

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 19 de Noviembre de 2012, rec. 1215/2011

Ponente: Emilio Frías Ponce

Recurso de casación en interés de la Ley. Doctrina legal del TS sobre reiteración de liquidaciones anuladas en vía judicial.

En esta sentencia que resuelve un recurso de casación en interés de Ley interpuesto por el Abogado del Estado, quiebra la forma en que se venía afirmando la llamada doctrina del “tiro único” pues, si hasta ahora la posibilidad de reiterar una liquidación anulada se limitaba a los casos en que se apreciaran defectos formales, ahora se abre la vía para hacerlo también por motivos de fondo.

La sentencia tiene votos particulares que también resumimos.

Fundamentos de derecho

Tercero.- ... Conviene comenzar recordando que esta Sala viene manteniendo la posibilidad de reiterar liquidaciones tributarias anuladas vía económico-administrativa por defectos procedimentales, a fin de que la Administración puede subsanar el vicio advertido, aunque la resolución no lo hubiese ordenado...

En cambio, esta Sala ha negado la retroacción de actuaciones para los supuestos de vicios de fondo apreciados en vía económico-administrativa...

Cuarto.- ... Ahora se cuestiona la facultad de la Administración Tributaria de reiterar actos de naturaleza tributaria tras haber sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación, no obstante haberse limitado el tribunal a anular la liquidación tributaria.

Según la posición mayoritaria de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Valencia la posibilidad de que la Administración Tributaria subsane un acto administrativo que adolezca de un defecto formal sólo está prevista en vía administrativa, pero fenecería desde el momento en que una sentencia judicial lo anula, por vicios de forma, puesto que no está contemplada en la normativa que regula la jurisdicción contencioso administrativa, salvo que la retroacción de las actuaciones haya sido expresamente solicitada por el recurrente en la demanda a fin de obtener el restablecimiento de su derecho de defensa...

... La solución tiene que venir dada, a falta de una expresa regulación en la ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, y sin necesidad de acudir a la normativa constitucional, ante la existencia de varios derechos en conflicto, a lo 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...

En definitiva, al no impedir la Ley de la Jurisdicción la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso, debe estarse a la regulación establecida en la ley 30/1992 y en la Ley

General Tributaria, normativa que 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...

Sin embargo, esta facultad de la Administración no es absoluta, pues está sujeta, de un lado, al límite de la prescripción, debiendo tenerse en cuenta en este punto nuestra jurisprudencia sobre la interrupción de la prescripción y la negativa a reconocer tal efecto a los actos nulos de pleno derecho (sentencia, entre otras, de 11 de Febrero de 2010, cas. 1198/01) y, de otro, a la imposibilidad de la repetición del mismo error por la Administración Tributaria, no pudiendo tener consecuencias tampoco en la determinación de los intereses de demora, como ha reconocido esta Sala recientemente, rectificando su anterior doctrina, en las dos sentencias de 14 de Junio de 2012, (casaciones 6219/2009 y 5043/2009), al considerar, tratándose del sistema de autoliquidación, frente al criterio inicial de aplicar el interés de demora por todo el tiempo transcurrido desde el fin del periodo voluntario hasta que la Administración dicta la nueva liquidación, que la Administración ha de tener en cuenta como día final del cómputo la fecha de la liquidación administrativa inicialmente anulada.

Quinto.- Por lo expuesto, y respetando la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida, procede estimar sustancialmente el recurso de casación en interés de Ley interpuesto y fijar como doctrina legal 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 la estimación no descansa 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, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia.”*

Voto particular. Magistrado D. Emilio Frías Ponce

... Nada tendría que objetar al criterio de la mayoría de la Sala si hubiera rectificado nuestra doctrina de que no tienen eficacia interruptiva de la prescripción los actos anulables, sentencias, entre otras, de 19 de Abril de 2006, 29 de Junio y 22 de Octubre de 2009 y 11 de Febrero de 2010.

Reconocer la posibilidad de que la Administración pueda volver a pronunciarse sobre el mismo objeto del acto anulado, manteniendo al mismo tiempo que los actos anulables tienen eficacia interruptiva, y, por tanto, que existe plazo para volver a liquidar por haberse impugnado la liquidación inicial, supone dejar indefinidamente abiertos los procedimientos tributarios, máxime cuando la revisión, tanto en la vía administrativa como en la judicial, suele precisar extensos periodos de tiempo para su tramitación, que superan el plazo de los cuatro años de la prescripción, y desconocer el principio de seguridad jurídica, al que en definitiva responde el establecimiento de plazos de prescripción de los derechos de la Administración a practicar o a recaudar liquidaciones tributarias...

A mi juicio, la distinción entre nulidad radical y anulabilidad no es determinante, por lo que debe establecerse que carecen de efectos interruptivos tanto los actos nulos como los anulables.

En anteriores votos particulares, por todos, en el formulado a la sentencia de 26 de marzo de 2012, cas. núm. 5827/2009, mostramos nuestra disidencia a esta cuestión por las siguientes razones:

1º) La normativa fiscal no resuelve la cuestión de modo expreso. En ningún precepto de la Ley 30/1992 ni de la Ley General Tributaria se establece que un acto viciado de nulidad de pleno derecho no interrumpe la prescripción, mientras que un acto en el que concurre uno de los vicios de anulabilidad sí que la interrumpe...

