

EL TRIBUNAL SUPREMO CAMBIA SU JURISPRUDENCIA SOBRE EL CONOCIDO COMO «DOBLE TIRO»: SSTs DE 3 Y 5 DE ABRIL DE 2024, RECS. NÚM. 8287/2022 Y 96/2023

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Abogado

*Antiguo magistrado del Tribunal Supremo
(España)*

Resumen

La jurisprudencia del Tribunal Supremo vigente hasta ahora sostenía que, anulado un acto administrativo tributario por razones sustantivas o de fondo, la Administración puede aprobar en su sustitución otro nuevo, dentro de ciertos límites y, en todo caso, sin volver atrás en el procedimiento para reunir los elementos de juicio que no acopió durante su tramitación. Para adoptar la nueva decisión debía hacerlo con el material congregado en el procedimiento ya concluido. En las dos sentencias objeto de comentario, el Alto Tribunal parece cambiar de criterio al afirmar que, aunque a la Administración no le cabe retrotraer las actuaciones en el procedimiento ya tramitado, sí está habilitada para, a tal fin, incoar y tramitar uno nuevo.

Palabras clave

Procedimientos tributarios, comprobación e investigación, liquidaciones tributarias, anulación por razones sustantiva o de fondos, «doble tiro», para adoptar la nueva liquidación, la Administración puede incoar y tramitar un nuevo procedimiento.

Abstract

The Supreme Court's jurisprudence in force until now maintained that, when an administrative tax act is annulled for substantive reasons, the Administration may approve a new one in its place, within certain limits and, in any case, without going back in the procedure to gather the elements of judgment that it did not collect during its processing. To make the new decision, it had to do so with the material gathered in the already concluded procedure. In the two judgments under review, the High Court seems to change its criteria by stating that, although the Administration cannot retroactively extend the actions in the already processed procedure, it is authorized to initiate and process a new one for that purpose.

Keywords

Tax Procedures, Verification and Investigation, Tax Assessments, Annulment for Substantive or Fundamental Reasons, «double shot», To adopt the new assessment, the Administration may initiate and process a new procedure.

Cómo citar: Huelin Martínez de Velasco, J. (2024). El Tribunal Supremo cambia su jurisprudencia sobre el conocido como «doble tiro»: SSTs de 3 y 5 de abril de 2024, recs. núm. 8287/2022 y 96/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (145), 223-234.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuestos de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis
 - 4.1. La jurisprudencia relativa a la reiteración de actos tributarios anulados
 - 4.2. Posibles disfunciones del nuevo criterio jurisprudencial

1. Doctrina del tribunal

En sentencias de 3 de abril de 2024 (recurso de casación 8287/2022, ES:TS:2022:1708) y 5 de abril de 2024 (recurso de casación 96/2023, ES:TS:2024:1709), la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha establecido como doctrina jurisprudencial el siguiente criterio: *«tras la anulación total de una liquidación tributaria por vicio sustantivo, cabe la práctica de una nueva liquidación iniciándose por la Administración un nuevo procedimiento de inspección, si lo considera necesario, dictándose el nuevo acuerdo de liquidación en el ejercicio de la potestad tributaria que le corresponde, teniendo como límites que su potestad no haya prescrito, la reformatio in peius y la reincidencia o contumacia en el error»*.

2. Supuestos de hecho

Ambas sentencias se refieren a liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) sucesivamente anuladas en la vía económico-administrativa por razones sustantivas o de fondo. La de 5 de abril también afectaba al Impuesto sobre Sociedades.

