

LA EJECUCIÓN DE SENTENCIAS Y RESOLUCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA(*)

MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN AL TEMA.– II. EL DERECHO A LA EJECUCIÓN COMO PARTE DEL CONTENIDO ESENCIAL DEL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA: 1. Ejecución en los propios términos de las sentencias. 2. Tutela judicial efectiva y ejecución de resoluciones económico-administrativas.– III. LA EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES TRIBUTARIAS: PANORAMA GENERAL: 1. Normativa aplicable y esbozo de cuestiones sobre la ejecución de resoluciones tributarias. 2. Principios de la ejecución de resoluciones: A) Inalterabilidad. B) Ejecutoriedad. C) Autonomía procedimental. 3. Órganos competentes y plazos para la ejecución: A) Competencia para la ejecución. B) Plazo general de ejecución. C) Plazo especial por retroacción de actuaciones inspectoras. 4. Contenido de la ejecución, según el tipo de resolución adoptada: A) Clasificación de las resoluciones. B) Anulación total sin necesidad de nuevo acto. C) Anulación total o parcial con nuevo acto. D) Resoluciones estimatorias por motivos formales. 5. Incidente de ejecución, aclaración y extensión de resoluciones económico-administrativas y de sentencias judiciales: A) El deficiente y contradictorio incidente de ejecución contemplado en el RGRVA. B) Aclaración de resoluciones. C) Extensión de resoluciones económico-administrativas y sentencias judiciales.– IV. EXAMEN DE ALGUNOS PROBLEMAS A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA RECIENTE: 1. Vicios de nulidad, anulabilidad y defectos de forma. 2. Ejecución en sus términos sin retroacción de actuaciones. 3. Ejecución de resoluciones sobre comprobaciones de valor y límites de la retroacción. 4. Ejecución fraudulenta de resoluciones. 5. Ejecución de resoluciones sancionadoras: A) La invalidez de los actos de imposición de sanciones y la cuestión de los vicios de forma en este ámbito. B) Retroacción de actuaciones, 'bis in idem' procesal y 'reformatio in peius'. C) Anulación de la liquidación y pérdida de reducciones de la sanción.– BIBLIOGRAFÍA CITADA.

RESUMEN: En este trabajo se observan diferentes problemas que se presentan en la ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria, teniendo en cuenta las aportaciones que la doctrina científica ha venido realizando sobre una legislación expuesta, en los últimos tiempos, a un abultado número de sentencias y resoluciones de los órganos económico-administrativos; lo que demuestra el carácter abierto de los temas

(*) Trabajo recibido en esta REVISTA el 20 de mayo de 2011 y evaluado favorablemente para su publicación el 12 de junio de 2011.

que se tratan y su gran relevancia práctica en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes.

Palabras clave: anulación de actos tributarios y de imposición de sanciones; ejecución de sentencias y resoluciones económico-administrativas; revisión administrativa; tutela judicial.

ABSTRACT: This paper deals with the problems that arise in the execution of judicial decisions, taking into account the recent contributions of the scientific doctrine in this matter, a large number of sentences and decisions of the economic-administrative courts, which show the openness of the topics covered and their great practical relevance in the relations between the Administration and taxpayers.

Key words: discharge of tax acts and sanctions; enforcement of judgments and economic-administrative resolutions; administrative review; judicial protection.

I. INTRODUCCIÓN AL TEMA (1)

Constituye un principio jurídico general la prohibición de sacar provecho de la propia torpeza (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*). Y, sin embargo, no son pocos los supuestos en que la Administración pública —y no sólo en el ámbito tributario, por supuesto— obtiene ventajas de sus irregularidades (2). El Tribunal Supremo ha hecho doctrina sobre la necesidad de *servirse del proceso para obtener la razón* y que el mismo no debe volverse en contra de quien tiene esa razón (3). Pero también proliferan los casos de Tribunales que muestran su aquiescente deferencia hacia los actos de la

(1) Estas páginas traen su origen de la participación que tuve en la XXV edición del *Seminario Gallego de Estudios Tributarios*, celebrado en septiembre de 2010, bajo la organización del Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Vigo, que dirigió mi compañero y amigo, José Manuel ALMUDÍ CID. La generosidad y buen hacer de la institución, así como del coordinador del evento requiere, como es obvio, que les muestre ahora mi gratitud, a pesar del desasosiego que inicialmente me produjo su requerimiento para que mi intervención versara sobre la problemática general de la ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria; una sensación comparable a la que debe sufrir cualquier contribuyente y, por supuesto, su abogado, cuando observa que pese a haber alcanzado, después de muchos años de *calvario judicial*, una resolución administrativa o una sentencia favorable a sus intereses, se encuentra con que la Administración no la ejecuta, se retrasa en su quehacer o hasta reitera nuevamente sus actos liquidatorios o sancionadores inicialmente anulados. Vid. MARTÍN QUERALT (2005: p. 4) y BOSCH CHOLBI (2010a: p. 293).

(2) Vid. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (1967: pp. 299-300) —y, del mismo autor (1969: p. 64)—. También se refiere a ello, para el ámbito tributario, BAEZA DÍAZ-PORTALES (2010a: pp. 260-261).

(3) Vid., entre otras, las Sentencias del TS de 27 de febrero de 1990 y de 26 de septiembre de 1998.

Administración (4), que llega, en ocasiones, a «reinterpretar» el sentido de las propias decisiones judiciales, volviéndolas del revés y sacando las máximas ganancias de las posibilidades brindadas con la *reiteración de actuaciones* subsiguiente a la anulación de vicios formales y de procedimiento (5).

Esta *retroacción*, *reposición* o como se le quiera llamar, consigue el efecto contrario al que pretende llegar, puesto que bajo el pretexto de alcanzar el principio de justicia material, puede constituir *de facto* una prima a la ilegalidad, al dejar en manos de la Administración una indefinida prolongación de la controversia sometida a jueces y tribunales (6). Nuestra mejor doctrina viene insistiendo desde hace tiempo en toda una suerte de situaciones en las que, a la postre, se constata lo efímero que puede llegar a ser obtener una *pírrica victoria* sobre una Administración encastillada en la defensa de unas posiciones que no son de recibo.

Así cabe citar, por ejemplo, aparte de la ya citada retroacción de efectos, la acrítica recepción de lo que representan los vicios determinantes de nulidad o anulabilidad de los actos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones. También la incomprensible admisión del devengo de intereses de demora desde el momento en que la Administración dictó un acto contrario a Derecho. Y la tosca incorporación al ordenamiento sancionador tributario de principios propios de gestión recaudatoria, radicalmente antitéticos de aquellos que priman en el ordenamiento punitivo (7).

Alguno de estos problemas debería llevar a la Administración a repasar la teoría de la invalidez de los actos jurídicos, patrimonio común de la ciencia jurídica y punto de arranque de la *teoría general de las nulidades en Derecho Administrativo* (8). Asimismo, habría que reflexionar si lo que es dable para la Administración, dentro de la vía administrativa de recurso —donde han de retrotraerse los expedientes al momento en que se cometieron los vicios de forma que generan indefensión—, debe trasladarse al campo en que los jueces y tribunales entienden y han de resolver el recurso contencioso-administrativo (9).

