «single shot», prescription.

Fecha de recepción: 09-11-2021 / Fecha de aceptación: 7-11-2021 / Fecha de revisión: 29-06-2022

Cómo referenciar: Calvo Vérez, J. (2022). El final de la doctrina judicial del «tiro único» por parte de la Administración tributaria y la necesidad de clarificar la doctrina del «doble tiro». *Revista Técnica Tributaria* (137), 45-79

SUMARIO

1. Consideraciones generales
2. El final de la doctrina del « tiro único » a la luz de las SSTs de 14 de marzo y 29 de septiembre de 2014
3. El actual cuestionamiento de la doctrina del « doble tiro »
4. La aplicabilidad de la doctrina del « doble tiro » en favor de los contribuyentes
5. Bibliografía

1. Consideraciones generales

Sabido es que, con carácter general, las exigencias contenidas en los arts. 9.3 y 24.1 de la Constitución (en adelante 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. El proceso a través del cual 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 hayan disfrutado de oportunidades procesales diversas, el replanteamiento del conflicto jurídico por parte de una de ellas, la Administración Tributaria, comprometa 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 aquéllos 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.

Aunque el sujeto pasivo obtenga sentencia estimatoria y anulatoria de la liquidación, resulta rechazable que la Administración Tributaria quede en situación de girarle nueva liquidación contradictoria sin más límite que no contradecir el pronunciamiento judicial, ya que aquélla (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 sólo por él.

¿Hasta qué punto dicha actuación resulta conforme con la tutela judicial efectiva y con la seguridad jurídica? Con carácter general si bien la posibilidad 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, también conlleva el riesgo de que termine produciéndose la 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. Es precisamente por ello por lo que, en estos casos, parece razonable que el principio de justicia material y la obligación de contribuir según la capacidad económica de cada uno tenga que ceder a favor del principio de seguridad jurídica en el supuesto descrito.

En definitiva, 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.

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 sólo por él.

No parece admisible en consecuencia 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.

Por otra parte se ha de reconocer que, con carácter general, nada se señala ni en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPACAP) ni en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante 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, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (en adelante RGRVA). 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.

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.¹

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 de la LGT) no permite acoger dicha distinción.

Los arts. 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 art. 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*». Prevé así el citado precepto la posibilidad de que un Tribunal Económico-Administrativo pueda ordenar la retroacción de actuaciones cuando se anule el acto por apreciar la concurrencia de defectos formales causantes de indefensión.

Por su parte el art. 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. De conformidad con lo dispuesto por el citado precepto reglamentario cuando, existiendo vicio de forma, no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de actuaciones con anulación de los actos posteriores afectados y devolución, en su caso, de las garantías e ingresos efectuados con los correspondientes intereses de demora².

1 En contra de la realización de esta clase de actuaciones se pronunció, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia (en adelante TSJ) de Galicia en su Sentencia de 15 de marzo de 2006.

2 En efecto, de conformidad con lo declarado por el citado precepto reglamentario la retroacción igualmente determinará la anulación de «*todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora*».

Ahora bien adviértase que la decisión acerca de la reanudación corresponderá al propio órgano revisor en ejecución de su resolución.

Adviértase por otra parte 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.³

Al amparo de lo establecido en el citado precepto, ¿únicamente cabría la posibilidad de dictar un nuevo acto (el sustitutivo del anulado) o, por el contrario, sería posible dictar más de uno en la medida en que cabría hablar de retroacción de actuaciones? Desde nuestro punto de vista carecería de razón de ser que, cuando se resuelva sobre el fondo del asunto, sólo se pueda dictar un nuevo acto en sustitución del impugnado y no resulte posible continuar con el procedimiento a partir de ese preciso instante.

A tenor de lo dispuesto en el art. 66.3 del RGRVA, tratándose de aquellos supuestos de estimación parcial por razones de fondo, cabría la posibilidad de ordenar la retroacción de actuaciones ya que, en caso contrario, no tendría sentido alguno prever la conservación de los actos o trámites no afectados por la causa de anulación. Debido precisamente a ello señala el art. 66.3 del citado Reglamento que, cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En consecuencia cabría estimar que se podría sustituir, no ya sólo el acto impugnado, sino también todos los posteriores que sean consecuencia del mismo.⁴

3 Acerca del alcance del citado precepto reglamentario véase RUIZ TOLEDANO, J. I., «La ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 87, 2009, pág. 80 y ss. quien pone de manifiesto que, con carácter general, sus apartados 3 a 5 parten de la existencia de una resolución estimatoria, al menos, parcialmente, procediendo a diferenciar en función de si se ha resuelto sobre el fondo del asunto o si, por el contrario han existido vicios de forma por los que se ha estimado procedente no resolver sobre el fondo del asunto. Precisamente en relación con este último supuesto ordena el apartado cuarto del citado precepto reglamentario la retroacción de actuaciones, así como la anulación de todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y la devolución de garantías o de las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora cuando, existiendo vicio de forma, no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto. Por su parte el art. 66.5 del RGRVA se refiere a los efectos derivados de la resolución sobre el fondo del asunto que anula totalmente el acto impugnado, cuando no sea necesario dictar un nuevo acto, procediéndose a la ejecución mediante la anulación de la totalidad de actos que tengan su causa en el anulado y, en su caso, a devolver las garantías o cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora. Téngase presente además que, de acuerdo con lo establecido en el art. 66.3, «Se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de la anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido».

4 Véase en este sentido FALCÓN Y TELLÁ, R., «El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retroacción de actuaciones», *Quincena Fiscal*, núms. 15-16, 2007, pág. 2. Por su parte GARCÍA DÍEZ, C., «Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 379, 2014, pág. 115, opina que, a tenor de lo dispuesto en el citado precepto reglamentario, «lo procedente es la reapertura del primer procedimiento tributario, manteniendo su vigencia los actos de trámite del iter procedimental que no se han visto afectados por el motivo sustantivo de anulación. Y, por lo mismo, lo que nunca procederá es la incoación de un nuevo y segundo procedimiento que haga tabla rasa del primitivo. En otras palabras, en los supuestos de estimación (total o parcial) por motivos materiales en donde la instancia revisora (administrativa o judicial) se limita, sin más (esto es, sin indicar en su fundamentación jurídica ningún criterio de ejecución), a anular (total o parcialmente) el acto liquidatorio recurrido, existe una continuidad procedimental respecto del procedimiento tributario originario».

Ahora bien lo anterior no obsta para que, al amparo de lo establecido en el citado texto reglamentario, resulte admisible la retroacción de actuaciones, no ya sólo en aquellos supuestos en los que se aprecie la concurrencia de un defecto de forma, sino también en aquellos otros casos en los que se resuelva sobre el fondo del asunto y se produzca la anulación total o parcial del acto impugnado. Sucede no obstante que ello representaría una extralimitación a lo dispuesto por el art. 239.3 de la LGT, el cual únicamente otorga al órgano revisor la potestad de ordenar la retroacción de actuaciones cuando se aprecien defectos formales que disminuyan las posibilidades de defensa del reclamante⁵. De este modo, si el órgano revisor sólo está legalmente habilitado para dictar la retroacción en el caso anteriormente indicado, en todos los restantes supuestos los órganos de aplicación de los tributos deberán limitarse a ejecutar las resoluciones anulatorias de las liquidaciones tributarias en sus propios términos, tal y como establece el art. 66.1 RGRVA.

Por otro lado, con carácter general cabe aludir a la necesaria concurrencia de los siguientes requisitos para que se produzca la retroacción de actuaciones. En primer lugar, la apreciación de la concurrencia de defectos formales. Y, en segundo término, que dichos defectos hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante. A ello habría de añadirse, además, la necesidad de que el defecto formal no comporte la anulación de todo el acto.

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». Sólo cabrá la posibilidad de dar la orden de retroacción de actuaciones cuando se adviertan vicios formales en la composición del acto administrativo susceptibles de disminuir las posibilidades de defensa del interesado, no procediendo en cambio cuando se advierta una causa de anulabilidad del acto administrativo con fundamento en cuestiones de Derecho sustantivo. Y es que, siguiendo el pronunciamiento del órgano revisor en sus propios términos, sólo

5 En efecto, en aquellos casos en los que se aprecien determinados defectos formales en el acto recurrido (concretamente aquellos que hayan causado indefensión al reclamante) procederá ordenar la retroacción de actuaciones cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, produciéndose la anulación del acto en la parte afectada y ordenándose la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal. De este modo la Ley 58/2003 solo prevé la retroacción de actuaciones cuando la instancia revisora aprecie la existencia de ciertos vicios de procedimiento en el acto impugnado, guardando silencio sobre tal posibilidad en los casos de constatación de vicios materiales o de fondo. Ahora bien adviértase que, tal y como ha puesto de manifiesto LOZANO SERRANO, C., «La reiteración de actos tributarios anulados desde el principio de congruencia procesal», *Tribuna Fiscal*, núm. 268, 2013, pág. 28, no parece que el citado precepto esté limitando el fallo de la resolución a la retroacción de actuaciones, ni tampoco que impida que, junto a dicha retroacción, puedan llegar a efectuarse a través de la correspondiente resolución los pronunciamientos pertinentes acerca del contenido del acto, los cuales habrán de tenerse presentes a la hora de reanudar el procedimiento administrativo tras la corrección del vicio anulatorio. Argumenta asimismo el citado autor que «Incluso aisladamente considerado, el párrafo segundo del artículo 239.3 no está propiciando ni alentando un juicio meramente formal sobre el acto, sino que somete la apreciación anulatoria del defecto formal a la indefensión del particular, en coherencia con el artículo 63.2 de la Ley 30/1992 y con la orientación antiformalista del ordenamiento administrativo español, que supedita la invalidez por irregularidades formales a su incidencia sobre el fondo del asunto. En este caso, a que la indefensión del obligado en el procedimiento del que emana el acto revisado permita suponer que su contenido hubiera sido distinto de no haberse dado aquélla».

será posible proceder a la ejecución de la resolución así dictada en el plazo de un mes, conforme lo ordena con carácter general el art. 66.2 del RGRVA.⁶

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

En definitiva, de acuerdo con lo establecido en los arts. 239.3 de la Ley 58/2003 y 66.4 del Real Decreto 520/2005, cuando un órgano económico aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante deberá anular el acto administrativo afectado y ordenar la retroacción de actuaciones, que volverán al momento en el que se produjo el defecto formal para que este sea corregido. Ello determina, tal y como se encargó de precisar el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) en su Resolución de 2 de junio de 2015, que la liquidación impugnada resulta anulada, reabriéndose un procedimiento de comprobación en el curso del cual podrá dictarse una nueva liquidación frente a la que se podrán formular todos los recursos y reclamaciones que ofrece la normativa tributaria y no pudiendo formularse por parte de los órganos de revisión ningún juicio sobre el fondo del asunto.