En el caso enjuiciado en la sentencia de 3 de abril de 2024, se trataba de la compraventa de un bien inmueble en cuya operación el adquirente había renunciado a la exención del IVA. La Administración tributaria regularizó la situación del transmitente al considerar que no procedía la deducción que había aplicado de las cuotas de IVA soportadas porque, a su juicio, en el comprador no se daban las condiciones necesarias para considerar válida su renuncia a la exención. El Tribunal Económico-administrativo Regional (TEAR) anuló la liquidación resultante de la regularización porque la Administración no había acreditado en el expediente, tal y como le incumbía, que la entidad adquirente fuera a dar al inmueble un destino incompatible con la correcta renuncia a la exención, y ordenó retrotraer las actuaciones para que la Administración procediese a justificar tal extremo. El Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC) anuló la resolución del TEAR en cuanto decretaba retrotraer las actuaciones. En ejecución de este pronunciamiento, la Administración inició un nuevo procedimiento inspector enderezado exclusivamente a acreditar el destino previsible del inmueble. Una vez tramitado el nuevo procedimiento y aprobada, a sus resultados, la liquidación llamada a sustituir a la anulada, tanto el TEAC como la Audiencia Nacional confirmaron su corrección jurídica. El Tribunal Supremo en esta sentencia da por bueno que, para aprobar la nueva liquidación, la Administración tramitase un procedimiento *ex novo*.

Para el supuesto analizado en la sentencia de 5 de abril de 2024, hay que retrotraerse a la sentencia de 2 de julio de 2020 (recurso de casación 1429/2018, ES:TS:2020:2257), en la que el Alto Tribunal fijó como doctrina jurisprudencial que las potestades atribuidas a la Administración por los artículos 13, 15 y 16 de

la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), no son libremente intercambiables, de opción discrecional para la Administración, sino que responden a la naturaleza y a la estructura de las potestades regladas, de modo que la Inspección de los tributos no puede acudir a uno u otro precepto a su albur. A la luz de esta doctrina, el Tribunal Supremo concluyó que, en el caso enjuiciado, la Administración había utilizado incorrectamente la potestad de calificación del artículo 13 LGT y anuló las liquidaciones practicadas. En ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo, la Administración inició un nuevo procedimiento inspector que terminó con la aprobación, en aplicación del artículo 16 LGT, de liquidaciones sustitutorias de las anteriores, considerando que en el caso había mediado simulación. Tras el devenir procesal correspondiente, mediante la sentencia de 5 de abril de 2024, el Tribunal Supremo avala la conducta de la Administración consistente en iniciar un nuevo procedimiento para reunir los elementos de juicio que permitieran calificar de simulada la operación en cuestión.

3. Fundamentos de derecho

Ambos pronunciamientos dicen partir *«de la jurisprudencia reiterada de esta Sala en torno a la posibilidad de reiterar un acto tributario previamente»*. Tras reproducir las líneas nucleares de esa jurisprudencia, el Tribunal Supremo se pregunta si, para dictar la nueva liquidación que sustituya a la anulada, *«puede la Administración incoar un nuevo procedimiento inspector por el mismo concepto impositivo»* y precisa que *«la respuesta [...] la proporciona la doctrina jurisprudencial de esta Sala»*.

Acudiendo a esa doctrina jurisprudencial, las dos sentencias objeto de análisis reconocen que, con arreglo a ella, la Administración debe dictar la nueva liquidación *«sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente»*. Pues bien, para las sentencias de 3 y 5 de abril de 2004, esta expresión *«en forma alguna significa que no pueda incoar un nuevo procedimiento y realizar en el seno del mismo los actos de instrucción necesarios para dictar finalmente «un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva» [...]»*. La adecuada lectura que debe hacerse de dicha expresión es que *la Administración no podrá volver sobre el mismo procedimiento y completar en él los actos de instrucción que sean necesarios, pues eso sólo le está permitido en supuestos de anulación por vicios formales, pero no cuando la liquidación haya sido anulada por adolecer de un defecto sustantivo, dado que en estos casos no le está vedado a la Administración iniciar un nuevo procedimiento y liquidar de nuevo, con los límites anteriormente referidos»* [que la potestad no haya prescrito, no se incurra en *reformatio in peius*, no medie reiteración o contumacia en el error ni se desconozca el principio *ne bis in idem* en materia sancionadora]. Razona el Tribunal Supremo ahora que, si no le está vedado a la Administración aprobar otra liquidación, queda habilitada *«para iniciar otro procedimiento de inspección con el mismo objeto y alcance»*.

Son palabras que se contienen en el FJ 3º de la sentencia de 3 de abril de 2024 y en el FJ 4º de la sentencia de 5 de abril de 2024.