En otro lugar hemos dado cuenta de una reciente Sentencia de la Audiencia Nacional —de 25 de marzo de 2010 (dictada en el recurso n.º 44/2007

(4) Refiriéndose al Derecho Administrativo norteamericano y contrastándolo con el ordenamiento español, vid. PÉREZ ALONSO (2010: p. 31). La *Asociación Española de Asesores Fiscales* (AEDAF) ha advertido recientemente, en documento sin fecha (pero hecho público en 2010: p. 2), sobre la persistencia de un «miedo reverencial» de enfrentarse a la Administración.

(5) Vid. MARTÍN QUERALT (2010a: p. 1).

(6) Vid. BAEZA DÍAZ-PORTALES (2010a: pp. 260-261 y 264-265).

(7) Vid. MARTÍN QUERALT (2010a: p. 1).

(8) Vid. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (1969: p. 53). Refiriéndose a los efectos que deben asociarse a la invalidez de las liquidaciones tributarias, vid. BOSCH CHOLBI (2010a: p. 294).

(9) Vid. BAEZA DÍAZ-PORTALES (2010a: pp. 264-265).

y de la que fue ponente el magistrado Navarro Sanchís)— que habría que comentar en las aulas para ilustrar, más allá de la teoría general del tributo y de los procedimientos para su aplicación, sobre lo mucho y malo que se puede hacer y por tanto padecer en este ámbito, así como de lo que habrá que corregir para proteger con eficacia los derechos de los contribuyentes. El pronunciamiento se refiere a una *ejecución patológica*, que incurrió en desviación de poder, de la Oficina Nacional de Inspección y a la claudicante actuación que tuvo el Tribunal Económico-Administrativo Central. En el supuesto se persiguieron fines ilegítimos y la protección de intereses recaudatorios ensombreció por completo la necesaria protección del contribuyente. Se actuó con temeridad y provocó un artificioso y forzado proceso, por lo que se resuelve condenando en costas a la Administración, dieciséis años después de que comenzase el peregrinaje de la recurrente y veintiuno desde que se realizara el hecho imponible del tributo comprobado (10).

Contemporáneas con el fallo citado cabe señalar también dos resoluciones económico-administrativas de gran notoriedad, por referirse al período de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (RTEAC de 29 de junio de 2010 y la posterior, dictada en unificación de doctrina, RTEAC de 24 de noviembre de 2010), así como una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 17 de junio de 2010 (dictada en el recurso 3903/2008, siendo ponente el Magistrado Baeza Díaz-Portales), en la que se apunta una línea interpretativa —que está dando que hablar y que tendremos que esperar a ver si llega a confirmarse en el futuro— que sostiene la imposibilidad de reiteración de actuaciones administrativas tras una anulación judicial, con independencia de la naturaleza que tenga el vicio o defecto de dicha anulación (11).

Los problemas apuntados y otros muchos revelan el real *desequilibrio de fuerzas* de los administrados frente a la Administración. El tema no es nuevo, como es obvio, e ilustra sobre un ancestral y mal entendido afán de superioridad y dominio de la Administración tributaria —la más superdotada en medios materiales y humanos entre las restantes Administraciones públicas—, investida como las demás con la *autotutela declarativa* y potenciada con una *autotutela de ejecución* que propicia la existencia de *agujeros grises y negros*, tanto en el plano de la legalidad como de su aplicación práctica, posponiendo en ocasiones, con la disculpa del deber constitucional de contribuir, legítimos derechos individuales (12). Entre estos últimos, cabe mencionar ahora los de

(10) Vid. MARTÍNEZ LAGO (2011: pp. 127 y ss.).

(11) En relación a la citada STSJ de Valencia se han dado ya diversos comentarios doctrinales. Entre otros, vid. BAEZA DÍAZ-PORTALES (2010b: pp. 23 y ss.); BOSCH CHOLBI (2010c: pp. 23 y ss.); CAYÓN GALIARDO (2011: pp. 9 y ss.); IBÁÑEZ BRILLAS (2011: pp. 17 y ss.).

(12) Vid. PONT MESTRES (2006: p. 10); BAEZA DÍAZ-PORTALES (2010a: pp. 260-261) y BOSCH CHOLBI (2010a: pp. 288-289, 291 y 293). También vid. PÉREZ ALONSO (2010: pp. 31-32).

seguridad jurídica, legítima confianza y tutela efectiva de los jueces y tribunales, reconocidos constitucionalmente (arts. 9.3, 24 y 103 CE), así como los incluidos en el genérico *derecho a una buena administración* que sanciona la «Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea» (art. 41) (13).

En la justa ponderación de intereses y principios que están en juego (14), no debería desatenderse la recomendación de que «*juzgar a la Administración contribuye también a administrar mejor*» (15) y, por supuesto, habría que intensificar los esfuerzos para sacar al tema que nos concita del relativo ostracismo legislativo y doctrinal en que se encuentra, pese a notabilísimas excepciones (16) y saludables muestras de reacción que se suscitan en el propio ámbito judicial (17).

II. EL DERECHO A LA EJECUCIÓN COMO PARTE DEL CONTENIDO ESENCIAL DEL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

1. Ejecución en los propios términos de las sentencias

Es indiscutible que para los contribuyentes que han de litigar con la Administración tributaria, tan importante como obtener un pronunciamiento favorable a sus pretensiones, está la necesidad de que el mismo se lleve a puro y debido efecto, cumpliéndose *en sus propios términos* (18). De nada serviría, desde luego, que las resoluciones y sentencias resultasen inocuas frente

(13) Esta «Carta», publicada en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, n.º C 364, de 18 de diciembre de 2000, fue firmada y proclamada el 7 de diciembre de 2000, con ocasión del Consejo Europeo de Niza, por los Presidentes del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión Europea, viniendo a recoger en un único documento derechos civiles, políticos, económicos y sociales agrupados en seis grandes capítulos cuyas rúbricas son: Dignidad, Libertad, Igualdad, Solidaridad, Ciudadanía y Justicia.

(14) Vid. RUIZ RISUEÑO (2004: p. 304); también SOLER ROCH (2009: p. 1).

(15) Así se titula un trabajo de FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (1992: pp. 511-532).

(16) Vid. MARTÍNEZ GINER (2008: pp. 803 y 808); también CAYÓN GALIARDO (2009: pp. 14-15). Una explicación a la falta de regulación de preceptos sobre ejecución de resoluciones económico-administrativas en la Ley General Tributaria, puede verse en RUIZ TOLEDANO (2009: p. 80). Entre las excepciones, me parecen especialmente reseñables las aportaciones que han realizado, entre otros, BAEZA DÍAZ-PORTALES (2010a); BOSCH CHOLBI (2010a, b y c); ESEVERRI MARTÍNEZ (2007); FALCÓN Y TELA (2007a, b, 2008 y 2010); MARTÍNEZ GINER (2008); PONT MESTRES (2006) y VEGA BORREGO (2008).

(17) Vid. MARTÍN QUERALT (2010a: p. 1).