6 Véase a este respecto ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2007, pág. 4. Por su parte SESMA SÁNCHEZ, B., «La nulidad de las liquidaciones tributarias», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2007, pág. 8, admite la retroacción sólo para subsanar vicios de forma que hayan lesionado los derechos de defensa del reclamante y, en otros supuestos, únicamente cuando así lo ordene de manera expresa la resolución económico-administrativa. Acerca de esta cuestión véase igualmente MARTÍNEZ GINER, L. A., «La ejecución de las resoluciones administrativas en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 140, 2008, pág. 825. Por otra parte, y de conformidad con lo declarado por la Audiencia Nacional (en adelante AN) en su Sentencia de 11 de julio de 2016, se ha de acordar la nulidad de una liquidación tributaria dictada tras el desarrollo de unas actuaciones de comprobación realizadas habiéndose comprobado con anterioridad ese mismo hecho imponible y no descubriéndose nuevos hechos que hubieran en su caso podido justificar el desarrollo de una segunda comprobación.

De acuerdo con lo declarado por el TEAC en la citada Resolución aquellas resoluciones que decidan retrotraer las actuaciones (lo que sólo podrá tener lugar por defectos de forma) anulan la liquidación impugnada, de manera que no realizarán ningún pronunciamiento sobre su contenido, que queda completamente imprejuizado, teniéndose por no realizadas todas las valoraciones y análisis que vayan más allá de la retroacción decidida, de modo que el contribuyente no se vea obligado a seguir pleiteando por una liquidación que ya está anulada. Concretamente en el presente caso el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante TEAR), tras analizar procedimiento y fondo, anuló por defecto de motivación, por no haber aclarado la Inspección adecuadamente un aspecto del fondo del asunto, devolviéndose a la Inspección para que aclarase esa cuestión, y no discutiéndose por parte del recurrente la retroacción, al discutir este último solo los pronunciamientos de fondo que había hecho el TEAR.

Pues bien, en dicha Resolución apreció el TEAC falta de motivación en la comprobación del valor de los bienes generadora de indefensión, confirmándose la orden de retroacción del expediente para que se dictara un nuevo acuerdo con base a una tasación debidamente motivada, y estimándose no realizados los pronunciamientos sobre el ajuar doméstico y la reducción por la adquisición de las participaciones en una entidad que pudiera ser una empresa familiar, al tratarse de cuestiones que deben sustanciarse en la reanudación de las actuaciones tributarias y sobre las que conocerá el órgano económico-administrativo competente.

En definitiva, la falta de examen y valoración de las alegaciones y documentos presentados por el sujeto pasivo en plazo ante la previa propuesta de liquidación constituye un defecto de carácter formal que genera indefensión, imponiéndose retrotraer las actuaciones para que tales alegaciones sean valoradas y examinadas.

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.

2. El final de la doctrina del « tiro único » a la luz de las SSTS de 14 de marzo y 29 de septiembre de 2014

En su Sentencia de 14 de marzo de 2014 el Tribunal Supremo (en adelante TS) procedió a la fijación de la siguiente doctrina legal: la estimación de un recurso contencioso-administrativo frente a una determinada liquidación tributaria que no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada no impide que la Administración tributaria pueda dictar una nueva liquidación en los términos que resulten legalmente proceden-

tes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo. Y ello sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción que pudiera haberse producido de acuerdo con lo resuelto en la propia Sentencia.

En el presente caso lo que se debatía era la facultad de la Administración tributaria de reiterar actos de naturaleza tributaria tras haber sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál hubiese sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación, habiendo procedido el órgano judicial únicamente a anular la liquidación tributaria.⁷

Pues bien, a este respecto el TS se encargó de recordar su doctrina jurisprudencial ya analizada relativa a la posibilidad de reiterar liquidaciones tributarias anuladas vía económico-administrativa por defectos procedimentales a fin de que la Administración pueda subsanar el vicio advertido a pesar de que la resolución en cuestión no lo hubiese ordenado. Y ello fundamentándose en la doctrina de la conservación de los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido de no haberse cometido la infracción procedimental que dio origen a la nulidad, así como en la convalidación por la Administración de los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, con los límites de la prescripción y la santidad de la cosa juzgada, que impide reconocer una tercera oportunidad.

Por el contrario dicha doctrina jurisprudencial rechazó la posibilidad de acordar una retroacción de actuaciones para aquellos supuestos de vicios de fondo apreciados en vía económico-administrativa, precisando no obstante que el hecho de que no quepa retrotraer actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo no determina que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación ajustada a Derecho, mientras no haya decaído su derecho por el transcurso del tiempo. Y ello debido, no ya solo a la imposibilidad de volver a liquidar, aun cuando la potestad no haya prescrito (la cual carece de todo sustento normativo, tanto ordinario como constitucional), sino también al hecho de que el principio de eficacia administrativa y el diseño de un sistema justo en el que cada cual ha de tributar de acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 CE) abogan por una solución distinta, siempre que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas.

Ahora bien, dado que en el presente caso el objeto de la controversia lo constituía la facultad de la Administración tributaria de reiterar actos de naturaleza tributaria tras haber sido anulados por sentencia judicial (la cual se limita a anular la liquidación, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación), se ha de acudir al respecto (debido a la ausencia de toda regulación sobre esta cuestión en la Ley 29/1998, de 13 de julio,

⁷ En efecto, en el presente caso no se discutía que el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo pudiera anular el acto cuando la liquidación adoleciese de un defecto formal y dictar una sentencia que ordenase la retroacción de las actuaciones a fin de que, previa subsanación del defecto formal advertido, pudiera reiterarse la liquidación tributaria siempre que el recurrente lo hubiese solicitado expresamente. Por el contrario el objeto del debate lo constituía la cuestión relativa a si la Administración puede o no reabrir el expediente, una vez anulada la liquidación.

reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa⁸, y sin necesidad de acudir a la normativa constitucional) a aquello que se establezca en la normativa administrativa general o en la estrictamente tributaria, sin que ello suponga infringir los efectos materiales de la cosa juzgada (ya que la nueva actuación administrativa no trata de reproducir el acto inicial anulado, sino de ajustarse a la Ley) ni los preceptos que regulan la ejecución de las resoluciones de los Tribunales (arts. 103 y siguientes). Basta con dejar sin efecto la liquidación anulada con todas sus consecuencias (devolución de lo indebidamente ingresado con sus intereses legales, reconocimiento del derecho a recibir los costes de las garantías aportadas si se acordó la suspensión o anulación incluso de la vía de apremio), para que la sentencia se considere ejecutada.

Cabe pues reiterar una liquidación cuando se anuló otra anterior por defectos procedimentales al objeto de que se subsane, estando prohibida una tercera oportunidad en virtud del criterio de cosa juzgada, no pudiendo admitirse la retroacción por vicios de fondo. Ahora bien si se anula sin otra referencia cabe reiterar.

En todo caso parece claro que habría que tener igualmente presente el límite de la prescripción así como la imposibilidad de la repetición del mismo error por la Administración Tributaria. Con carácter adicional la Administración tributaria debería tener en cuenta como día final del cómputo la fecha de la liquidación administrativa inicialmente anulada.

En parecidos términos volvería posteriormente a pronunciarse el TS mediante Sentencia de 29 de septiembre de 2014, dictada al hilo de un recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la recurrente contra sendas liquidaciones en concepto de IVA e Impuestos Especiales y a través de la cual se suscitaba la cuestión relativa a si, anulada una liquidación tributaria por incurrir en defectos de fondo, materiales o sustantivos, la Administración podía liquidar de nuevo. Inicialmente la Sala de instancia, en la sentencia impugnada, había otorgado una respuesta positiva, siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y que, con el nuevo acto, no se incurriese en reforma peyorativa.

En el citado pronunciamiento analizaba el Alto Tribunal las cuestiones relativas a si cabe retrotraer las actuaciones cuando se anula una liquidación tributaria por razones sustantivas o de fondo y, en caso de que ello no fuese posible, si dicha imposibilidad determinaría que la Administración tributaria no pudiera ya dictar una nueva liquidación en sustitución de la anulada.⁹

De acuerdo con lo declarado por el TS en este nuevo pronunciamiento en caso de que una liquidación tributaria sea anulada por incurrir en defectos de fondo,

8 Téngase presente que la citada Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa no contempla la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso, debiendo estarse a la regulación establecida en la Ley 39/2015 y en la Ley 58/2003, la cual permite la reiteración de los actos anulados, tanto en el caso de vicios de forma o de procedimiento, como en el de infracción sustantiva o *error iuris*.

9 Acerca del alcance del citado pronunciamiento véase, con carácter general, GOROSPE OVIEDO, J. I., «La consolidación del doble tiro: anulada una liquidación tributaria por razones de fondo o sustantivas cabe liquidar de nuevo si la obligación no ha prescrito (Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2014, rec. núm. 1014/2013)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 384, 2015 (consultado en www.celegal.com).

materiales o sustantivos, la Administración tributaria podrá liquidar de nuevo, siempre que su potestad no haya prescrito y no se retrotraigan las actuaciones, es decir, siempre que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente sean debidamente satisfechas. De este modo la Administración tributaria contará con una segunda oportunidad para cobrar un tributo en litigio, en cuya liquidación haya cometido algún defecto de forma que en la actualidad le impediría reclamar.

Tal y como señaló el Alto Tribunal en esta nueva Sentencia cuando una liquidación tributaria sea anulada por incurrir en defectos de fondo, materiales o sustantivos, la Administración podrá liquidar de nuevo, siempre que su potestad no haya prescrito y no se retrotraigan las actuaciones. Y ello no significa, en opinión del TS, que exista un «privilegio exorbitante» a favor de Hacienda, ya que no se le otorga una ventaja injustificada, sino una habilitación para hacer cumplir el mandato que el constituyente incorporó en los arts. 31.1 y 103.1 de la Constitución.

A tenor de lo declarado por el Alto Tribunal, con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta, debiendo negarse todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error. Rechaza además el TS aquellas posiciones que conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierda la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva. Y ello debido a que dichas consideraciones, a juicio del TS, *«carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional»*. En efecto, para el TS no cabe aludir a la existencia de un fundamento constitucional que impida que, ejercitada una potestad administrativa y anulado el acto a través del que se manifiesta, dicha potestad no pueda ejercitarse ya. En palabras del TS *«No compartimos las posiciones que conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca –por mínimo que sea el yerro– pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional (...) 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, Hacienda, en aras del interés general ejerza 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»*. En otro caso aquellas actuaciones que se llevasen a cabo se opondrían al principio de eficacia administrativa (art. 130.1 de la Constitución) y al logro de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica¹⁰.

10 Concretamente de acuerdo con lo declarado por el Tribunal la Administración no está obligada a acertar siempre y, si no se permitiera la liquidación posterior, se contravendrían el principio de eficacia administrativa y la propia justicia del sistema tributario, recogidos en los arts. 103.1 y 31.1 CE, respectivamente. Para el TS la seguridad jurídica no impide el posterior ejercicio de la potestad liquidatoria tras la anulación del acto en el que se manifiesta, si bien debe salvaguardarse mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente

En consecuencia para el Tribunal la no retroacción de actuaciones no impide a la Administración aprobar otra liquidación, pudiendo dictar a tal efecto un nuevo acto ajustado a derecho sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, mientras su potestad se halle viva.