Concluye la primera de las dos sentencias citadas que, *«[e]n definitiva, la potestad que la jurisprudencia del Tribunal Supremo reconoce a la Administración tributaria para reiterar una liquidación tras una estimación total por razones sustantivas, permite rectificar los errores cometidos en la primera liquidación tramitando un nuevo procedimiento de comprobación e investigación para dictar un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva»* (FJ 3º, apartado 6).

4. Análisis

Tengo la impresión de que nadie esperaba las dos sentencias objeto de comentario. Creo que, en ellas y sin decirlo, el Tribunal Supremo ha dado un golpe de timón a su jurisprudencia sobre la posibilidad de que la Administración, una vez anulada por razones sustantivas o de fondo una liquidación tributaria en resolución de un procedimiento de comprobación e investigación, pueda tramitar un nuevo procedimiento para dictar el acto que sustituya al anulado.

La sorpresa –al menos, para mí– resulta mayor si se tiene presente que, apenas un mes antes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo había admitido un recurso de casación con el objetivo de completar la jurisprudencia sobre el denominado «doble tiro» (*cfr.* el auto de 6 de marzo de 2024, recurso de casación 4123/2023, ES:TS:2024:2960A), siguiendo la estela de los autos de 28 de junio de 2023 (recurso de casación 24/2023, ES:TS:2023:8753A) y 21 de septiembre de 2023 (recurso de casación 9137/2022, ES:TS:2023:13033A, en los que el Tribunal Supremo anunció su propósito de *«reafirmar, reforzar, aclarar, completar o, en su caso, revisar»* su jurisprudencia sobre el particular. Y se acentúa aún más debido a que la mudanza se produce poniendo en palabras de la jurisprudencia lo que no decía y apelando como argumento de autoridad a pronunciamientos cuyo cabal entendimiento habría debido, en mi opinión, conducir a un resultado opuesto al alcanzado.

Las dos sentencias de 3 y 4 de abril de 2024 dicen fijar el criterio interpretativo *«en aplicación de la jurisprudencia expuesta»* a lo largo de su motivación, que no es otra que la contenida en las sentencias de 15 de septiembre de 2014 (recurso de casación 3948/2012, ES:TS:2014:3728), 15 de junio de 2015 (recurso de casación 1551/2014, ES:TS:2015:2692) y 23 de junio de 2020 (recurso de casación 5086/2017, ES:TS:2020:1878), que ambos pronunciamientos reproducen *in extenso*, aparte de citar otras muchas.

Para apreciar el significado de la mudanza, conviene detenerse sobre el preciso contenido y el alcance de la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la posibilidad de que la Administración tributaria, una vez anulada una liquidación por razones sustantivas o de fondo, pueda adoptar otra nueva.

4.1. La jurisprudencia relativa a la reiteración de actos tributarios anulados

Conforme a la jurisprudencia, contenida en los precedentes que ambas sentencias invocan, a los órganos de revisión económico-administrativa, en uso de las facultades que les otorga la LGT, les cabe declarar la nulidad del acto reclamado, anularlo total o parcialmente e, incluso, ordenar a los órganos de aplicación de los tributos que dicten otro acto administrativo de liquidación con arreglo a las bases fijadas en la propia resolución de revisión.

La causa de la invalidez del acto (anulabilidad o nulidad radical) puede consistir en un defecto sustantivo o de fondo o en una falla procedimental que haya provocado indefensión al contribuyente o determinado la ausencia de los elementos de juicio indispensables para adoptar una decisión en Derecho.

La anulación o la declaración de nulidad del acto administrativo tributario (con el efecto anulado, en este segundo caso, de no haberse interrumpido la prescripción con el inicio de las actuaciones de comprobación) no impide a la Administración adoptar otro nuevo en su sustitución, siempre que: (i) no haya prescrito su potestad para hacerlo, (ii) no incurra en reforma peyorativa, (iii) no haya reincidido con contumacia en el error (iv) ni, tratándose de actos sancionadores, desconozca el principio *ne bis in idem* en su dimensión procedimental.