(18) Vid. RODRIGO LAVILLA (2009: p. 1); también RUIZ RISUEÑO (2004: p. 299). Entre los más recientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional, vid. SSTC 206/2005, de 18 de julio (FJ 3.º); 47/2006, de 13 de febrero (FJ 3.º); 119/2006, de 24 de abril (FJ 4.º); 137/2006, de 8 de mayo (FJ 3.º); 256/2006, de 11 de septiembre (FJ 3.º); 322/2006, de 20 de noviembre (FJ 2.º), y 20/2010, de 27 de abril (FJ 4.º).

a los actos indebidos de la Administración, ya que la ejecución no consiste en otra cosa que llevar a la práctica, en el terreno de los hechos, la declaración de voluntad de las resoluciones y sentencias (19). Y una ejecución efectuada apartándose del fallo y de su correspondiente fundamentación jurídica (20) hace del derecho a la tutela judicial efectiva una mera entidad ilusoria (STC 61/1984, de 16 de mayo, FJ 1.º) (21).

La garantía de este derecho y la prohibición de indefensión que consagra el artículo 24 de la Constitución, incumbe a los titulares de la potestad jurisdiccional que, aparte de juzgar, tienen que *hacer ejecutar lo juzgado* (art. 117.3 CE), siendo obligatorio el cumplimiento de las resoluciones judiciales y la debida prestación de la colaboración que requieran los jueces y tribunales en el curso de los procesos y en la ejecución de las sentencias (art. 118 CE). El contenido de éstas es indisponible y su efectividad no puede quedar confiada a la caprichosa voluntad de la parte condenada (STC 15/1986, de 31 de enero, FJ 3.º) (22).

El legislador ordinario ha refrendado este deber constitucional, ordenando a la Administración que respete y cumpla las resoluciones judiciales, cuya ejecución se ha de producir *en la forma y términos* que en ellas se consignen (23).

2. Tutela judicial efectiva y ejecución de resoluciones económico-administrativas

En el ámbito que nos concierne sobresalen dos cuestiones: por un lado, está el anclaje constitucional encontrado en el *principio de eficacia* para sos-

(19) Vid. MARTÍNEZ GINER (2008: p. 807); también MURILLO RUIZ (2006: p. 399).

(20) La ejecución no sólo ha de reparar en la literalidad del fallo, sino tenerlo en cuenta en el contexto proporcionado por la fundamentación jurídica de la propia sentencia y de las pretensiones del recurrente. Vid. ALONSO MÁS (2003: pp. 226-227), con cita de la STC 240/1998, de 15 de diciembre (FJ 3.º).

(21) También vid. SSTC 32/1982, de 7 de junio (FJ 1.º); 67/1984, de 7 de junio (FJ 2.º); 316/1994, de 28 de noviembre (FJ 2.º), remitiéndose esta última a la STC 102/1994, de 11 de abril. Entre las más recientes, vid. STC 207/2003, de 1 de diciembre (FJ 2.º).

(22) En la STC 180/1997, de 27 de octubre, FJ 2.º, se recuerda que «el principio de intangibilidad de las Sentencias y demás resoluciones judiciales firmes integra el contenido del derecho a la tutela judicial efectiva, pues este derecho asegura a los que son o han sido parte en un proceso que las resoluciones judiciales dictadas en el mismo no pueden ser alteradas o modificadas fuera de los cauces legales previstos para ello (SSTC 16/1986, 159/1987, 119/1988, 12/1989, 231/1991, 142/1992, 350/1993 y 122/1996, entre otras)».

(23) Vid. arts. 17.2 y 18.2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, así como art. 103.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

tener el privilegio de la Administración de ejecutar sus propios actos (24) y, por otro lado, se ha discutido si pueden extenderse las previsiones del artículo 24.1 de la Constitución a la ejecución de actos resolutorios que ponen fin a los procedimientos tributarios de revisión. Este problema no es baladí, desde luego, máxime cuando —si no estamos equivocados— doctrina científica y jurisprudencia de los tribunales Supremo y Constitucional deambulan por diferentes senderos. Estos últimos han venido manteniendo una visión más restrictiva que niega la extensión de las garantías procesales inherentes al derecho a la tutela judicial efectiva —y, por lo tanto, también del derecho a la ejecución (25)— a los procedimientos administrativos (26), excepción hecha del procedimiento sancionador (27).

En esta dirección, el Tribunal Supremo ha afirmado que «el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 CE no puede ser inmediatamente relacionado con el incumplimiento de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos ya que dicho derecho fundamental tiene su ámbito específico en lo concerniente a la acción jurisdiccional de los Juzgados y Tribunales entre los que no puede encuadrarse a los Tribunales Económico-Administrativos, a pesar del modo cuasi-jurisdiccional que asumen en su actuación» (STS de 27 de junio de 1990) (28).

Más recientemente, sin embargo, el Tribunal Constitucional ha trasladado su doctrina sobre las garantías que deben darse en los emplazamientos, que tienen lugar en los procesos judiciales, al ámbito de las *notificaciones efectuadas por la Administración tributaria* (STC 291/2000, de 30 de noviembre) (29), lo

(24) Vid. BARCELONA LLOP (1992: p. 174); FALCÓN Y TELLA (2004: p. 7). En la jurisprudencia constitucional, vid., entre otras, SSTC 22/1984, de 17 de febrero; 66/1984, de 6 de junio. También vid. AATC 458/1988, de 18 de abril; 930/1988, de 20 de julio; 1095/1988, de 6 de octubre.

(25) Vid. MARTÍNEZ GINER, 2008, pp. 803-805.

(26) «Son los Jueces y Tribunales los que han de otorgar la tutela judicial efectiva y los únicos, en consecuencia, a los que cabe imputar su violación» (STC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 3.º y, en el mismo sentido, STC 26/1983, de 13 de abril, FJ 1.º, así como los AATC 263/1984, de 2 de mayo, FJ 1.º; 664/1984, de 7 de noviembre, FJ 1.º, y 104/1990, de 9 de marzo, FJ 2.º).

(27) Vid. SSTC 120/1994, de 25 de abril (FJ 2.º); 291/2000, de 30 de abril (FJ 4.º); 54/2003, de 24 de marzo (FJ 3.º); 308/2006, de 23 de octubre (FJ 3.º), y 17/2009, de 26 de enero (FJ 2.º). También vid. SANZ CLAVIJO (2010: p. 102), quien cita la STS de 13 de octubre de 2000 y los siguientes AATC: 604/1987, de 20 de mayo (FJ 3.º); 966/1987, de 29 de julio (FJ 2.º); 1197/1987, de 26 de octubre (FJ 2.º); 275/1988, de 29 de febrero (FJ 1.º).

(28) Tomo la cita de MARTÍNEZ GINER (2009: p. 803).

(29) Allí se señala que «la Administración, al no notificar personalmente la iniciación del procedimiento de apremio, tal y como establece expresamente el art. 103 del Reglamento General de Recaudación, incurrió en una infracción que tiene relevancia constitucional, ya que al ejecutar «de plano» el acto administrativo colocó al ahora demandante de amparo en una situación de indefensión al impedir, no sólo que la ejecutividad de esta resolución pudiera, en su caso ser controlada por los

cual supone entrever la posibilidad de que el artículo 24.1 de la Constitución se vulnere por actos dictados por órganos no judiciales si no se permite o se dificulta al interesado su acceso a los Tribunales (30).