Ahora bien, tal y como se encarga de precisar el propio Tribunal «*Con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta, pues este Tribunal Supremo viene negando todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error (...) En esas situaciones, la negativa a practicar una tercera liquidación deriva del principio de buena fe al que están sujetas las Administraciones Públicas en su actuación (art. 3.1 de la Ley 30/1992), y del 'principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario' (art. 3.2 de la LGT) (...) Es corolario de la proscripción del abuso de derecho que dimana del sometimiento de la Administración a la ley y al derecho (art. 103.1 de la CE) y pretende luchar contra la obstinación en el error 'por atentar contra su deber de eficacia' (art. 103.1 de la CE), 'desconociendo el principio de seguridad jurídica' (art. 9.3 de la CE)».*

Recuerda por otra parte el TS en la presente Sentencia de 29 de septiembre de 2014, mediante la cual se procedió a unificar doctrina confirmando el criterio previamente adoptado por el Tribunal en su Sentencia de 19 de noviembre de 2012, que la eventual retroacción de actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte preciso desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión. Se trata de subsanar defectos formales. Y, no habiéndose incurrido por parte de la Administración tributaria en ninguna quiebra formal y hallándose la instrucción completa (o bien si no lo está por causas exclusivamente imputables a ella) no cabrá retrotraer para que la Inspección rectifique la fundamentación jurídica indebida de su decisión. Dicho de otro modo, no resultará posible la retroacción de actuaciones cuando se anula una liquidación tributaria por razones sustantivas, materiales o de fondo.

En resumen, de acuerdo con lo declarado por el TS, una vez anulada una liquidación en la vía económico-administrativa por razones de fondo la Administración tributaria se halla legitimada puede liquidar de nuevo, siempre que su potestad no haya prescrito. En efecto, aún en los supuestos en los cuales una liquidación sea anulada por defectos materiales, si bien no se permitirá la retroacción de actuaciones, ello no implicará que la Administración no pueda emitir un nuevo acto administrativo, eso sí, siempre y cuando su potestad no hubiera prescrito ni se incurriese en *reformatio in peius*.

Ahora bien, un criterio distinto habrá de observarse cuando el acto tributario sea sancionador, ya que en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *ne bis in idem* en su

satisfechas. En palabras del Alto Tribunal «*La Administración, en aras del interés general, al que ha de servir, con plenas garantías de defensa del contribuyente, debe ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido. Con ello no quiebra el derecho a obtener la tutela judicial efectiva, pues el pronunciamiento judicial que anuló el acto por razones de fondo «se agota en la propia decisión anulatoria y en la expulsión del acto anulado del mundo del derecho, pero no queda sin contenido tras el nuevo acto, dictado en el ejercicio legítimo de su potestad».*

dimensión procedimental, tal y como el propio TS se encargó de reconocer en sus Sentencias de 7 de abril de 2014¹¹ y 11 de abril de 2014, teniendo lugar por tanto en este último caso una anulación no rectificable.

No obstante también este último pronunciamiento del TS (en el que, insistimos, se afirmó que, anulada una liquidación, resulta posible la práctica de otra salvo inexistencia de la obligación, pérdida sobrevenida o prescripción) volvió a contar con dos Votos Particulares de tres Magistrados (los Sres. Frías Ponce, Martínez Micó y Garzón Herrero). De acuerdo con lo señalado por el Magistrado Frías Ponce en su Voto discrepante (al que se adhirió el Magistrado Martínez Micó) mantener el criterio de no interrupción de la prescripción implica que Hacienda siempre tiene plazo para volver a liquidar, aunque haya transcurrido el de cuatro años ya que, habiéndose impugnado la liquidación, aunque la reclamación hubiera tenido éxito, la Administración podría volver a actuar al haberse interrumpido la prescripción con el recurso. Con carácter adicional abogó el citado Magistrado por institucionalizar la protección de un deber de buena administración y un correlativo derecho del ciudadano a que se traten sus asuntos imparcial y equitativamente, y dentro de un plazo razonable, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 41.1 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Por su parte el Magistrado Sr. Garzón Herrero defendió en su Voto Particular que se ha de entrar a analizar cuándo prescriben los actos liquidatorios, dependiendo de si la obligación cambia en sus elementos esenciales o accidentales. A este respecto opina el citado Magistrado que la mera modificación de los elementos accidentales de la obligación inicialmente liquidada determina que la interrupción de la prescripción operada sobre la obligación inicial deba seguir produciendo efecto en la obligación modificada. En cambio, cuando el cambio se produce en elementos esenciales, identificativos, de la obligación inicial, la interrupción de la prescripción efectuada sobre la prescripción de la obligación inicial no puede operar sobre la obligación modificada. Y ello por la elemental consideración de que la obligación segunda, al afectar a un elemento esencial de la primera, constituye una obligación distinta de aquélla. De este modo, y a juicio de este Magistrado, en el concreto supuesto de autos planteado habría que rechazar que el acto anulado interrumpiese el período de prescripción, habiendo prescrito en consecuencia la posibilidad de hacer la nueva liquidación. A su juicio *«no produce interrupción de la prescripción la obligación inicial liquidada en la segunda liquidación que contiene un elemento temporal esencial y distinto de la inicial (...) En este supuesto la liquidación anual, no interrumpió la prescripción sobre la segunda liquidación que es trimestral, por lo que ha de declararse prescrita»*.

En su Sentencia de 30 de mayo de 2014 declaró el TS, al hilo de la cuestión relativa a la imposibilidad de que la Administración dicte repetidas liquidaciones sobre un mismo período y concepto tributario en base a anulaciones suce-

11 Tal y como afirma el TS en esta Sentencia *«El más mínimo error de derecho en una liquidación tributaria, determinante de su anulación, por parcial y colateral que fuere, llevaría anudado como corolario que la liquidación fuera expulsada del mundo del derecho, sin poder ser dictada otra en su sustitución, y el obligado tributario dispensado totalmente de la carga de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica a través del tributo de que se trate, por más que el yerro afecte a un aspecto colateral, secundario y menor de esa prestación patrimonial de carácter público»*.

sivas en vía de recurso administrativo o jurisdiccional, que únicamente procede la retroacción de actuaciones cuando se han producido vicios formales que originan indefensión al interesado, no procediendo en cambio la retroacción ante la existencia de vicios materiales o defectos sustantivos de la decisión, así como tampoco en el supuesto de que el nuevo acto dictado al efecto incurra también en el mismo defecto de forma¹².

Señaló el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Ahora bien, no concurriendo ninguna quiebra formal estima el TS que no cabe retrotraer para que la Administración rectifique, a través de dicho cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión. Tal y como recuerda el Tribunal *«La función propia de la retroacción de las actuaciones es la de depurar el procedimiento de sus vicios invalidantes o integrar sus omisiones mediante la práctica de las diligencias o actuaciones omitidas. Su finalidad no es la de conceder a la Administración una segunda oportunidad para practicar la liquidación y para reorientar la actividad administrativa hacia una actuación distinta»*.¹³

Habría de diferenciarse pues, en opinión del TS, entre defectos formales (que podrían llegar a originar indefensión al contribuyente) y defectos materiales, que incidirían en la correcta aplicación o integración de la norma que definen y cuantifican el tributo. En todo caso a juicio del TS la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión y que otorgue a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. No existiendo ninguna quiebra formal y hallándose la instrucción está completa no cabe retrotraer para que la Administración rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión. Tal y como

12 El origen de la controversia suscitada se situaba en una liquidación girada por la Confederación Hidrográfica sobre el Canon de Vertido correspondiente al ejercicio 2003. Contra dicha liquidación la mercantil recurrente presentó reclamación ante el TEAR que anuló la liquidación para su sustitución por otra en la que se tuvieran en cuenta los días de inactividad que pudieran ser acreditados, procediendo a dictarse en ejecución de la citada Resolución una nueva liquidación por la misma cuantía, contra la que se interpuso asimismo reclamación, la cual fue estimada en parte, ordenándose la práctica de una nueva liquidación en la que se tuviera en cuenta lo ordenado en la Resolución impugnada, girándose al efecto la correspondiente liquidación. Contra la nueva liquidación del canon de vertido girada al efecto se presentó reclamación ante el TEAR argumentándose el incumplimiento del fallo anterior en la nueva liquidación practicada. Sin embargo el TEAR desestimó la reclamación en relación con el volumen de vertidos a tener en cuenta, argumentando que los días de inactividad en el período a que se contraía la liquidación habían sido computados en la nueva liquidación impugnada. Frente a la citada Resolución se interpuso recurso de alzada, acordando el TEAC mediante Resolución de 7 de julio de 2010 desestimar el recurso y confirmar la resolución impugnada. Y, frente a dicha Resolución, se promovió recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, igualmente desestimado mediante Sentencia de 11 de junio de 2012.

13 Un precedente de este pronunciamiento puede encontrarse en la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2011, en la que se afirmó lo siguiente: *«(...) La imposibilidad de reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las Administraciones públicas en su actuación (art. 3.1 de la Ley 30/1992) y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003, entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las Administraciones públicas a la ley y al derecho (ex art. 103.1 de la Constitución española). Jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental»*.

afirmó el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 30 de mayo de 2014 *«Pueden calificarse como formales un primer grupo (formal-procedimental) formado por los vicios en que incurre en el proceso de formación de la voluntad administrativa y un segundo grupo (formal-documental) integrado por los defectos en que se incurre en la redacción del documento que incorpora el acto administrativo resultado de aquel procedimiento y que no estén directamente relacionados con la definición o cuantificación del tributo: siendo los defectos que afecten a este último los que deben ser considerados propiamente como defectos o vicios de naturaleza material»*.

Adviértase no obstante que el TS no diferenció en la citada Sentencia de 30 de mayo de 2014 entre la retroacción de actuaciones y resoluciones propiamente dichas, autónomas e internas, iniciadas por la Administración tributaria y ejecutadas por los órganos y procedimientos para la aplicación de los tributos, y la retroacción ordenada para la ejecución de las resoluciones administrativa o judiciales en el ejercicio de sus funciones de revisión de los actos administrativo-tributarios. A esta circunstancia se refieren MÁRQUEZ SILLERO y MÁRQUEZ MÁRQUEZ¹⁴, para quienes *«En estos supuestos de revisión de actos administrativos, la retroacción no es autónoma y propia de la Administración para rectificar sus errores formales o materiales en la aplicación de los tributos, sino consecuencia del mandato de ejecución —en sus propios términos— emanado de los órganos, administrativos o judiciales, de revisión, quienes acuerdan anular —expulsión del ordenamiento jurídico— el acto administrativo y ordenan expresamente, o se presume su necesidad por la tacita, la retroacción de actuaciones del mismo procedimiento —que debe finalizar en el plazo del art. 150.5 LGT— origen del acto (gestión o inspección), al momento en que se produjo el vicio sustantivo o material»*.