Esa misma jurisprudencia, como se expresa en las sentencias objeto de comentario, ha distinguido entre los motivos determinantes de la invalidez del acto (cualquiera que sea su grado, anulabilidad o nulidad de pleno Derecho), para precisar que únicamente cabe retrotraer las actuaciones y desandar el camino para transitarlo de nuevo cuando la razón del pronunciamiento sea una falla procedimental que haya causado indefensión al administrado o cuando, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, se carezca de los elementos de juicio indispensables para adoptar una decisión, en el bien entendido de que se trata de restañar la «herida» causada a aquel y no de abrir un nuevo cauce para que la Inspección realice fuera de plazo y al margen de los tiempos determinados en la LGT lo que fue incapaz de hacer correctamente en su momento.

Por ello, para la jurisprudencia canónica del Tribunal Supremo, la retroacción de actuaciones no es un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, brindando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico mediante el acopio, a través de la tramitación de un nuevo procedimiento, de elementos de juicio que no estaban en el expediente. No cabe retrotraer las actuaciones para que la Inspección rectifique la indebida fundamentación jurídica de su decisión o reúna los elementos de juicio —de hecho y de Derecho— que no recopiló en el generoso tiempo que le otorga la LGT para tramitar el procedimiento de investigación y comprobación fiscal.

Así las cosas, de acuerdo con la jurisprudencia del Alto Tribunal, ante una anulación por razones sustantivas o de fondo, lo único que le cabe a la Administración, siempre respetando los límites expresados *ut supra*, es dictar una nueva liquidación «sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la ins-

trucción pertinente» [por todas, sentencias del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2012 (recurso 5827/2009, ES:TS:2012:2104, FJ 4º), la ya citada de 29 de septiembre de 2014, 15 de junio de 2015, también citada, 19 de mayo de 2020 (recurso 5693/2017, ES:TS:2020:977, FJ 2º), y 15 de enero de 2024 (recurso 2847/2022, ES:TS:2024:223 FJ 5º.4)].

Como la propia jurisprudencia ha dicho, «*no se trata de que la Administración corrija sus actos viciados de defectos materiales hasta «acertar», sino de que, depurado el ordenamiento jurídico mediante la expulsión del acto viciado, la Administración, en aras del interés general, al que ha de servir, proceda a ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido si se dan las condiciones que el propio ordenamiento jurídico prevé para ello, con plenas garantías de defensa del contribuyente*» [sentencia de 29 de septiembre de 2014, ya citada, FJ 4º, 29 de junio de 2015 (recurso 3723/2014, ES:TS:2015:2875, FJ 2º), 19 de mayo de 2020, también citada, FJ 2º].

Siendo tal la jurisprudencia, cuyo fundamento se encuentra en que, tras anularse un acto administrativo tributario por razones sustantivas o de fondo, la potestad administrativa para liquidar aún no prescrita debe ejercitarse con arreglo al ordenamiento jurídico, de modo que la Administración está obligada a liquidar de nuevo con el material con el que cuente en ese momento en el expediente ya tramitado, sin que le sea dable retrotraerlo para hacer bien lo que no hizo en plazo, con mayor razón la jurisprudencia canónica del Tribunal Supremo rechazaba, no ya la retroacción del procedimiento en que se dictó el acto anulado, sino la tramitación *in integrum* de otro nuevo.

La jurisprudencia creada a lo largo de la segunda década de este siglo hacía referencia específica a la retroacción de actuaciones con el fin de afrontar la práctica económico-administrativa (ya, felizmente, superada) consistente en ordenar retrotraer actuaciones, no para garantizar los derechos de defensa de los contribuyentes, sino para que la Administración procediese a recolectar los elementos que no reunió tras la tramitación del procedimiento tributario del que se tratase. Esa jurisprudencia no aludía a la tramitación de un nuevo procedimiento por la sencilla razón de que, en lo que a mí se me alcanza, nunca llegó al Tribunal Supremo un caso en el que los tribunales económico-administrativos avalasen la tramitación de un procedimiento nuevo y distinto tras la anulación por razones sustantivas o de fondo de una liquidación tributaria. Precisamente por tal razón los autos que admitieron a trámite los recursos de casación en los que han sido dictadas las sentencias que comento declararon que tal cuestión reunía interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque se trataba de refirmar, reforzar, aclarar, completar o, en su caso, revisar la jurisprudencia ya existente. Parece evidente que si esa jurisprudencia no permitía «lo menos» (retrotraer actuaciones) rechazaba «lo más» (la tramitación de un procedimiento *ex novo*). Por ello, las dos recientes sentencias de abril de 2024 debieron comunicar a la comunidad jurídica que cambiaban la jurisprudencia en lugar de hacerle decir lo que, en mi opinión, no dice.