Y aún más, cuando se ha declarado la inconstitucionalidad de las normas que arrogaban la representación del contribuyente al *presentador de documentos ante la Administración tributaria* (31), se ha detectado indefensión originada en vía administrativa, cuya relevancia constitucional proviene de que «la causa que la provoque impida u obstaculice que el obligado tributario pueda impetrar la tutela judicial contra el acto administrativo en cuestión, eliminándole la posibilidad de utilizar los medios de impugnación que el ordenamiento tributario dispone específicamente contra los diferentes actos dictados en cada procedimiento» (STC 113/2006, de 5 de abril, FJ 6.º) (32).

Entre los autores, aparte de poner de relieve que los órganos económico-administrativos cumplirían los requisitos para ser considerada su función de carácter jurisdiccional por la Sentencia de 21 de marzo de 2000, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (33), se sostiene la vulneración de la tutela judicial efectiva cuando no se ejecute una resolución administrativa firme que sea favorable al contribuyente, puesto que su estimación en dicha sede habría devenido inútil, al tiempo que privado del derecho a obtener de los jueces una resolución razonada sobre el fondo de sus pretensiones previamente deducidas ante la Administración (34).

Menos favorable, desde luego, resultó el juicio crítico que hizo el Defensor del Pueblo sobre la configuración de los Tribunales Económico-Administrativos y la denuncia de su utilización abusiva, cuando no antijurídica, de resoluciones que, anulando el acto administrativo impugnado, evitan pronunciarse sobre el fondo de la cuestión debatida conforme a lo pedido por el reclamante, retro trayendo el expediente al momento de la comisión del vicio de forma, lo cual

Jueces y Tribunales, sino también que los actos dictados en dicho procedimiento, tras agotar la vía administrativa, pudieran ser objeto de impugnación ante los Tribunales Económico-Administrativos (art. 177 Reglamento General de Recaudación)» (STC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 5.º).

(30) Vid. SSTC 90/1985, de 22 de julio (FJ 4.º); 123/1987, de 1 de julio (FJ 6.º); 197/1988, de 24 de octubre (FJ 3.º).

(31) Vid. SSTC 111 y 113/2006, de 5 de abril, así como la posterior dictada en amparo, STC 46/2008, de 10 de marzo.

(32) El Tribunal advierte del parecido sentido que se contiene en su STC 291/2000, de 30 de noviembre (FJ 4.º).

(33) Vid. MARTÍNEZ GINER (2008: p. 804), refiriéndose a la STJCE de 21 de marzo de 2000, «Gabalfrija» (Asuntos C110/98 a C-147/98). También vid. JIMÉNEZ DÍAZ (2001).

(34) Vid. SOLER ROCH (2009: p. 1), así como MARTÍNEZ GINER (2008: p. 805), siguiendo ambos a DE TORRES ROMO (2006: p. 2026).

produce un *efecto de noria* que lleva al recurrente al mismo punto de partida después de la fatigosa carga de recurrir (35).

III. LA EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES TRIBUTARIAS: PANORAMA GENERAL

1. Normativa aplicable y esbozo de cuestiones sobre la ejecución de resoluciones tributarias

No podemos entretenernos a considerar, ni siquiera superficialmente, los entresijos de la normativa reguladora de la ejecución de sentencias. Lógicamente, ésta habrá que encontrarla en una legislación que excede el puro interés de la materia tributaria y que, por su mayor familiaridad con la misma, radica sobre todo en la *Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa* (arts. 103 a 113).

Por lo que se refiere a la ejecución de resoluciones, el silencio de la *Ley General Tributaria* —que choca con la regulación detallada que se ha procurado hacer del régimen jurídico de las reclamaciones económico-administrativas—, otorga un papel principal, aunque incompleto y poco sistemático, al *Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa* (RD 520/2005, de 13 de mayo) (36); cuyo Título V se encarga de dicha problemática, distinguiendo por una parte, en su capítulo primero (arts. 66 a 71), las normas generales sobre ejecución de resoluciones de otras específicas, referidas a las resoluciones económico-administrativas y de las que dimanen de los tribunales de justicia; mientras que en el capítulo segundo (arts. 72 a 79) se trata del reembolso del coste de las garantías aportadas para la suspensión de los actos tributarios.

Ciñiendo nuestro comentario al primer núcleo de preceptos del RGRVA, realizaremos algunos apuntes, de manera muy sumaria, sobre el contenido de dicha regulación, distinguiendo los siguientes aspectos: 1.º Principios de la ejecución de resoluciones; 2.º Órganos competentes y plazos para la ejecución; 3.º Contenido de la ejecución, según el tipo de resolución adoptada, y 4.º Incidente de ejecución, aclaración y extensión de resoluciones económico-administrativas y de sentencias judiciales.

(35) Vid. DEFENSOR DEL PUEBLO (2001: p. 579).

(36) Vid. RUIZ TOLEDANO (2006: p. 4) —y del mismo autor (2009: pp. 80-81)—; también MARTÍNEZ GINER (2008: pp. 806-807).

2. Principios de la ejecución de resoluciones

A) Inalterabilidad

El RGRVA (art. 66) arranca con un enunciado que recuerda el planteamiento de la LJCA sobre las sentencias, al señalar que «los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos». Pese a que la norma reglamentaria no deduzca idéntica consecuencia con la que la ley jurisdiccional (art. 103.4) resuelve las actuaciones contrarias a los fallos judiciales para eludir su cumplimiento, no cabe duda de la nulidad de pleno derecho de los actos de *ejecución fraudulenta* de las resoluciones (37).

La extralimitación de los términos de una resolución en un acto de ejecución es, en sí misma, como ha señalado la RTEAC de 15 de julio de 2004, «causa suficiente para provocar la anulación del citado acto de ejecución en la parte afectada por la extralimitación».

B) Ejecutoriedad

Aparte de este principio de *inalterabilidad*, como actos administrativos que son, las propias resoluciones administrativas y económico-administrativas gozan de *presunción de legalidad, ejecutividad y executoriedad* (38), siendo la suspensión, como medida cautelar (39), el único medio que puede impedir la ejecución de las resoluciones tributarias (40).

C) Autonomía procedimental

Completando el cuadro de los principios está el de *autonomía procedimental* que consagra el párrafo segundo del artículo 66.2 del RGRVA, al

(37) Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE (2006: p. 984). También vid. MARTÍNEZ GINER (2008: pp. 810-811), advirtiendo como una posible excepción al principio de inalterabilidad en el contenido de la ejecución, la que vendría impuesta por la prohibición de *reformatio in peius*, incorporada en el artículo 223.4 LGT para el recurso de reposición, pero extrapolable a la totalidad de procedimientos de revisión, tanto en vía administrativa como judicial.

(38) Vid. RUIZ TOLEDANO (2006: p. 5) —y del mismo autor (2009: p. 82)—; también MARTÍNEZ GINER (2008: p. 811). Aunque, con frecuencia, se manejen como términos intercambiables, *ejecutividad* y *executoriedad* de los actos administrativos son aspectos a diferenciar, teniendo el primero que ver con la validez y el segundo con la eficacia de los actos. Por todos, vid. BARCELONA LLOP (1995).