Cabe referirse además a la Sentencia del TS de 15 de septiembre de 2014, relativa a una concreta operación que fue considerada como una simulación por la Administración, lo que el TEAR de Valencia rechazó ordenando la retroacción de las actuaciones para valorar la operación como realizada entre partes vinculadas. Inicialmente la Sala de instancia confirmó la Resolución del TEAC que acogió parcialmente la reclamación de la entidad reclamante frente a una liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1998, que había apreciado y calificado un negocio traslativo de acciones como negocio simulado. El órgano de revisión estimó que no existía simulación, motivo por el cual procedió a anular la práctica de la liquidación, estimando además que se trataba de una operación entre entidades vinculadas y ordenando la retroacción de las actuaciones inspectoras a fin de que se comprobase el valor por el que se realizó la operación de compraventa de acciones a través del procedimiento previsto en el art. 15 del antiguo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado mediante Real Decreto 537/1997, de 14 de abril¹⁵.

14 MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., «La comprobación e inspección limitada. Efectos preclusivos. Retroacción de actuaciones tributarias encubiertas: seguridad jurídica. Actos propios», *Carta Tributaria Opinión*, 2015 (consultado en www.laleydigital.com).

15 El recurso de casación interpuesto promovía la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación por haber sido aprobada omitiendo, total y absolutamente, el procedimiento legalmente establecido al estimarse que, a resultados del cambio de la calificación por el órgano de revisión que reputó la operación como vinculada, se había prescindido totalmente del procedimiento establecido.

De acuerdo con lo manifestado por el TS en dicha Sentencia en caso de errónea calificación de las compraventas como negocios simulados, no existiendo en realidad tal artificio y sí, en cambio, una operación entre sociedades vinculadas, no cabe hablar de nulidad radical ex art. 62.1.e) de la Ley 30/1992 (actual art. 47.1.e de la Ley 39/2015) de manera que, tratándose de un error sustantivo y no de un defecto formal (y una vez anulada la liquidación) no cabría a juicio del Tribunal la ordenación de la retroacción de las actuaciones inspectoras.

A tenor de lo declarado por el TS en dicha Sentencia «(...) *No cabe olvidar que en nuestro sistema jurídico la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales. (...) no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar 'marcha atrás'. Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas exclusivamente imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión*».

De este modo el Alto Tribunal vino a confirmar que la anulación de una liquidación tributaria por razones de fondo no impide a la Administración liquidar de nuevo, siendo en cambio el criterio a adoptar distinto cuando el acto tributario es sancionador, ya que en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *non bis in idem*. Declara además el TS a través de la presente Sentencia la improcedencia de que los Tribunales Económico-Administrativos ordenen la retroacción por motivos sustantivos, añadiendo además que «*el carácter revisor de nuestra jurisdicción veda a los tribunales de lo contencioso-administrativo pronunciarse sobre pretensiones distintas de las esgrimidas por las partes en la vía administrativa, pero nada impide que para decidir sobre las mismas atienda a motivos diversos de los entonces empleados, bien se introduzcan ex novo por los interesados en la vía judicial o lo haga el propio órgano jurisdiccional de oficio, previo planteamiento de la tesis (...) Por ello, a nuestro juicio, no resulta lícito rechazar un motivo de impugnación en sede jurisdiccional con el argumento de que no fue suscitado ante la Administración*».

Debe precisarse no obstante que el citado pronunciamiento contó nuevamente con un Voto Particular en el que se defendía que, una vez anulada la liquidación tributaria y rechazada la opción de la retroacción de actuaciones, la Administración podría proceder a la aprobación de una nueva liquidación en sustitución de la anterior siempre que valorase las operaciones de compraventa de las acciones de conformidad con aquello que disponía el art. 16 de la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, empleando a tal efecto única y exclusivamente los datos que obrasen ya en el expediente administrativo. Dicho de otro modo, que la Administración podría dictar una nueva liquidación pero no acometer una nueva comprobación general que excediese de aquella otra comprobación previamente efectuada.

Estimó así el Alto Tribunal que la existencia de una errónea calificación jurídico-fiscal de los contratos litigiosos es un defecto sustantivo que no permite la retroacción de actuaciones. Subrayó además el TS a través de esta Sentencia que la retroacción de las actuaciones por parte de los órganos económico-administrativos constituye una actuación excepcional, no pudiendo los órganos económico-administrativos decretar a su libre albedrío la retroacción de las actuaciones haciendo abstracción del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria. En caso de errónea calificación de las compraventas como negocios simulados, cuando, en realidad no existía tal artificio y sí, sin embargo, una operación entre sociedades vinculadas, no cabe hablar de nulidad radical *ex art.* 62.1.e) de la antigua Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común [actual art. 47.1. e) de la Ley 39/2015]. Y, tratándose de un error sustantivo y no de un defecto formal, una vez anulada la liquidación no cabía la ordenación de la retroacción de las actuaciones inspectoras¹⁶.

Repárese en el hecho de que, en el presente caso, el motivo por el que el TEAR anuló la liquidación tributaria no fue la presencia de un defecto formal que disminuyese las posibilidades de defensa del reclamante —según los términos del art. 239.3 Ley 58/2003¹⁷—, sino una errónea calificación jurídica de los contratos de compraventa desde el punto de vista fiscal, al tratarse de contratos simulados en lugar de operaciones vinculadas. Pues bien para el Tribunal tal error, por más que remita a un específico trámite para la valoración económica de las prestaciones contractuales, constituye un defecto sustantivo, que afecta a la regularidad sustancial de la liquidación tributaria. Debido a ello estima el TS que al TEAR no le cabía, una vez anulada la liquidación, ordenar la retroacción de las actuaciones inspectoras, con el fin de practicar el procedimiento de comprobación previsto en el art. 15 del antiguo Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, que no disciplinaba además un procedimiento de comprobación, sino un «inci-

16 En efecto, a juicio del Tribunal el legislador de la Ley 58/2003 procede a diferenciar claramente entre las competencias en materia de liquidación (dentro del ámbito de la aplicación de los tributos) y de revisión, atribuyendo ambas a instancias administrativas diferentes. A mayor abundamiento la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, no presentándose en cambio como un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, otorgando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Y es que, a juicio del Tribunal, el hecho de que la Administración calificara unos contratos de compraventa como contratos simulados cuando en rigor se trataba de operaciones vinculadas constituía un error material, un defecto sustantivo, por lo que, anulada la liquidación no cabía ordenar retroacción.

17 Como es sabido señala este precepto que la resolución de los Tribunales Económico-Administrativos podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad, y que la resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de Derecho sustantivo o por defectos formales, añadiéndose a continuación que *«cuando la resolución aprecia 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»*. Se prescribe así la retroacción por defectos formales estimados en la resolución económico-administrativa. Refiriéndose al alcance del citado precepto opina CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M.^a, «¿Cabrá atribuir exclusivamente efectos interruptivos de la prescripción a los actos administrativos válidos? Argumentos en favor de esta tesis», *Tribuna Fiscal*, núm. 276, 2015 (consultado en www.laleydigital.com) que *«En mi opinión, este precepto debe interpretarse de forma restrictiva y aplicarse para subsanar vicios de procedimiento que hayan lesionado los derechos de defensa del reclamante. En modo alguno la retroacción de actuaciones puede favorecer a la Administración, que ha obligado al particular a recurrir por ausencia de motivación. En consecuencia, el incumplimiento del deber de motivar no puede constituir una cuestión que deba reconducirse por la vía de los defectos formales a los que alude el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria, sino por la relativa a las razones de derecho sustantivo a las que dicho precepto se refiere»*.

dente» en el seno del mismo para tasar operaciones vinculadas con arreglo al valor normal del mercado, aplicando los métodos dispuestos en el art. 16.3 de la antigua Ley 43/1995.

En virtud de lo declarado por el TS en el supuesto de autos planteado no concurrían omisiones de trámites esenciales del procedimiento de inspección seguido con la sociedad recurrente que determinasen la nulidad radical de la liquidación, conduciendo la infracción existente únicamente a la declaración de anulabilidad y no quedando interrumpida la prescripción. En cambio, por lo que respecta a la pretensión de la recurrente relativa a la improcedencia de la retroacción ordenada por el órgano de revisión de la Administración al no estarse ante una infracción procedimental, sino ante un cambio de la calificación inicialmente realizada por la inspección, declaró el TS que *«El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia no podía, una vez anulada la liquidación tributaria por la equivocada calificación jurídica a efectos fiscales de los contratos de compraventa, ordenar la retroacción de las actuaciones, pues la anulación no vino determinada por un defecto formal que hubiese causado indefensión o por una incompleta instrucción del expediente imputable al obligado tributario, sino, insistimos, por el error sustantivo de calificación en que incurrió la Inspección. En consecuencia, hemos de estimar la demanda y anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia impugnada (así como la del Tribunal Económico-Administrativo Central, que la confirmó) en cuanto que, una vez decretada la anulación de la liquidación reclamada, no se detuvo ahí, como debería haber hecho, con las consecuencias que de tal decisión dimanaran en derecho tanto para la Administración tributaria como para la sociedad reclamante, y ordenó una improcedente retroacción de las actuaciones para "practicar el procedimiento de comprobación"»*.

Concluyó así el TS que en el presente caso no se produjo ninguna quiebra formal, hallándose la instrucción está completa o, más precisamente, no estándolo por causas imputables a la Administración, de manera que no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión. En palabras del Tribunal *«los órganos económico-administrativos no pueden a su albur decretar la retroacción de actuaciones inspectoras haciendo abstracción del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria»*. No obstante recuérdese que, como se ha indicado, que la citada Sentencia del Alto Tribunal contiene Votos Particulares de algunos magistrados que plantean una diferente solución jurídica¹⁸.

Cabe aludir además a este respecto a la Sentencia del TS de 16 de octubre de 2014, de conformidad con la cual la anulación de una liquidación por estimarse un recurso por infracción formal o material, siempre que no sea por inexistencia o extinción de la obligación tributaria, permite la práctica de una nueva liquidación.

18 Un juicio crítico con la decisión adoptada por el Tribunal puede encontrarse además en DE GANDARILLAS, S., «La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2015 (consultado en www.aranzadigital.es), quien estima que *«La Administración no incumplió ab initio ningún trámite procedimental con vulneración de las garantías del contribuyente, puesto que se partía de una calificación jurídica, la de simulación negocial, que no requería ningún tipo de procedimiento especial para constarlo; por ello, difícilmente puede atribuírsele la infracción formal. Fue cuando el Tribunal Económico-Administrativo reputó incorrecta la calificación de la inspección, cuando se hizo preciso*

Por su parte la Sentencia del Alto Tribunal de 15 de junio de 2015 procedió a analizar la cuestión relativa a cuál debe ser el procedimiento a seguir en el supuesto en que, dictada una nueva liquidación por parte de la Administración tributaria, el obligado tributario no esté de acuerdo con la misma o con alguna cuestión derivada de su ejecución¹⁹.