2º) Ante el silencio normativo sobre los efectos que comporta la anulación de un acto administrativo, bien por la existencia de un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad, resulta irrelevante el grado de invalidez del acto, a efectos de la interrupción de la prescripción, pues en ambos casos estamos ante actos inválidos, que no pueden producir efecto alguno...

Lo que diferencia al acto nulo del meramente anulable es que este último mantiene su eficacia si el interesado no reacciona frente al mismo, pero si se impugna y el recurso es estimado el pronunciamiento priva de todo efecto al acto impugnado, por lo que no puede interrumpir la prescripción ni el acto nulo ni el anulable, ni por supuesto los recursos ni las resoluciones de tales recursos, pues aquéllos no son sino un medio de reacción contra el acto administrativo, y éstas la consecuencia lógica de tales recursos...

Sostener lo contrario supondría proteger al responsable del vicio, con perjuicio del obligado tributario que, al defender sus intereses, ha visto confirmado que el acto inicialmente dictado no fue correcto...

Voto particular. Magistrado D. Juan Gonzalo Martínez Mico

Cuando una liquidación tributaria adolezca de un defecto formal, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo puede, desde luego, dictar una sentencia que anule el acto y ordene a la Administración la retroacción de las actuaciones a fin de que pueda subsanar el vicio o defecto procedimental advertido y reiterar la liquidación tributaria anulada. Para ello hay que estar a lo que establece la legislación aplicable a la materia: la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. En ninguno de sus preceptos se invoca la aplicación de las disposiciones de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, ni de la Ley General Tributaria en el enjuiciamiento de los actos tributarios...

Si un Tribunal de Justicia se pronuncia concediendo cosa distinta de lo pedido por la parte, se produce una vulneración del derecho a no sufrir indefensión al implicar un vicio de incongruencia procesal "extra petita", expresamente proscrita por el artículo 33.1 de la LJCA .

Por tanto un órgano judicial no puede adoptar la decisión de conceder la retroacción de actuaciones administrativas para que el órgano administrativo subsane el defecto cometido –que, obviamente, habrá implicado la vulneración de una disposición legal o reglamentaria– si el recurrente no lo ha solicitado en la pretensión ejercitada ante el Tribunal de Justicia...

En este punto, la diferencia con cuanto sucede con la vía económico-administrativa es clarísima. La regulación de la actuación de los Tribunales Económico-Administrativos y de sus facultades al enjuiciar actos tributarios se rige por la Ley General Tributaria y los Reglamentos que la desarrollan. Pues bien, el artículo 239.3 de la LGT y artículo 66.4 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , que la desarrolla, admite que un Tribunal Económico-Administrativo acuerde la retroacción de actuaciones al momento en que se haya producido un defecto formal que haya disminuido las posibilidades de defensa del reclamante,

previsión que no se recoge en la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, ni para los defectos que pudiera ser calificados como formales ni para los atinentes al fondo del asunto...

... En los supuestos en los que el vicio apreciado en el acto administrativo sea de anulabilidad, no podrán mantenerse las consecuencias perjudiciales para el administrado que se hayan producido con anterioridad a la resolución judicial anulatoria. En este sentido, como señalaba la sentencia de este Tribunal de 27 de febrero de 1990, “la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón no debe volverse en contra de quien tiene la razón”.

Conviene tener presente, además, que los artículos 103 a 113 de la LJCA –reguladores de la ejecución de sentencias– nada dicen sobre la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso con anulación del acto administrativo impugnado. Contrariamente a todo ello, las sentencias judiciales están dotadas del principio de cosa juzgada.

No está demás resaltar que tampoco la LJCA permite anudar la declaración de “nulidad” a la concurrencia de vicios de nulidad de pleno derecho en la actuación declarada disconforme a Derecho, y una declaración de “anulación” cuando lo sean de anulabilidad. La LJCA hace referencia, en todo caso, a la anulación del acto o disposición, sin diferenciar entre la nulidad del acto o la anulación del mismo...

En conclusión, soy de los que, con un sector de la doctrina, entiende que una vez constatada la inexistencia de facultad atribuida por la LJCA a un órgano judicial para ordenar la retroacción de actuaciones en la resolución de un recurso contencioso- administrativo si ninguna de las pretensiones ejercitadas lo solicita, la Ley Jurisdiccional únicamente permite la estimación del recurso y, en su caso, la anulación de la liquidación tributaria, total o parcialmente, si es contraria a Derecho, pero sin poder adoptar judicialmente, “motu proprio”, la decisión de que se retrotraigan las actuaciones hasta el momento en que la Administración cometió el vicio que ha dado lugar a esa nulidad si así no ha sido solicitado por la parte recurrente. Menos podrá, obviamente, la Administración tributaria iniciar nuevas actuaciones si el Juez o Tribunal no le ha autorizado para ello. Los actos tributarios no pueden ser reiterados cuando los mismos han sido anulados por sentencia judicial, cualquiera que haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación (actos nulos de pleno derecho o actos anulables).

Si la Administración Tributaria, aún habiéndose circunscrito el fallo a la anulación del acto, decidiera la reapertura del procedimiento tributario y la reiteración de la liquidación previa subsanación del defecto, ocasionaría la violación del derecho a la tutela del recurrente en su manifestación del derecho a la inmutabilidad y ejecutoriedad de las sentencias, dejando expedita la vía del artículo 103.4 y 5 de la LJCA para activar su ejecución mediante la declaración jurisdiccional de nulidad de las actuaciones administrativas de retroacción y, en su caso, la del recurso de amparo.