(39) Vid. arts. 224 y 233 LGT en relación con la suspensión en reposición y en la vía económico-administrativa, respectivamente.

(40) Vid. MARTÍNEZ GINER (2008: p. 812). Como se encarga de precisar el propio RGRVA (art. 66.1 segundo párrafo), el recurso de alzada ordinario carece de virtualidad suspensiva.

establecer que «los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación».

Se ha resaltado esta «novedad» reglamentaria (41) que, sin embargo, se limita a revalidar la postura tradicional administrativa (42), confirmada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (43) (acerca del art. 31.4 del anterior RGIT), y el planteamiento que, bajo la vigencia de la LGT-1963, hiciera la doctrina científica, con las únicas voces disonantes de algunos Tribunales Superiores de Justicia (44).

Así las cosas, los actos de ejecución que lleven a cabo los órganos de gestión, inspección o recaudación, como consecuencia de la revisión efectuada, no forman parte del procedimiento revisado, con la específica y muy comentada previsión que realiza el artículo 150.5 de la LGT para los supuestos en que las resoluciones judiciales y económico-administrativas hayan apreciado un vicio de forma y ordenen la *retroacción de las actuaciones inspectoras*; solución legal ésta divergente de la que, con carácter general, consagra el artículo 66.2 del RGRVA (45) y que impone el regreso al momento en que el vicio se cometió, *continuando* el procedimiento con el límite temporal señalado legalmente (46).

(41) Vid. MARTÍNEZ GINER (2008: pp. 815-816); también SOLER ROCH (2009: p. 2); MURILLO RUIZ (2006: p. 403); ESEVERRI MARTÍNEZ (2007: p. 10).

(42) Vid. RUIZ TOLEDANO (2006: p. 10) —y del mismo autor (2009: p. 85)—. Entre otras, vid. RRTEAC de 9 de marzo de 1994; 22 de febrero de 1995; 22 de noviembre de 1995; 6 de marzo de 1996; 14 de mayo de 1998; 6 de octubre de 2000; 28 de mayo de 2001; 13 de septiembre de 2002; 26 de marzo de 2004; 27 de octubre de 2006 y 28 de abril de 2009.

(43) Vid. SSTS de 6 de junio de 2003; 30 de junio de 2004; 4 de octubre de 2004. También vid. SSAN de 7 de junio de 2007 y 14 de noviembre de 2007.

(44) Vid. SSTSJ Islas Baleares de 19 de mayo de 2000; Andalucía (Sevilla) de 23 de enero de 2002; Comunidad Valenciana de 3 de mayo de 2002, 15 de enero de 2003, 17 de enero de 2003 y 25 de noviembre de 2008.

(45) Ello ha motivado dudas sobre la legalidad del precepto reglamentario. Vid. DE TORRES ROMO (2006: p. 2027).

(46) Como el art. 150.5 LGT se refiere al procedimiento inspector, las actuaciones han de concluir en el plazo que reste de aquél —cuya duración es de un año (ampliable por otro más)— o en seis meses si el período subsistente fuese menor.

3. Órganos competentes y plazos para la ejecución

A) Competencia para la ejecución

Aunque nada diga el RGRVA (47), la competencia para la ejecución de las resoluciones recae sobre los órganos que dictaron los actos revisados (48). La omisión puede provenir del hecho de que la revisión de actos tributarios no se conciba, ni siquiera en la vía económico-administrativa, como una potestad de ejecución diferenciada del simple cumplimiento de las resoluciones (49).

B) Plazo general de ejecución

En relación a los plazos, conviene distinguir varias situaciones, pese a que el Reglamento se limite a establecer el *deber de notificar los actos de ejecución en un mes*, a contar desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano que ha de ejecutarla (art. 66.2 RGRVA).

Esta regla general resulta muy condescendiente y favorable para la Administración (50), puesto que, en primer lugar, representa una ampliación del más escueto término de quince días que fijaba la normativa anterior (51). Además, puede suspenderse si el órgano encargado de la ejecución solicita que se aclare la resolución económico-administrativa (52), sin que se haya previsto el plazo para resolver esa aclaración (53).

Pero, lo más importante es que no haya habido ninguna preocupación por regular las consecuencias del incumplimiento del plazo de ejecución, como han resaltado los autores (54) y se ha fijado en ello el Tribunal Económico-

(47) Del tema se ocupa la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

(48) Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE (2006: p. 984); RUIZ TOLEDANO (2006: p. 11); MARTÍNEZ GINER (2008: p. 818).

(49) Vid. HUESCA BOADILLA (2007: p. 313); RUIZ TOLEDANO (2006: p. 3) —y del mismo autor (2009: p. 82)—; MARTÍNEZ GINER (2008: pp. 807-808).

(50) Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE (2006: p. 985), así como RUIZ TOLEDANO (2006: p. 9).

(51) Vid. art. 110.2 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA aprobado por RD 391/1996, de 1 de marzo).

(52) Vid. Apartado Séptimo 1.3.2. de la Resolución de 21 de diciembre de 2005, citada más arriba.

(53) Vid. MARTÍNEZ GINER (2008: p. 821).

(54) Vid. RUIZ TOLEDANO (2006: pp. 9-10) —y del mismo autor (2009: p. 84)—; SÁNCHEZ PEDROCHE (2006: p. 985); MURILLO RUIZ (2006: p. 402); MARTÍNEZ GINER (2008: p. 821).

Administrativo Central (55), más allá del efecto sobre los intereses de demora, que dejarán de devengarse cuando sea necesario practicar una nueva liquidación y, por supuesto, la posibilidad de ganar la prescripción cuando un retraso intolerable de la Administración lo permita.

Pese a que nada diga el Reglamento, parece lógico que en el cómputo del plazo del mes de notificación de los actos de ejecución deba distinguirse si el órgano que ha de ejecutar difiere o no del que resolvió el recurso. En este último supuesto, podría mantenerse que el citado término se contaría a partir del día siguiente al de la resolución del recurso de reposición (56), no amparando el periplo de las resoluciones económico-administrativas hasta que tengan entrada en el registro del órgano encargado de su ejecución (57).

C) Plazo especial por retroacción de actuaciones inspectoras

Por otra parte, está el *plazo especial* que prescribe el ya aludido artículo 150.5 de la LGT para la realización de actuaciones inspectoras como consecuencia de resoluciones de los *Tribunales de verdad*, amén de los económico-administrativos, que hayan ordenado su retroacción. En estos casos, la solución legal ordena la finalización de esa actividad ejecutoria «en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo [de doce meses, ampliable por otros doce en determinadas circunstancias] o en seis meses, si aquél período fuese inferior», computándose desde la recepción del expediente por la Inspección.