¿Habría de procederse en dicho caso a la apertura de un nuevo procedimiento económico-administrativo que podría derivar en un nuevo procedimiento contencioso de no solventarse el litigio o, por el contrario, el conflicto habría de solucionarse en sede jurisdiccional, en el entorno de la ejecución de la sentencia que hubiese dado lugar a la nueva liquidación? Tal y como precisa el TS en la presente Sentencia esta segunda alternativa es la que habría de seguirse, tanto por razones de economía procesal como en atención a la necesidad de salvaguardar el derecho del contribuyente a que su conflicto se resuelva lo antes posible y con la menor complejidad procesal.

De este modo la aprobación por parte de la Administración tributaria de una nueva liquidación, en sustitución de la anulada, en las condiciones y con los requisitos señalados por la jurisprudencia elaborada a este respecto por el Alto Tribunal²⁰ (téngase presente que la estimación del recurso contencioso-administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal o incluso de carácter material, siempre que dicha estimación no se fundamente en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, y sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia sentencia) no determina necesariamente que en todo caso las cuestiones que se planteen respecto de dicha nueva liquidación deban ser objeto de un cauce económico-

acudir a un procedimiento especial para poderla valorarla correctamente. Conviene tener presente que nunca se planteó que estuviéramos operación vinculada, ni por la Administración ni por la sociedad recurrente. Si se da por buena la calificación de operación vinculada, como así se desprende de la sentencia, pese a tratarse de una discrepancia sustantiva o de fondo con la liquidación (por eso fue anulada), la consecuencia inmediata será la de liquidar con arreglo a ese criterio y calificación, lo que indefectiblemente exige acudir al procedimiento especial del artículo 15 del Real Decreto 537/1997. Por ello, no considero que se excediera el órgano de revisión cuando, además de anular, acordó que se procediera de conformidad con ese procedimiento. La sentencia llega a un callejón sin salida, puesto que materialmente no se va a poder dictar nueva liquidación, pese a que la potestad de la Administración sigue incólume y el interés general, tan defendido en otras sentencias, así lo exigiría».

19 La citada Sentencia del TS de 15 de junio de 2015 se refería a unas liquidaciones dictadas por la extinta Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones en relación con la tasa general de operadores. Dichas liquidaciones fueron dictadas tras la anulación de otras anteriores por la falta de acreditación del coste de prestación de los servicios que justificaban la exacción de dicha tasa, de acuerdo con la interpretación hecha por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) en su Sentencia de 21 de julio de 2011. Tras las citadas liquidaciones iniciales la Comisión dicta nuevas liquidaciones recalculando el importe de la tasa a la luz de nuevos datos sobre la equivalencia del importe de la tasa con los gastos del órgano liquidador. Siendo impugnadas las nuevas liquidaciones la Audiencia Nacional, si bien cuestionó la forma de actuar de la Administración, consideró que esa segunda liquidación era posible y que su enjuiciamiento correspondía inicialmente a los tribunales económico-administrativos.

20 De hecho, la presente Sentencia del TS de 15 de junio de 2015 tiene su origen en un pronunciamiento anterior del Alto Tribunal que, resolviendo un recurso planteado por la Administración tributaria en interés de ley, consideró errónea la doctrina sostenida por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana la cual, amparándose en la ejecución de las sentencias en sus propios términos, y en la seguridad jurídica, impedía a la Administración tributaria volver a practicar liquidación en los supuestos en los que la primera liquidación hubiera sido anulada judicialmente, resolviendo por aquel entonces el TS que Hacienda podría volver a liquidar.

administrativo distinto y autónomo, con el ulterior control jurisdiccional *ex art.* 106.1 CE, en el supuesto de que a ello hubiere lugar.

Con carácter general cuando un determinado tribunal de justicia, controlando la previa actuación de la Administración tributaria (ya sea de gestión o de revisión) dispone la anulación de la misma, aquellas cuestiones que puedan suscitarse en relación con la nueva liquidación que eventualmente pudiera ser adoptada pertenecen, en principio y por definición, al ámbito propio de la ejecución de sentencias, que han de dilucidarse con arreglo y por los cauces previstos en los arts. 103 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998)²¹ sin necesidad de instar otra vía económico-administrativa autónoma, la cual desembocaría en un proceso contencioso-administrativo distinto de aquél en el que fue dictada la sentencia que es causa de la liquidación. Únicamente si el nuevo acto abordara cuestiones inéditas y distintas, sin afectar a lo ordenado por la sentencia, sería obligado seguir un cauce impugnatorio diferente e independiente.

En otro caso, además de provocarse disfunciones por la apertura de dos vías paralelas y diacrónicas para el control de la actuación de la Administración en relación con la misma obligación tributaria de un sujeto pasivo (de una parte, el debate frente a la liquidación inicial anulada, que aún sigue vivo por no ser firme la sentencia que así resolvió y, de otra, el conflicto abierto contra la liquidación aprobada en sustitución de la anterior) se causaría una demora no razonable, desproporcionada y, por ello, insoportable, haciendo transitar al sujeto pasivo la vía económico-administrativa (con sus dos instancias) y la impugnación jurisdiccional (también con dos instancias) o, en su caso, el correspondiente recurso de casación, al objeto de dar respuesta a un debate en el que ya ha habido un pronunciamiento jurisdiccional, que sólo resta ejecutar en sus propios términos.

Por tanto, habiéndose suscitado la cuestión relativa a si, tras el desarrollo de un largo proceso judicial que concluya con la estimación del recurso del contribuyente y la anulación de la liquidación, y en el supuesto de que la Administración volviera a practicar liquidación, habría que recurrir la misma desde el principio iniciando nuevamente la vía económico-administrativa y posteriormente la contencioso-administrativa, estimó el TS que se ha de diferenciar entre dos supuestos distintos²². En primer lugar, aquel en el que la nueva liquidación que se dicte aborde cuestiones inéditas y distintas a las tratadas en la sentencia que anuló la primera liquidación, sin afectar a lo ordenado por dicha sentencia. Y, en segundo término, aquel otro en el que la nueva liquidación dictada se centre

21 Como es sabido el art. 103.1 de la Ley 29/1998 dispone que la potestad de ejecutar las sentencias y demás resoluciones judiciales corresponde exclusivamente a los juzgados y tribunales del orden jurisdiccional contencioso-administrativo. Por su parte el art. 70 del Real Decreto 520/2005 establece 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, sin perjuicio de que, en todo lo que no se oponga a dicha normativa y a la resolución judicial que se ejecuta, se aplique lo dispuesto en los arts. 66 y 67 del propio Reglamento.

22 Con carácter previo el TS procedió mediante este pronunciamiento a recordar su distinción entre anulación por razones de fondo y anulación por motivos de forma subrayando que solo en este último caso, esto es, cuando el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin o el vicio de forma haya dado lugar a la indefensión de los interesados, cabe, tal y como precisa el Tribunal, *«desandar el camino para reparar la lesión causada o para acopiar los elementos de hecho que, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no pudieron ser incorporados al expediente»*. Por el contrario, no cabe ordenar la retroacción de las actuaciones ante defectos sustantivos de la resolución impugnada aunque aquellos supongan la anulación total del acto.

en lo ordenado por la sentencia, modificando los aspectos de la primera liquidación expresamente resueltos en la resolución judicial.

Y, mientras que en el primer caso estima el TS que será necesario recurrir la nueva liquidación que se dicte desde el principio iniciando a tal efecto una nueva vía económico-administrativa y, en su caso, contencioso-administrativa, en el segundo supuesto, sin embargo, aquellas cuestiones que plantee la nueva liquidación podrán ser resueltas según las normas previstas para la ejecución de sentencias reguladas en los arts. 103 y siguientes de la Ley 29/1998, no siendo a tal efecto necesaria la iniciación de una nueva vía económico-administrativa distinta y autónoma de la que se inició en su día, la cual a su vez desembocaría en un nuevo recurso contencioso-administrativo. Y todo ello para enjuiciar la misma obligación tributaria que ya se enjuició en la reclamación económico-administrativa y en el recurso contencioso interpuestos con carácter previo.

En definitiva, de conformidad con lo manifestado por el TS en este nuevo pronunciamiento el dictado de la nueva liquidación no tiene lugar sin más en ejecución de una sentencia, debiendo ser el régimen legal aplicable a la ejecución de sentencias y no el propio de las liquidaciones administrativas el aplicable. Ni que decir tiene que dicha circunstancia condiciona en buena medida las posibilidades de actuación de la Administración respecto del dictado de la nueva liquidación, ya que aquélla no podrá actuar con las plenas facultades que le permitiría un nuevo procedimiento administrativo, sino con aquellas que se le asignen como una parte más dentro del procedimiento contencioso-administrativo. Lo que no resulta admisible es la apertura de dos vías paralelas, a saber, la planteada contra la liquidación inicial (que podría todavía no ser firme si la sentencia que la anuló hubiera sido recurrida) y la planteada contra la nueva liquidación. Máxime teniendo presente además que el inicio de una nueva reclamación económico-administrativa y posterior contencioso-administrativa ocasiona al contribuyente una demora no razonable y desproporcionada.

Por tanto, habiéndose dictado una anulación por razones de fondo la Administración podrá dictar una nueva liquidación. Si dicha anulación hubiese supuesto una estimación parcial, la nueva liquidación habrá de ajustarse a los términos del fallo de la resolución estimatoria. Y si la referida anulación hubiese significado la anulación total del acto la Administración aún podrá dictar una nueva liquidación, la cual no obstante no implicará un nuevo ejercicio de la potestad comprobadora. Debido a ello la práctica de la nueva liquidación sólo será posible a la vista del expediente ya instruido sin completarlo. Los actos anulados y las resoluciones de los recursos habrían interrumpido además la prescripción.

En cambio, ordenándose la retroacción de actuaciones, la cual únicamente será posible cuando un defecto formal en la tramitación del procedimiento haya dado lugar a la indefensión del interesado, sí que resultará posible «desandar» el camino, siendo no obstante necesario que dicho defecto formal no resulte imputable a la Administración,

Con carácter general, una vez anulada una liquidación tributaria cabe aprobar otra nueva en sustitución de la anterior (siempre y cuando no se haya producido la prescripción) garantizando en todo caso los derechos de defensa del administrado y rehuyendo la *reformatio in peius*. Ahora bien dicha posibilidad

genérica se ha de matizar según el vicio que el Tribunal haya declarado. Así las cosas sólo cabe retrotraer actuaciones y practicar nuevas diligencias en el procedimiento para dictar otra liquidación si la anulación ha tenido lugar por defectos formales que hayan causado indefensión al administrado o si, precisamente por su concurrencia, no se puede saber si la decisión adoptada es sustancialmente correcta o no. Únicamente en tales supuestos resultará posible volver atrás al objeto de reparar la lesión causada o para acopiar los elementos de hecho que, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no pudieron ser incorporados al expediente.