Tengo para mí que no es de recibo que la anulación de una liquidación tributaria por un defecto sustantivo, incluso cuando traiga causa de la íntegra disconformidad a Derecho de su contenido, determine para la Administración tributaria que dictó el acto anulado una posición jurídica más favorable a la hora

de volver a liquidar, permitiéndole tramitar un nuevo procedimiento en el plazo legalmente previsto con carácter general, que la posición jurídica que se le reconoce cuando la anulación de una liquidación es consecuencia de un defecto formal invalidante, obligándole a volver al momento del procedimiento en que se produjo el daño, repararlo y finalizarlo en el plazo que reste. Ese es el resultado al que conduce la doctrina de las dos recientes sentencias y dicho resultado es, a mi juicio, contrario a la letra y sobre todo al espíritu de la consolidada jurisprudencia previa.

Se debe reparar, además, en que, en su literalidad, los dos pronunciamientos de abril de este año parecen referirse únicamente a casos en los que la anulación por razones de fondo sea total, manteniendo el criterio tradicional para los supuestos de anulaciones sustantivas parciales. Así se desprende, como digo, no sólo del texto de la doctrina que fijan (*«tras la anulación total de una liquidación tributaria por vicio sustantivo»*), sino también de sus reflexiones sobre el alcance de la ejecución cuando se anula íntegramente un acto tributario, que se consuma con el acuerdo administrativo dejándolo sin efecto. Si es así, a mi juicio, resulta contradictorio que ante la situación más grave (anulación total) la Administración disfrute de un régimen más benigno (posibilidad de tramitar *in integrum* un nuevo procedimiento) que en el caso de la infracción más liviana (anulación parcial), en el que no le cabe retrotraer el procedimiento ya tramitado ni incoar otro distinto, debiendo pronunciarse con el material disponible.

Creo, además, que este *coup de gouvernail*, no sólo cambia la jurisprudencia relativa al conocido como «segundo tiro», sino que no toma suficientemente en consideración otros criterios doctrinales del propio Tribunal Supremo y, posiblemente, en cuanto opera con cierto automatismo, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

4.2. Posibles disfunciones del nuevo criterio jurisprudencial

Las dos sentencias en cuestión contienen un cambio de rumbo jurisprudencial no suficientemente motivado, en la medida en que no se anuncia ni explícita. Además, no suministran mayor explicación que afirmar que la adecuada lectura de la expresión contenida en la jurisprudencia clásica del Tribunal Supremo de que la Administración puede dictar una nueva liquidación *«sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente»* trae de suyo que nada la impide incoar un nuevo procedimiento y realizar en el seno del mismo los actos de instrucción necesarios para dictar finalmente un nuevo acto ajustado a Derecho mientras su potestad siga viva. Lo único que la está vedado, según la nueva jurisprudencia, es volver atrás en el mismo procedimiento, pero no iniciar y tramitar uno nuevo.

Pero no sólo ello, sino que, como acabo de anunciar, incurren en otras disfunciones, que expondré en orden inverso a su gravedad, según mi particular y, posiblemente, errado criterio.

Para empezar, en los casos en que, como es el de una de las dos sentencias, se trate de una liquidación provisional aprobada tras un procedimiento de com-

probación limitada, la posibilidad brindada por la nueva jurisprudencia de que, tras la anulación por razones de fondo de la liquidación practicada, la Administración queda habilitada para abrir *ex novo* un procedimiento inspector a fin de dictar una nueva liquidación puede desconocer el mandato contenido en los artículos 140.1 y 148.3 de la Ley General Tributaria. Con arreglo al primero de dichos preceptos, «*dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regulación en relación con el objeto comprobado [...] salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución*». Conforme al segundo, «*[c]uando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado en una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias*» [estas circunstancias son: (i) cuando los elementos de la obligación tributaria hayan sido determinados en función de los correspondientes a otras obligaciones no comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva no firme, o (ii) cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento].