El precepto ha suscitado diversos interrogantes y una problemática que no contribuirá a resolver la redacción del nuevo apartado 8 del artículo 197 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria (58); vigente desde el 20 de enero de 2010 y que viene inspirada oficialmente «en aras de lograr una ejecución más eficiente por parte de la Administración Tributaria de las resoluciones administrativas o judiciales [*otorgando*] a los órganos de inspección la posibilidad de llevar a cabo las actuaciones que sean necesarias para

(55) Vid. RTEAC de 29 de marzo de 2007, 4 de diciembre de 2007, 31 de enero de 2008 —en la que se señala que «no procede admitir la caducidad de la acción administrativa al no disponer la propia norma que los efectos sean tales»—, y 28 de abril de 2009.

(56) Vid. RUIZ TOLEDANO (2006: p. 9).

(57) La SAN de 4 de marzo de 2010 resuelve la procedencia de contar el plazo de un mes para ejecutar la resolución desde que tenga entrada en el registro del órgano llamado a realizarla, al margen de las vicisitudes que sufran los escritos en el itinerario que discurre entre el registro general y la planta del edificio donde se encuentra el órgano destinatario de ellos.

(58) Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007, de 27 de julio).

la ejecución, haciendo uso de las facultades previstas en el artículo 142 de la [LGT]» (59).

El artículo 150.5 de la LGT ha favorecido el debate sobre si nos encontramos ante una excepción o específico plazo de ejecución, diferenciado del enunciado por el RGRVA (60). También si, por un elemental principio de jerarquía, la norma reglamentaria quedaría afectada por desconocer lo reflejado en la LGT (61). Asimismo se ha comentado si reabre la cuestión de la autonomía o continuidad de los actos de ejecución de sentencias y resoluciones que afectan al procedimiento de inspección (62). Y, dado que se circunscribe a este último ámbito, si sería trasladable analógicamente a los restantes procedimientos de aplicación de tributos e imposición de sanciones tributarias (63).

(59) El apartado Doce del artículo 4 del Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos y de modificación de otras normas con contenido tributario, ha añadido el siguiente apartado 8 al artículo 197 del Reglamento de Gestión e Inspección: «8. Para la ejecución de las resoluciones administrativas y judiciales, los órganos de inspección podrán desarrollar las actuaciones que sean necesarias pudiendo, en su caso, ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y realizar las actuaciones de obtención de información pertinentes. No obstante, cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, las mencionadas resoluciones hayan ordenado la retroacción de actuaciones, éstas se desarrollarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.5 de la citada Ley». Para un examen crítico de esta modificación, vid. FALCÓN Y TELLÁ (2010: pp. 7 y ss.), quien considera que la reforma representa un grosero intento de la Administración de limitar la aplicación del precepto legal a los supuestos en que la sentencia o resolución que se ejecuta ordene expresamente la retroacción de actuaciones. Para JUAN LOZANO (2010: p. 187), el nuevo apartado 8 del artículo 196 del RGIT refrenda que la fase de ejecución se corresponde con la naturaleza del procedimiento de inspección.

(60) Para ESEVERRI MARTÍNEZ (2007: pp. 11-12), no existe motivo para entender que el art. 150.5 LGT opere como excepción de la regla general establecida en el art. 66.2 RGRVA. MARTÍNEZ GINER (2008: p. 822) y SOLER ROCH (2009: p. 3), consideran que dicho precepto regula un plazo especial para las actuaciones inspectoras.

(61) Vid. DE TORRES ROMO (2006: p. 2027). MARTÍNEZ GINER (2008: p. 817) y SOLER ROCH (2009: p. 3), no creen que la norma reglamentaria incurra en ilegalidad, sugiriendo una interpretación que hace compatibles los enunciados de la LGT y del RGRVA.

(62) Vid. MARTÍNEZ GINER (2008: p. 823); también SOLER ROCH (2009: p. 3). En cualquier caso, como han puesto de relieve el primero de los autores que acaban de citarse (p. 826) y FALCÓN Y TELLÁ (2007a: p. 8), el hecho de que la ejecución no sea continuación del procedimiento inspector, sino que se inserta en un procedimiento distinto, como es el de ejecución, no obsta a que el mismo esté sujeto a un plazo máximo de duración que es, precisamente, el del art. 150.5 LGT.

(63) Para ESEVERRI MARTÍNEZ (2007: pp. 12 y 14), la especificidad en la ejecución que contempla el art. 150.5 LGT debe resultar de aplicación a cualquier procedimiento de aplicación de los tributos en que se advierta disminución de las facultades de defensa del administrado. También JUAN LOZANO (2010: p. 189), apunta esa aplicación analógica del precepto a los demás procedimientos tributarios y sancionador.

Aparte de los citados asuntos, lo que despunta es determinar si el plazo especial de ejecución con retroacción de actuaciones inspectoras aporta mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y si su aplicación se encuentra restringida o no por una expresa orden de reposición, basada exclusivamente en motivos formales causantes de indefensión.

Por lo que afecta al primer punto, la doctrina ha resaltado la lógica y el carácter favorable del precepto de la LGT, entendiendo que garantiza que el cómputo de los plazos de que dispone la Inspección no se verá alterado en perjuicio del contribuyente, además de la ventaja de fijar con claridad las consecuencias de su incumplimiento, que serían las propias de la inobservancia del plazo del procedimiento de inspección, a saber: 1.º Ausencia de devengo de intereses de demora desde el incumplimiento hasta la finalización del procedimiento; 2.º Enervación del efecto interruptivo de la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo, y 3.º Atribución del carácter de espontáneos a los ingresos realizados hasta el incumplimiento del plazo (64).

En cuanto a la procedencia de pasar por el término que marca el artículo 150.5 de la LGT a cualquier supuesto de reactuación de la Inspección, tras el pronunciamiento de una resolución o sentencia, porque ello implicaría, de alguna forma, que hay una retroacción, sea por razones de fondo o formales, la doctrina no es unívoca. Para unos, el carácter excepcional de la decisión de retrotraer actuaciones —exclusivamente fundada en defectos de forma que hayan disminuido las posibilidades de defensa— impide que la misma se generalice, pues ello no operaría ya como garantía de los contribuyentes, sino beneficiando al órgano que dictó el acto anulado y que vería recompensado su improcedente comportamiento (65). Otros autores propugnan una *visión antiformalista* —para evitar, precisamente, la de contrario signo sostenida por la Administración—, entendiendo que, con independencia de la literalidad del fallo, aun cuando sólo se tratara de sustituir una liquidación anulada por otra distinta, esta sustitución representa materialmente una *retroacción procedimental* que estaría sujeta al plazo especial de ejecución fijado por la LGT (66).

(64) Vid. FALCÓN Y TELA (2007a: p. 5); MARTÍNEZ GINER (2008: pp. 823-824) y SOLER ROCH (2009: pp. 3-4).

(65) Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ (2007: pp. 11-12).

(66) Vid. FALCÓN Y TELA (2007a: pp. 5-7), quien ha criticado con rotundidad la interpretación restrictiva administrativa; también MARTÍNEZ GINER (2008: pp. 824-826).

4. Contenido de la ejecución, según el tipo de resolución adoptada

A) Clasificación de las resoluciones

Las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, al igual que las sentencias judiciales (art. 68 LJCA), pueden ser *estimatorias*, *desestimatorias* y declarar la *inadmisibilidad* de la reclamación (art. 239.3 LGT). Para nuestro enfoque restringiremos la atención a las del primer tipo, puesto que en las desestimatorias, la ejecución representa la confirmación del acto impugnado, dependiendo de si el mismo estuvo o no suspendido (67).