Asimismo estima el TS en esta Sentencia de 15 de junio de 2015 que la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión otorgando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. En estos casos la Administración puede aprobar una nueva liquidación en sustitución de la anulada, pero no le cabe retrotraer actuaciones. Únicamente podrá dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Subraya finalmente el TS que *«Cuando un tribunal de justicia, controlando la previa actuación de la Administración tributaria (de gestión o de revisión), la anula, las cuestiones que puedan suscitarse en relación con la nueva liquidación que eventualmente pudiera ser adoptada pertenecen, en principio y por definición, al ámbito propio de la ejecución de sentencias»*.

Cabe recordar a este respecto que, ya con anterioridad, en su Sentencia de 25 de noviembre de 2013, ante un fallo que anulaba una providencia de apremio y ordenaba la devolución de lo indebidamente ingresado impugnándose la nueva liquidación y remitiendo la Sala de instancia al recurrente a la vía ordinaria (reclamación en sede económico-administrativa y eventual impugnación jurisdiccional) para discutir la nueva liquidación y su prescripción, concluyó el TS que *«(...) Tal modo de resolver desconoce, de un lado, que esa nueva notificación, practicada pese a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar (...) constituye en realidad una forma de eludir la ejecución de la sentencia, y, de otro, a la luz de las circunstancias concretas del caso enjuiciado no toma en consideración el principio de proporcionalidad, al que debe sujetarse la aplicación del sistema tributario (art. 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003). Empezando por el final, parece que rompe la adecuación que ha de existir entre medios y fines obligar a un administrado a recorrer de nuevo un largo curso impugnatorio para obtener, frente a un acto posterior al de ejecución, una respuesta que ya está implícita en la sentencia que se trata de llevar a puro y debido efecto, dejando el pronunciamiento de esta última vacío de contenido real. Esa desproporción se pone aún más de manifiesto si se tiene en cuenta que la Administración está obligada a declarar de oficio la prescripción, ex art. 69.2 de la Ley General Tributaria de 2003 (...) En principio, el control jurisdiccional de las nuevas decisiones administrativas que hayan de ser adoptadas en sustitución de los actos anulados por una sentencia de este orden jurisdiccional puede y debe hacerse en el mismo proceso, en su fase de ejecución, sin imponer necesariamente al recurrente la carga de plantear un nuevo recurso autónomo. Sólo cuando esas nuevas decisiones susciten cuestiones que no fueron ni pudieron ser abordadas en el recurso, que excedan de la ejecución de la sentencia, resultará necesaria la apertura de una nueva vía impugnatoria, salvo que en su adopción se atisbe un propósito administrativo de evitar o de dilatar el cumplimiento*

del fallo. Al no haberlo hecho de este modo, procediendo a declarar inadmisibile el incidente de ejecución suscitado conforme el segundo de los preceptos citados, la Audiencia Nacional incurrió en las infracciones jurídicas que se denuncian en los motivos primero y tercero de este recurso, que han de prosperar, casando los autos impugnados».

Siguiendo esta doctrina jurisprudencial del TS la Sentencia de la AN de 1 de abril de 2016 subraya la imposibilidad de regularizar la base imponible negativa correspondiente al IS y procedente de un ejercicio ya comprobado por la Inspección, aunque la regularización fuera anulada por los tribunales. Y ello en tanto en cuanto, habiendo ejercitado la Administración sus facultades de comprobación utilizando un método de valoración erróneo, y siendo anulada la liquidación correspondiente a ese ejercicio por el TEAR, aquella podría haber practicado una nueva liquidación antes de que se hubiera producido la consumación del plazo de prescripción aplicando la citada doctrina jurisprudencial que rechaza la doctrina del denominado « tiro único ». Y si no lo hizo dejando que ganase la prescripción, dicha liquidación ya no se puede modificar.

3. El actual cuestionamiento de la doctrina del « doble tiro »

A lo largo de una consolidada doctrina jurisprudencial el TS ha avalado que la Administración tributaria pueda volver a dictar una nueva liquidación cuando una anterior ha sido anulada siempre y cuando no se hubiese producido la prescripción de aquella y en la medida en que se respetasen todas aquellas cuestiones respecto de las cuales hubiese recaído una resolución firme así como las propias garantías de defensa del contribuyente. Y ello a través de la llamada « teoría del doble tiro », que excluía en todo caso la posibilidad de volver a incurrir nuevamente en el mismo error jurídico que significó la anulación del primer acto dictado.

Sin embargo el TS, mediante sendos Autos de 20 de junio de 2019 (correspondientes a los recursos 8095/2018 y 80/2019²³), acordó resolver la cuestión relativa a la validez de la doctrina jurisprudencial de « doble tiro », estimándose necesario entrar a determinar, sin perjuicio de la posible prescripción que pudiera concurrir en el asunto debatido si, en aquellos supuestos en los que la Administración tributaria haya dictado una segunda liquidación tributaria respecto de un mismo tributo por haber sido anulada la primera liquidación, resulta posible dictar una tercera liquidación tributaria cuando se invoque por el contribuyente en la segunda y sucesivas liquidaciones un motivo de nulidad o anulabilidad diferente al anteriormente dirimido y que ocasionó la anulación de una liquidación previa en tanto no incurra la Administración en idéntico yerro o si, por el contrario, tal conducta podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra obligada la Administración conforme a normativa legal y constitucional, así como el de buena administración, que impediría repetir una y otra vez la posibilidad de liquidar deudas anuladas en procedimientos revisorios.

23 Uno de estos recursos fue interpuesto frente a la Sentencia del TSJ. de Madrid julio de 2018.

En definitiva, resultaba necesario entrar a clarificar si la Hacienda Pública cuenta con tres o más oportunidades para emitir una liquidación, con la única condición de que no vuelva a repetir el mismo error cometido previamente o si, por el contrario, conceder más oportunidades a la Administración Tributaria podría ir en contra de los principios de buena fe y seguridad jurídica, así como del deber de eficacia y buena administración.

Finalmente concluiría el TS en su Sentencia de 22 de diciembre de 2020 que los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución judicial que se limita a anular una liquidación tributaria por falta de motivación, sin abordar el fondo del asunto, suponen una retroacción de actuaciones. Y ello al margen de que se ordene ésta formalmente en el fallo. No obstante, en función del alcance del fallo y del contenido de la sentencia anulatoria podrán producirse diversas situaciones en la ejecución. Y, habida cuenta de que la anulación por motivos formales produce la retroacción de actuaciones, lo que procedía en el presente caso era que se volviese al procedimiento para que se subsanase el vicio formal, momento en el que debería continuar el procedimiento dirigido a dictar la liquidación dentro del plazo que reste. Por tanto, si bien la Administración puede aprobar una nueva liquidación en sustitución de la anulada, no le cabe retrotraer actuaciones salvo en aquellos casos en los que no se corrigen defectos sustantivos de manera que, cuando la anulación se debe a razones de fondo, únicamente le resulta posible dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva.²⁴

El Alto Tribunal siguió así la línea de un anterior pronunciamiento de 23 de junio de 2020 a través del cual se reconoció la procedencia del nuevo acto tributario de liquidación o de recaudación que se dicte después de corregido el defecto formal, si el mismo se adecua materialmente al ordenamiento jurídico (al constituir el trasunto correcto de la deuda tributaria procedente), siempre que se produzca sin haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar o recaudar. Dicha Sentencia de 23 de junio de 2020 diferencia entre los defectos materiales y formales del acto anulado precisando que, mientras que los primeros se relacionan con el procedimiento y la exteriorización documental de la voluntad administrativa determinando la anulación del acto administrativo solamente cuando se prescinda de requisitos formales indispensables para el logro de su finalidad o cuando produzca la indefensión del interesado, los defectos sustanciales o materiales se ponen de manifiesto con el análisis de la norma tributaria o su idoneidad al caso concreto, debiendo afectar a cualquiera de los elementos identificadores o cuantificadores de la obligación tributaria. Advierte no obstante el TS en dicha Sentencia que, a través de la reiteración de un acto tributario, cabría la posibilidad de que una Administración eluda las consecuencias derivadas de un pro-

24 Añade además el TS en esta Sentencia de 22 de diciembre de 2020 que, dictada una sentencia estimatoria que anula la liquidación impugnada, la ejecución corresponderá al juzgador y al contenido de la propia sentencia, atendiendo a lo dispuesto en los arts. 103 y siguientes de la LJCA, debiendo acudir a un cauce procedimental diferente solo cuando el nuevo acto aborde cuestiones inéditas y distintas. Y, en aquellos extremos en los que nada se disponga en la resolución judicial ni se contravenga lo previsto en los arts. 103 y siguientes de la LJCA, se aplicará lo dispuesto en el Real Decreto 520/2005 y, en particular, lo establecido en sus arts. 66 y siguientes, reguladores de la ejecución de resoluciones.

nunciamiento que anula un acto administrativo dictando otro que reproduce sustancialmente el contenido o los efectos del acto anulado.

La Administración se halla en todo caso facultada para practicar una nueva liquidación en sustitución de la anulada, debiendo admitirse la posibilidad, tanto de la retroacción como de la reiteración de actos administrativos, siempre y cuando no haya transcurrido el plazo de prescripción con posterioridad a su anulación. Resulta posible conceder a la Administración una «segunda oportunidad» de actuación en cumplimiento de un mandato jurisdiccional en tal sentido que concrete los términos de la retroacción del procedimiento. Pero no le cabe a aquélla retrotraer actuaciones salvo en los casos expresados de manera que, cuando la anulación se debe a razones de fondo, únicamente le resulta posible dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Y el hecho de que la Administración pueda aprobar una nueva liquidación en sustitución de la anulada no lleva consigo necesariamente que en todo caso y circunstancia las cuestiones que se planteen respecto de esa nueva liquidación deban ser objeto de un cauce económico-administrativo distinto y autónomo, con el ulterior control jurisdiccional *ex art.* 106.1 de la Constitución, si a ello hubiere lugar.

Ahora bien la citada Sentencia del TS de 22 de diciembre de 2020 cuenta con un Voto Particular formulado al efecto que, si bien se muestra concurrente con la desestimación del recurso, discrepa en cuanto a su fundamentación, reflexionando acerca de la conveniencia de abandonar esta teoría del «doble tiro» para volver a la tesis del « tiro único », estimando al respecto que los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución judicial que se limita a anular una liquidación tributaria por falta de motivación sin abordar el fondo del asunto no suponen una retroacción de actuaciones si no se ordena ésta formalmente en el fallo. Y, en el supuesto de que se ordenase dicha retroacción, forman parte del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto administrativo anulado por aquélla.

Paralelamente a lo anterior la AN, mediante Sentencia de 20 de junio de 2019, admitió la posibilidad de que la Hacienda Pública dicte una tercera providencia de apremio para el cobro de una deuda tributaria, aunque las dos primeras hubiesen sido anuladas porque la Administración Tributaria cometió idéntico error jurídico, rechazando así el citado órgano judicial que la teoría del «doble tiro» resulte de aplicación en el ámbito de la recaudación de los tributos. Se reconoce así la posibilidad de que la Hacienda Pública pueda llegar a repetir un mismo acto recaudatorio por tercera vez, aunque dos anteriores hayan sido anulados por idéntico motivo. Y ello a pesar de que, como es sabido, los principios de buena fe y seguridad jurídica, así como los deberes de eficacia y buena administración, resultan de aplicación en el ámbito de actividad administrativa recaudatoria y, por ende, en los procedimientos de aplicación de los tributos.