En esta línea de argumentación, se debería reflexionar sobre los efectos del nuevo procedimiento en el derecho a obtener la tutela judicial efectiva. Si un tribunal de justicia o un órgano económico-administrativo estima *in toto* por razones sustantivas o de fondo la acción ejercitada por el contribuyente que demanda o que reclama, la posibilidad de que, para dictar un acto nuevo en sustitución del anterior, la Administración pueda volver al punto de partida, iniciando un nuevo procedimiento, vacía de contenido la potestad revisora de aquéllos, haciendo inútil el ejercicio del derecho del contribuyente a recurrir.

En segundo término, el criterio jurisprudencial establecido en las dos sentencias de referencia, en la medida en que, tras la anulación de una liquidación por razones sustantivas o de fondo, autoriza a la Administración a incoar un procedimiento distinto y nuevo para dictar la liquidación que sustituya a la anulada, en realidad está habilitándola para hacer aquello que, precisamente, la jurisprudencia le vedaba (corregir «*sus actos viciados de defectos materiales hasta "acertar"*» [sentencias de 29 de septiembre de 2014, ya citada, FJ 4º, 29 de junio de 2015 (recurso 3723/2014, ES:TS:2015:2875, FJ 2º), 19 de mayo de 2020, ya citada, FJ 2º], permitiéndole liquidar sin sujeción a plazo alguno y contradiciendo un principio central de nuestro sistema tributario, subrayado por la jurisprudencia. A partir de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (artículo 29 y punto II de su exposición de motivos), con continuidad en la vigente LGT, el sometimiento de las actuaciones inspectoras a un plazo constituye un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica de los contribuyentes para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración, de manera que el Legislador ha querido que la Inspección de los Tributos finiquite su tarea en un plazo

determinado, con las prórrogas, extensiones y ampliaciones que las normas establezcan, principio que debe presidir la interpretación de las reglas que, de una u otra forma, disciplinan la duración de las actuaciones inspectoras [sentencias del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (recurso 5990/2007, ES:TS:2011:913, FJ 5º), 8 de junio de 2015 (recurso 1307/2014, ES:TS:2015:2501, FJ 3º), 15 de marzo de 2021 (recurso 526/2020, ES:TS:2021:1149, FJ 3º) y 21 de diciembre de 2023 (recurso 1766/2023, FJ 2º), entre otras muchas].

El nuevo criterio jurisprudencial, establecido en las sentencias objeto de análisis, hace tabla rasa de esa jurisprudencia, no toma en consideración el mencionado principio programático y soslaya el mandato del propio Tribunal Supremo de que las normas que disciplinan la duración de las actuaciones inspectoras sean interpretadas con arreglo al mismo; permite, por lo demás, que la Administración reproduzca actuaciones inspectoras hasta que, finalmente, «acierte», algo no querido por la propia jurisprudencia.

En tercer lugar, las dos sentencias, al establecer que la Administración tributaria para liquidar, tras la anulación de una primera liquidación (o segunda, o tercera, o cuarta, da lo mismo) por razones sustantivas o de fondo, puede iniciar un nuevo procedimiento (segundo, tercero o cuarto), casa mal con la jurisprudencia sobre el principio de buena administración (derecho ciudadano a una buena administración) [artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea], que reclama de las Administraciones públicas, sometidas plenamente a la Ley y al Derecho y que han de servir con objetividad los intereses generales (artículo 103.1 CE), no prevalerse abusivamente de sus legítimas potestades [cfr. sentencias del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2017 (recurso 2848/2016, ES:TS:2017:4603, FJ 4º) y 15 de marzo de 2021, ya citada, FJ 3º], beneficiándose de sus errores, lo que, de otro lado, desconoce el principio general del Derecho, también aplicado por el Tribunal Supremo, de que nadie puede alegar y beneficiarse de su propia torpeza (*turpitudinem suam allegans non est audiendus*).