La LGT establece que las resoluciones estimatorias podrán anular total o parcialmente el acto impugnado, por razones de derecho sustantivo o por defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, produciendo, en este último caso, la anulación en la parte afectada y la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el vicio formal. El desarrollo, aunque poco sistemático (68), se encuentra en los apartados 3 a 5 del artículo 66 del RGRVA.

B) Anulación total sin necesidad de nuevo acto

La resolución que aprecie totalmente la pretensión del reclamante y no precise la necesidad de dictar un nuevo acto, planteará pocos problemas para su ejecución (69), consistiendo ésta, simplemente, en la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado, devolviendo las garantías aportadas o las cantidades que se ingresaron indebidamente —lo que dependerá de si hubo suspensión o no—, junto a los correspondientes intereses de demora (art. 66.5 RGRVA).

Así lo ha razonado el TEAC, en Resolución de 26 de marzo de 2009 (aplicando la doctrina contenida en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 2001) (70), al declarar la imposibilidad de dictar una nueva liquidación si la reclamación contra la anterior había sido estimada en

(67) Vid. MARTÍN QUERALT (2005: p. 5); RUIZ TOLEDANO (2006: p. 18) —y del mismo autor (2009: p. 88)—; también MARTÍNEZ GINER (2008: p. 836). Refiriéndose a las sentencias, vid. RUIZ RISUEÑO (2004: pp. 300-301).

(68) Vid. RUIZ TOLEDANO (2006: p. 13) y (2009: p. 85).

(69) Vid. MARTÍNEZ GINER (2008: p. 832).

(70) En esta SAN de 27 de septiembre de 2001, se afirma que el TEAC puede conceder a quien recurre en alzada más de lo que concedió la resolución del Tribunal Regional, pero no menos, pues ello infringiría el principio que prohíbe la *reformatio in peius* (STS de 9 de Octubre de 1989).

cuanto al fondo de las pretensiones del reclamante (71). Lo contrario supondría reabrir un procedimiento ya concluso e iría contra la prohibición de *reformatio in peius*. En este caso se estimó la reclamación interpuesta contra la Resolución de un TEAR que, habiendo anulado la liquidación realizada por la Inspección —que no había probado los hechos que fundamentaban su regularización—, ordenó la práctica de nuevas actuaciones de comprobación, como si la Inspección dependiera funcionalmente del órgano revisor (72). Tal proceder es criticado por el TEAC por ir en contra del principio de seguridad jurídica, ya que los tribunales no pueden estar ordenando retrotraer las actuaciones *sine die*, otorgando a la Inspección una nueva posibilidad de pronunciarse y calificar de otra forma los hechos controvertidos.

C) Anulación total o parcial con nuevo acto

El artículo 66.3 del RGRVA reitera el principio de *conservación de los actos* y trámites no afectados por la causa de anulación (73), al referirse a resoluciones sobre el fondo del asunto que anulen total o parcialmente el acto impugnado, siendo necesario dictar un nuevo acto (74).

La ejecución de una resolución que anule una liquidación dependerá de si se acordó previamente o no la suspensión (75), afectando al devengo de intereses de demora que se exigirán sobre el importe de la nueva liquidación (art. 26.5 LGT) (76). De no haberse producido la suspensión, aunque no lo

(71) Vid. RUIZ TOLEDANO (2009: p. 86), haciéndose eco de la RTEAC de 26 de marzo de 2009.

(72) Para un supuesto semejante, vid. RTEAC de 10 de octubre de 2007.

(73) Vid. art. 66.2 RGRVA y arts. 64 a 67 LRJAPyPAC.

(74) Vid. RUIZ TOLEDANO (2009: p. 86). ESEVERRI MARTÍNEZ (2007: p. 14), ha llamado la atención sobre los términos del art. 66.3 RGRVA, pues no se termina de comprender que si se resuelve sobre el fondo del asunto suscitado y se anula totalmente el acto recurrido, invite a una conservación de las actuaciones no afectadas por la causa de anulación. En su opinión, este supuesto no admite posibilidad alguna de reconsiderar la composición del acto como consecuencia de la declaración de anulación.

(75) Vid. MARTÍNEZ GINER (2008: p. 827); también RUIZ TOLEDANO (2009: p. 86).

(76) En relación a si caben o no intereses de demora en los casos en que la liquidación anulada se refiera a tributos en los que rige la práctica de liquidación administrativa, vid. FALCÓN Y TELA (2008: pp. 5 y ss.), quien razona su improcedencia con apoyo en SSTs de 23 de octubre de 1995, 5 de enero de 2001, 11 de mayo de 2004 y 31 de octubre de 2006 —sobre todo en esta última, que afirma que «si la Administración es la causante del retraso en el pago, por haber cometido errores, es ella quien debe hacerse única responsable del mismo, sin que pueda transmitirse dicha responsabilidad al deudor, por lo que la nueva liquidación, en la fecha en que se practique, es la única que debe tomarse en cuenta a la hora de liquidar los intereses de demora»—. También vid. MARTÍNEZ GINER (2008: pp. 828-829), compartiendo los argumentos del anterior autor.

diga el Reglamento, procederá la devolución de las cantidades ingresadas (77), pudiendo compensarse de oficio (art. 73.1 LGT).

La ejecución de resoluciones estimatorias que dejen inalterada la cuota, pagos a cuenta, intereses, recargos o la sanción inicialmente impuesta, implicará la rectificación del acto impugnado y los posteriores que deriven de esta anulación parcial, manteniéndose los actos de recaudación previamente realizados, reformatando, en su caso, las cuantías de las trabas y embargos realizados (78).

D) Resoluciones estimatorias por motivos formales

Cabe, por último, que las resoluciones estimen la existencia de defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, anulando total o parcialmente el acto impugnado y ordenando la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto (art. 239.3 LGT).

Los comentaristas han resaltado la dificultad de determinar en ocasiones, salvo si la resolución lo indica de manera expresa, si estamos ante un *vicio de fondo* (p. ej.: insuficiencia de prueba) o un *defecto de forma* (v. gr.: omisión del trámite de audiencia o alegaciones, insuficiencia de motivación), cuya relevancia procedimental ha de ser clara en la indefensión causada al contribuyente (79). De lo contrario, y por razones de economía procesal, se debería entrar a conocer del fondo del asunto si la resolución que habría que adoptar, tras retrotraer y subsanar el vicio de forma, hubiera sido la misma.

El RGRVA (art. 66.4) contempla tres tipos de consecuencias: 1.º Retroacción de actuaciones; 2.º Anulación de todos los actos posteriores que tengan su causa en el anulado, y 3.º Devolución de garantías (80) y cantidades indebidamente ingresadas junto a los intereses de demora. La ejecución en sí de estas resoluciones se ciñe a los mencionados aspectos y no alcanza al procedimiento que deba continuar tras la retroacción ordenada y que terminará resolviendo el fondo del asunto.