Tal y como afirma además la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante y no, en cambio, un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de una decisión otorgando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Afirma concre-

tamente el Tribunal en la presente Sentencia que «(...) *La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar 'marcha atrás'. Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión*».

De este modo vino a rechazar el Tribunal que el TEAR pudiese, una vez anulada la liquidación tributaria por la equivocada calificación jurídica a efectos fiscales de unos contratos de compraventa, ordenar la retroacción de las actuaciones, dado que la anulación no vino determinada por un defecto formal que hubiese causado indefensión o por una incompleta instrucción del expediente imputable al obligado tributario, sino por un error sustantivo de calificación en que incurrió la Inspección.²⁵

En todo caso la efectividad práctica de la retroacción se ha visto seriamente mermada tras la STS de 20 de julio de 2021, que analiza un concreto supuesto en el que la jurisdicción contencioso-administrativa ordinaria limitó el acceso a la tutela judicial de un contribuyente que había recibido una resolución estimatoria parcial derivada de una reclamación interpuesta frente a un acuerdo de liquidación que adolecía de un defecto de motivación. A pesar de no concurrir ningún tipo de defecto formal el Tribunal ordenó la retroacción del procedimiento para que se subsanara la defectuosa motivación, posibilitándose con ello que ante un defecto de carácter material se acuda a la institución de la retroacción para permitir que la Administración vuelva sobre sus actos y los rectifique.

De acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal en este último pronunciamiento, de entrada se ha de reconocer la facultad de revisar la legalidad de estas resoluciones que ordenan la retroacción con independencia de que se hayan anulado los actos administrativos dictados en perjuicio del contribuyente. Y, por lo que interesa en particular al objeto de nuestro análisis, se ha de rechazar la posibilidad de acudir a la retroacción de las actuaciones con la única finalidad de corregir defectos sustantivos o de naturaleza material del acto administrativo (como pueda serlo una eventual insuficiencia probatoria originada durante la tramitación del procedimiento) y, en consecuencia, de perfeccionar la fundamentación jurídica de una decisión. Únicamente ha de acudir al instrumento jurídico de la retroacción con el objetivo de revisar y, en su caso, reparar quiebras formales del procedimiento que den lugar a situaciones de indefensión por

25 Acerca del alcance del citado pronunciamiento véase GARCÍA DÍEZ, C., «Contenido y extensión de las facultades revisoras de los Tribunales económico-administrativos y de lo contencioso-administrativo: cuándo procede declarar la nulidad radical de la liquidación recurrida y cuándo es posible acordar la retroacción de actuaciones (Análisis de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, rec. núm. 338/2009)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 442, 2019 (consultado en www.celegal.com), destacando el citado autor que «Los supuestos de nulidad de pleno derecho, si bien deben ser objeto de una interpretación estricta (que no restrictiva), cuando surgen, deben reconocerse sin ambages o reticencias por parte de las instancias revisoras o de los tribunales contenciosos (so pena de generar distorsiones internas en el hilo argumentativo de las resoluciones). Y esto es lo que precisamente ocurre en los casos en que las Administraciones tributarias incoan indebidamente procedimientos, en detrimento de los que resultan legalmente procedentes».

causas no imputables a la Administración. No obstante excepciona el TS aquel supuesto en virtud del cual, aun no concurriendo defecto formal alguno, sea el propio contribuyente quien haya solicitado la retroacción de las actuaciones al objeto de que la Administración tributaria lleve a cabo una nueva valoración que conduzca, en su caso, a la práctica de una nueva liquidación.

Por su parte la STS de 11 de marzo de 2021 se encargó de precisar a este respecto que la práctica de una segunda comprobación limitada respecto al mismo impuesto y período podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias. En el concreto supuesto de autos planteado quedó acreditado que la Administración disponía desde el primer momento de los datos acerca del ajuar doméstico, de manera que lo decisivo no era si se trataba de una reiteración de los anteriores liquidaciones anuladas por falta de valoración, sino si la Administración puede reiterar un acto administrativo anulado por un motivo distinto del que fundamentó aquél, pero que ya era conocido y patente para la Administración y que en consecuencia debió explicitarse en el acto administrativo.

Tal y como se ha expuesto el art. 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 bien 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. Al margen de lo anterior, al amparo del principio de buena fe de la actuación de la Administración en las relaciones con los ciudadanos y del principio de confianza legítima en su actuación, se ha de garantizar la completitud de la actuación administrativa, lo 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 se halla así establecido en la normativa administrativa y tributaria, hayan sido o no alegadas por los interesados. La adopción de otra solución haría padecer la seguridad jurídica proclamada por el art. 9.3 CE ya que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (por ejemplo, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentraría a su albur únicamente en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional para, con posterioridad, proceder a regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

Así pues, en aquellos supuestos en los que la Administración tributaria ha dictado una segunda liquidación tributaria en relación con un determinado impuesto y período, al haberse anulado en vía económico-administrativa o judicial la primera liquidación por ser contraria a Derecho, habiendo mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria o elementos de la misma e idéntico ámbito temporal solo resulta posible si se descubren nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución. Otro proceder de la Administración podría ser contrario a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra

obligada aquélla conforme a la Constitución y las leyes, así como a la cosa juzgada administrativa o judicial, según los casos.

De ello se desprende a nuestro juicio que, con independencia de los motivos que avalen la anulación de una liquidación (ya sean estos formales o de cualquier otra índole) la limitación para liquidar es de dos liquidaciones, no resultando admisible la posibilidad de practicar una tercera liquidación en cualquier caso y pese a que se argumente que los motivos de anulación de las anteriores liquidaciones estuviesen fundamentados en distintos defectos.

¿Y deben existir esos «nuevos hechos o circunstancias» que permitan una nueva regularización antes de iniciarse el procedimiento inspector o, por el contrario, la Administración puede efectuar una nueva comprobación sobre el objeto de un procedimiento de comprobación limitada y en ese proceso descubrir nuevos hechos o circunstancias? Desde nuestro punto de vista de acuerdo con lo señalado por el art. 140.1 de la Ley 58/2003 es la existencia de hechos nuevos que la Administración pueda descubrir que procedan de actuaciones distintas a las realizadas lo que podrá motivar una nueva regularización sobre el mismo objeto, ya que iniciar un procedimiento sobre un objeto ya previamente comprobado buscando nuevos elementos sobre los que regularizar no encaja bien con la razón de ser del citado precepto.²⁶

4. La aplicabilidad de la doctrina del «doble tiro» en favor de los contribuyentes

Como seguramente se recordará en su día el TS, mediante Auto de 16 de enero de 2020, admitió recurso de casación para la formación de jurisprudencia destinado a resolver la cuestión relativa a si el obligado tributario, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) y la devolución de ingresos indebidos, y una vez firme tal desestimación, puede, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fun-

26 Véase a este respecto la Resolución del TEAC de 24 de septiembre de 2020, relativa a un procedimiento inspector que se inició con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación limitada y cuyo objeto era coincidente con el de aquél. Para determinar si dicho procedimiento podía realizarse resultaba necesario verificar la existencia de «nuevos hechos o circunstancias» que posibilitasen una nueva regularización de la aplicación de una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el IS. Los términos a los que se ciñó el procedimiento comprendían, en su integridad, todos los aspectos de la deducción por reinversión, permitiendo al órgano gestor determinar una conclusión al respecto, bien determinando la procedencia, o no, del beneficio fiscal, o bien considerando procedente el inicio de un procedimiento en el marco del cual las facultades a ejercer por el órgano competente fueran superiores al objeto de alcanzar dicha conclusión en favor o en contra del reconocimiento de la deducción a la entidad en su IS de 2007. Pues bien, a juicio del TEAC en el presente caso no se habían descubierto, como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas con posterioridad, «nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas» en la resolución del procedimiento de comprobación limitada, dado que en el curso de dicho procedimiento la Administración tributaria ya disponía (o pudo disponer) de los elementos que permitían concluir de forma diferente, aunque fuese, simplemente, la de dudar sobre la naturaleza de la entidad (concretamente, si se trataba de una entidad patrimonial o no). Habiendo finalizado dicho procedimiento con resolución expresa y no con el inicio de un procedimiento inspector, la Administración tributaria debe soportar las consecuencias legales de tal decisión, claramente determinadas en el art. 140.1 de la LGT y que no son otras que los efectos preclusivos de tales actuaciones.

dada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud.

En el concreto supuesto planteado en la sentencia de instancia, mediante escritura pública se transmitió en su día un inmueble y se presentó la autoliquidación del IIVTNU, ingresándose la cantidad correspondiente. Al año siguiente se solicitó la rectificación de dicha autoliquidación con la consiguiente devolución de ingresos indebidos, al entender el contribuyente que con la transmisión controvertida no se había producido el hecho imponible del Impuesto y que, en todo caso, el método utilizado para la cuantificación de la base imponible no había sido el correcto. Dicha solicitud fue desestimada y recurrida en apelación, recurso que fue desestimado igualmente por la sentencia recurrida. Ahora bien, la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación no vino acompañada de un acto administrativo de liquidación. Tal denegación no implicaba *per se* la conversión de la autoliquidación en liquidación administrativa, a efectos de la firmeza de ésta, no siendo el resultado de una cuantificación nueva y distinta.

Al amparo de lo anterior resultaba preciso resolver si el obligado tributario, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos (y una vez firme tal desestimación) podría, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud.²⁷

Finalmente mediante Sentencia de 4 de febrero de 2021 el Alto Tribunal reconoce por vez primera el derecho de los administrados al llamado «doble tiro» (hasta la fecha reconocido únicamente en favor de la Administración tributaria) en los procedimientos tributarios, facultad que se traduce en la posibilidad de que el contribuyente pueda solicitar una segunda rectificación de una autoliquidación (con la consiguiente devolución de ingresos indebidos), después de que la Administración haya desestimado la primera. A tal efecto será necesaria la aparición de circunstancias o hechos nuevos y determinantes para el asunto, así como que no se haya consumido el plazo de prescripción. Se reconoce así el derecho de los contribuyentes a solicitar una segunda vez la rectificación de una autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos que puedan llegar a derivarse, una vez que se haya producido el rechazo por parte de la Administración a la primera petición.

Como se ha expuesto el concreto objeto del presente pronunciamiento residía en determinar si el obligado tributario, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos y una vez firme tal desestimación puede, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud.

²⁷ En defensa de su pretensión los recurrentes argumentaban que dicha Sentencia restringía su derecho a instar por segunda vez, dentro del plazo de prescripción, la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos, atentando, así contra los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, ya que la Administración se le reconocía la posibilidad de dictar una nueva liquidación cuando la primera había sido anulada.