El dictado de varias liquidaciones en relación con una misma regularización porque las anteriores eran sustancialmente disconformes a Derecho revela una patología indebida en el funcionamiento de la Administración de la que, desde la perspectiva de los principios de buena administración y de buena fe, no puede obtener ventaja alguna [cfr., por todas, las sentencias de 20 de julio de 2022 (recurso 3310/2020, ES:TS:2022:3171, FJ º), 8 de septiembre de 2022 (recurso 6532/2020, ES:TS:2022:3298, FJ 2º) y 4 de octubre de 2022 (recurso 5518/2020, ES:TS:2022:3558, FJ 4º)].

Finalmente, no cabe olvidar que, si como es el caso de los dos litigios que están en la base de ambos pronunciamientos, la liquidación anulada y reiterada sucesivamente se produce en el ámbito del IVA, tributo armonizado en la Unión Europea, ha de atenderse a las exigencias propias de su ordenamiento jurídico. Por ello, se ha de tener presente que, en la realidad de las cosas, la reproducción de actos administrativos por la Administración tributaria que son anulados por razones sustantivas o de fondo, permitiendo a la Administración tramitar nuevos procedimientos para adoptar los actos sustitutorios de los anulados (prácticamente, hasta que «acierte», perspectiva repudiada, como insisto, por la jurisprudencia del propio Tribunal Supremo), se traduce, por el efecto interruptor de

la prescripción atribuido al inicio de actuaciones de comprobación, en la imprescriptibilidad de la potestad administrativa para liquidar o, al menos, en el establecimiento de plazos de actuación para la Administración mucho más allá de los previstos legalmente [en el asunto resuelto por la sentencia de 3 de abril, la primera liquidación se aprobó el 20 de junio de 2008; en el otro, las actas de disconformidad llevan fecha de 16 de marzo de 2012 y se referían a liquidaciones del IVA correspondientes a los ejercicios 2007, 2008 y 2009].

Pues bien, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 13 de julio de 2023, *Napfény-Toll* (C-615/21, EU:C:2023:573), y con el telón de fondo del sistema tributario húngaro, en el que el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar el IVA se suspende durante la duración del control judicial de que se trate, en un caso en el que sobre la misma obligación tributaria fueron dictadas hasta tres liquidaciones sucesivamente anuladas, ha interpretado que corresponde al órgano jurisdiccional nacional competente apreciar, habida cuenta de las circunstancias concurrentes, si la repetición del procedimiento tributario y los controles judiciales sucesivos se han llevado a cabo, principalmente, a causa de deficiencias de la Administración tributaria, extrayendo de ello las consecuencias que procedan si aprecia que la reiteración de procedimientos administrativos es susceptible de constituir un incumplimiento por la Administración fiscal de sus obligaciones de buena administración (apartado 59), en la medida en que pueda hacer imposible o extremadamente difícil el ejercicio por los contribuyentes de los derechos que, en el marco común de IVA, les reconoce la regulación armonizada de la Unión.

No se debe tampoco olvidar que el propio Tribunal de Justicia ha considerado que situaciones materiales de imprescriptibilidad de la acción administrativa son contrarias al principio de seguridad jurídica [cfr. sentencias de 14 de julio de 1972, *Geigy/Comisión* (52/69, EU:C:1972:73, apartado 21) y 27 de enero de 2022, *Comisión/España* (C-788/19, EU:C:2022:55, apartado 39)] y que el Derecho de la Unión puede imponer que se obtengan consecuencias en orden a dicho principio y al de efectividad de la reiteración de un número excesivo de procedimientos fiscales para llegar a adoptar una decisión conforme con la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, o del carácter desmedido de la duración acumulada de suspensiones del plazo de que dispone la Administración fiscal para liquidar. Cuando un poder público nacional pone en marcha el ordenamiento jurídico de la Unión en relación con una persona, ésta disfruta, en virtud del principio de buena administración, principio general del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, de un derecho a que su situación sea resuelta en un plazo razonable (apartados 51 y 52 de la sentencia *Napfény-Toll*).

En fin, conviene repensar un criterio jurisprudencial consistente en que, tras la anulación por razones sustantivas o de fondo de una liquidación tributaria, la Inspección puede incoar y tramitar un nuevo procedimiento de comprobación a fin de acopiar los elementos de juicio necesarios para decidir que no fue capaz de reunir durante la tramitación del procedimiento inicial, completando de esta manera la instrucción procedimental al margen de los límites temporales señalados por la Ley General Tributaria.