El concreto recurso de casación interpuesto al efecto versaba acerca de la posibilidad de que una concreta sociedad pudiera solicitar la rectificación de una autoliquidación del IIVTNU (al someterse a gravamen una transmisión que, a juicio de la recurrente, conllevaba una pérdida económica) y la consiguiente devolución de ingresos. Inicialmente el Tribunal Económico-Administrativo de Madrid (TEAM) desestimó el recurso interpuesto al efecto y, tras conocerse el recurso de inconstitucionalidad elevado en su día contra la normativa relativa a la cuantificación del citado tributo local, la sociedad en cuestión, dentro del plazo de prescripción, registró otra nueva solicitud de rectificación, recurriendo además a la vía contenciosa tras el silencio negativo del Ayuntamiento de Madrid. La sociedad recurrente volvió a fundamentar su pretensión en el hecho de que no procedía ingresar cantidad alguna en concepto de IIVTNU por cuanto la transmisión del inmueble no había generado rendimiento alguno, apoyando su pretensión en diversos pronunciamientos dictados con posterioridad a la primera solicitud que amparaban el mismo argumento expuesto por otros obligados tributarios. Tanto el TEAM como, con posterioridad, el Juzgado de Primera instancia y el TSI. de Madrid desestimaron el recurso interpuesto por la sociedad al considerar que no cabía una revisión de la misma por su condición de firme.

Pues bien, a juicio del TS (que procede a casar y a anular la Sentencia de instancia dictada por el TSI. de Madrid) no existe inconveniente alguno en reconocer que, pese a una primera denegación, en aquellos supuestos en que no se haya girado liquidación en un sentido jurídicamente reconocible, la rectificación se puede reproducir si se funda en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud y que no pudieron ser conocidas (y, por ello, esgrimidas en ese momento), con el exclusivo límite estructural del principio de buena fe, cuya concurrencia no era sin embargo en el presente caso objeto de controversia.

Se estima así por el TS que le es posible al contribuyente solicitar una segunda vez (y, con carácter adicional, obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada) la rectificación de la autoliquidación formulada y la consiguiente devolución de ingresos indebidos derivada de tal acto, en tanto no se consume el plazo de prescripción del derecho. A su juicio la mera respuesta negativa a una solicitud de esta naturaleza no equivale sin más a una liquidación tributaria a efectos de lo establecido en los arts. 101 y siguientes de la LGT cuando dicha liquidación no ha sido dictada en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto.

A mayor abundamiento no cabe reputar liquidación, a los efectos del art. 221.3 de la Ley 58/2003 (el cual, como es sabido, no faculta para solicitar por segunda vez la devolución de ingresos indebidos si la primera vez ya fue declarado el acto firme, resultando únicamente posible lo anterior mediante procedimientos especiales de revisión o bien mediante la interposición del recurso extraordinario de revisión), a la parte agregada o acumulada de un acto de respuesta denegatoria a la solicitud de un contribuyente a que tiene legal derecho que se limita a establecer una obligación idéntica a la ya cumplida, por cuantía supuestamente debida pero íntegramente coincidente con la que reclaman los interesados, así como a indicar que tal cantidad ya ha sido ingresada. El efecto derivado de dicha declaración resulta, cuando

menos, superfluo e ineficaz, al no añadir un contenido y eficacia distintos y propios a los que derivan de la mera denegación de la solicitud (como procedimiento, además, iniciado a virtud de solicitud de parte interesada, no de oficio), que comporta un efecto jurídico que no es alterado o agravado o condicionado mediante tal pretendida liquidación.²⁸

Y ello teniendo presente asimismo que la presentación de una segunda solicitud será diferente a la primera cuando incorpore argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada. En el presente caso debatido, como es sobradamente conocido, ello se produjo tras el dictado de numerosos pronunciamientos que consideraron que el hecho de que la transmisión de un inmueble se lleve a cabo por un precio menor al de adquisición comporta una pérdida o minusvalía que no es susceptible de ser gravada²⁹. A tal efecto, la mera respuesta negativa a una solicitud de esta naturaleza no equivale a una liquidación tributaria siempre que esta última no se haya dictado en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto.

Nada impide por tanto que pueda instarse la práctica de una nueva rectificación dentro del plazo de prescripción de cuatro años, siempre y cuando se funde la misma en razones diferentes o hechos o circunstancias que no pudieron ser tenidos en cuenta en la primera petición, de la misma manera que se le reconoce a la Administración el derecho a corregir o dictar nuevos actos en sustitución de los anulados administrativa o judicialmente. Tal y como concluye el

28 En el presente caso planteado el Ente Local se limitó a denegar la solicitud, a pesar de que el art. 128 del Real Decreto 1065/2007 establece que debe realizarse una nueva liquidación. En efecto, el Ayuntamiento se limitó a ratificar la autoliquidación del contribuyente sin realizar comprobación alguna y sin aclarar o fundamentar mínimamente su posición de manera que, por mucho que aquél aludiese a la existencia de liquidación (firme) la misma no podía ser considerada como tal a efectos de los establecido en el art. 101 de la LGT, tratándose en realidad de una mera respuesta negativa de la Administración. Y ello en base a la concurrencia de las siguientes circunstancias, todas ellas subrayadas por el TS: en la pretendida liquidación no se cuantificaba la deuda, sino que únicamente se analizaba la que constaba en la autoliquidación presentada que dio lugar al ingreso luego reputado indebido por el contribuyente; no se practicó liquidación en el curso de un procedimiento de aplicación, sino con ocasión de la resolución de una petición que se formalizó en un procedimiento diferente; la liquidación en cuestión no era el fruto de una comprobación fáctica que supusiera alguna novedad respecto de lo autoliquidado por el solicitante; no existía una nueva deuda tributaria, al coincidir la cuantía y no haberse procedido a efectuar una nueva medición de la finca, no revisándose tampoco el período legal que debía tenerse en cuenta para el cálculo de la deuda; la liquidación en cuestión fue dictada en el curso de un procedimiento de rectificación que no añadía nada a la denegación previamente adoptada, habiéndose archivado además el procedimiento de rectificación por haber sido ya ingresada la cantidad que se liquidó; el efecto o finalidad de esa supuesta liquidación no fue aclarado por la Administración municipal así como tampoco en la vía revisora posterior, siendo el propósito de la supuesta liquidación la conversión de un acto puramente denegatorio de la solicitud de rectificación en un acto administrativo de oficio que no alteraba materialmente el contenido ni los efectos de la mera denegación; y, tanto el acto denegatorio como el segundo pronunciamiento o acto de decisión, resultaban recurribles. Acerca de la fundamentación de todas estas afirmaciones véase MENÉNDEZ MORENO, A., «Sobre la ejecución de sentencias en materia tributaria (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2021 (consultado en www.aranzadigital.es).

29 Recuerda concretamente a este respecto el Alto Tribunal el Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián, de 5 de febrero de 2015, a través del cual se ordenó plantear la cuestión de inconstitucionalidad que terminó resolviendo la STC de 16 de febrero de 2017 la cual determinó, más tarde, y de forma directa, la invalidación de las normas cuestionadas por parte del Tribunal Constitucional, siendo objeto de anulación las normas forales equivalentes de Álava y Navarra y, como es lógico, la regulación concernida del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

Alto Tribunal «No deja de ser un reverso o correlato que equilibra, en alguna medida, la que se reconoce a la Administración por los propios tribunales para que corrija o dicte de nuevo actos de naturaleza fiscal en sustitución de los que han sido anulados administrativa o, incluso, jurisdiccionalmente, esto es, la de reiterar una segunda comprobación o liquidación dentro del plazo de prescripción».

En consecuencia un contribuyente puede solicitar una segunda vez (obteniendo además al respecto, como se ha indicado, una respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada) la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto mientras no se consuma el plazo de prescripción del derecho establecido en el art. 66.c) de la LGT, siempre que la solicitud sea diferente a la primera por incorporar argumentos, datos o circunstancias relevantes para la devolución instada. Y ello en tanto en cuanto no cabe equiparar a una liquidación una respuesta acumulada frente a la denegación de una solicitud de un contribuyente (a la que tiene legal derecho) y que se limita a establecer una obligación idéntica a la ya cumplida, por cuantía supuestamente debida, pero íntegramente coincidente con la que reclaman los interesados, así como a indicar que tal cantidad ya ha sido ingresada.

Dicha segunda intervención no añade contenido y eficacia distintos y propios a los que derivan de la mera denegación de la solicitud (tratándose además de un procedimiento iniciado en virtud de solicitud de parte interesada, no de oficio), planteándose un efecto jurídico que no resulta alterado, agravado o condicionado mediante tal pretendida liquidación. Para el TS únicamente cabe considerar como segunda solicitud, diferente de la primera, aquella que incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada, como lo fue en el presente caso el dictado de diversas sentencias en virtud de las cuales se concluyó que el hecho de que la transmisión de un inmueble se llevase a cabo por un precio menor al de adquisición comportaba una pérdida o minusvalía no susceptible de ser gravada.

Ni que decir tiene que, al amparo de lo reconocido por el TS en este pronunciamiento, aquellos contribuyentes que hubieran instado sin éxito la rectificación de sus autoliquidaciones gozarán de una nueva oportunidad para recuperar los impuestos satisfechos. Y ello si, como sucede en el presente caso planteado, la normativa sobre la que la Hacienda Pública fundamenta la denegación de la pretensión de aquellos ha sido declarada inconstitucional o, en su caso, contraria al Derecho de la Unión Europea.

5. Bibliografía

CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M.^a, «¿Cabría atribuir exclusivamente efectos interruptivos de la prescripción a los actos administrativos válidos? Argumentos en favor de esta tesis», *Tribuna Fiscal*, núm. 276, 2015.

DE GANDARILLAS, S., «La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2015.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2007.

FALCÓN Y TELLA, R., «El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retroacción de actuaciones», *Quincena Fiscal*, núms. 15-16, 2007.

GARCÍA DÍEZ, C., «Contenido y extensión de las facultades revisoras de los Tribunales económico-administrativos y de lo contencioso-administrativo: cuándo procede declarar la nulidad radical de la liquidación recurrida y cuándo es posible acordar la retroacción de actuaciones (Análisis de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, rec. núm. 338/2009)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 442, 2019.

—«Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 379, 2014.

GOROSPE OVIEDO, J. I., «La consolidación del doble tiro: anulada una liquidación tributaria por razones de fondo o sustantivas cabe liquidar de nuevo si la obligación no ha prescrito (Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2014, rec. núm. 1014/2013)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 384, 2015.

LOZANO SERRANO, C., «La reiteración de actos tributarios anulados desde el principio de congruencia procesal», *Tribuna Fiscal*, núm. 268, 2013.

MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., «La comprobación e inspección limitada. Efectos preclusivos. Retroacción de actuaciones tributarias encubiertas: seguridad jurídica. Actos propios», *Carta Tributaria Opinión*, 2015.

MARTÍNEZ GINER, L. A., «La ejecución de las resoluciones administrativas en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 140, 2008.

MENÉNDEZ MORENO, A., «Sobre la ejecución de sentencias en materia tributaria (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2021.

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

SESMA SÁNCHEZ, B., «La nulidad de las liquidaciones tributarias», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2007.