(77) Vid. MARTÍNEZ GINER (2008: p. 820). Esa compensación podrá darse también si hubo una anulación parcial del acto recurrido. Manifestándose críticamente con una indebida aplicación en estos supuestos, vid. AEDAF (s/f: p. 6).

(78) Vid. MARTÍNEZ GINER (2008: p. 830); también RUIZ TOLEDANO (2009: p. 86). Al tratarse de una estimación por razones de fondo, aunque parcial, ESEVERRI MARTÍNEZ (2007: p. 14), rechaza la posibilidad de reponer actuaciones desde el momento en que fuese detectado el vicio de invalidación del acto.

(79) Vid. RUIZ TOLEDANO (2006: p. 17) —y de este mismo autor (2009: p. 87)—; también MARTÍNEZ GINER (2008: pp. 833-834). MARTÍN QUERALT (2010b: p. 8), ha insistido en la necesidad de analizar, y no pasar de manera apresurada, sobre la distinción entre defectos de forma y sustanciales.

(80) Si la resolución anulase parcialmente el acto impugnado por motivos formales, procederá la reducción proporcional de garantías prevista en el art. 67 RGRVA.

5. Incidente de ejecución, aclaración y extensión de resoluciones económico-administrativas y sentencias judiciales

Aparte de la regulación general aplicable a todos los procedimientos de revisión, el RGRVA contiene un par de preceptos dedicados al cumplimiento y extensión de las resoluciones económico-administrativas (arts. 68-69).

A) El deficiente y contradictorio incidente de ejecución contemplado en el RGRVA

El artículo 68 del RGRVA ha unificado el tratamiento de situaciones (y procedimientos) diferenciables —como son la discrepancia en la ejecución que se acomete y formulación de una nueva reclamación frente a cuestiones no resueltas y planteadas por el acto de ejecución— que hacía su antecedente inmediato (81). Esto ha suscitado dudas interpretativas sobre el ámbito de aplicación del incidente de ejecución y las cuestiones que se pueden abordar mediante el mismo (82), amén de la crítica por la eventual postergación de derechos al procedimiento legalmente establecido, al juez predeterminado y a la defensa sin cortapisas.

La norma establece este instrumento si el interesado está disconforme con los actos de ejecución de la resolución económico-administrativa, atribuyendo competencia para resolver el *incidente* (83) al tribunal que hubiese dictado la resolución que se ejecuta —anteriormente lo era el de primera o única instancia— y remitiendo a las normas del procedimiento general o abreviado que fueron aplicables para el recurso o la reclamación inicial, con la sola indicación de que habrán de suprimirse de oficio aquellos trámites que no sean indispensables para resolver la discrepancia planteada en el incidente; algo que contrasta con el perentorio plazo de cinco días para resolverlo que daba el reglamento anterior, pudiendo hacerlo ineficaz, confuso y contradictorio con la seguridad jurídica y su propia finalidad (84).

(81) Vid. art. 111 RPREA. En desarrollo del actual art. 68 RGRVA, vid. apartado Séptimo 1.4. de la Resolución de 21 de diciembre de 2005, ya citada.

(82) Vid. MARTÍNEZ GINER (2008: p. 843); también FALCÓN Y TELLA (2007b: pp. 6-7).

(83) La doctrina ha dudado que el manejo de la propia denominación —incidente de ejecución— sea adecuada al incluir los casos en que se susciten cuestiones nuevas. Vid. RUIZ TOLEDANO (2006: p. 3) —y del mismo autor (2009: p. 90)—; SÁNCHEZ PEDROCHE (2006: p. 1006); MARTÍNEZ GINER (2008: p. 844).

(84) Vid. MURILLO RUIZ (2006: p. 422); PONT MESTRES (2006: pp. 10-11); también CAYÓN GALLARDO (2009: pp. 15, 17 y 18), advirtiendo que no serán pocos los casos en que los contribuyentes insten la vía del incidente de ejecución y la de reclamación, para desistirse de alguna cuando y según proceda.

La doctrina ha criticado la regulación por apartarse de la impronta de urgencia (85), típica de una medida para reaccionar contra una ejecución parcial, fraudulenta o carente de identidad con la resolución adoptada (86). También se ha censurado por su pretensión de cerrar la puerta a la formulación de una reclamación económico-administrativa en los casos en que se planteen cuestiones nuevas en la ejecución de la resolución (87). Igualmente se ha objetado que, para estos supuestos en que surjan cuestiones no resueltas, la atribución de competencia para resolver el incidente al tribunal que hubiese dictado la resolución que se ejecuta —rompiendo la tradicional competencia de los TEAR para vigilar el cumplimiento de las resoluciones del TEAC en alzada—, puede afectar al derecho a los procedimientos legalmente establecidos y al juez predeterminado por la ley (88). Y el ejercicio del derecho de defensa sin restricciones puede quedar en entredicho con el enunciado, entre los supuestos de inadmisibilidad de los incidentes (89), de los temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta (90), pues ello obligaría a afinar la puntería del reclamante, en cuanto a sus motivos de oposición, hasta extremos que sólo *a posteriori* podrá saberse si iban a resultar o no necesarios.

(85) Vid. PONT MESTRES (2006: pp. 16 y 18); también MARTÍNEZ GINER (2008: pp. 846-847).

(86) Vid. MARTÍNEZ GINER (2008: p. 811).

(87) Vid. FALCÓN Y TELA (2007b: pp. 7 y 8). En términos más comedidos, MARTÍNEZ GINER (2008: p. 845), ha venido a relativizar el problema, entendiendo que en el supuesto de que se planteen cuestiones nuevas, no sería procedente que se suprima ningún trámite, por lo que en el fondo se trataría, al menos procedimentalmente, como una reclamación económico-administrativa. En apoyo de esta argumentación, vid. RTEAC de 9 de octubre de 2007, que para casos en que se planteen cuestiones nuevas a través de un incidente de ejecución, admite que deben ofrecerse las mismas garantías al interesado que en un procedimiento económico-administrativo, para que no haya indefensión o desamparo alguno.

(88) Vid. FALCÓN Y TELA (2007b: p. 8); también MARTÍNEZ GINER (2008: p. 846). El primero de estos autores pone el ejemplo de una nueva liquidación dictada en ejecución y sustitución de otra anterior anulada por el TEAC, que pasa a tener una cuantía inferior a 150.000 €. Si se planteara una reclamación económico-administrativa en relación con las cuestiones nuevas que suscitara la nueva liquidación, la competencia la tendría el TEAR, que pondría fin a la vía administrativa, debiendo acudir al TSJ correspondiente. Si la vía es la del incidente de ejecución, lo conocerá el TEAC y la competencia judicial la tendría entonces la Audiencia Nacional.

(89) Los otros motivos de inadmisión se corresponden con la lógica de evitar el empleo de la vía incidental para reabrir una nueva revisión de resoluciones firmes —art. 213 LGT— y con las circunstancias que determinan la declaración de inadmisibilidad enunciadas en el art. 239.4 LGT.

(90) Vid. MARTÍNEZ GINER (2008: pp. 848-849). RUIZ TOLEDANO (2009: p. 99), señala que el RGRVA recoge la posición tradicional administrativa (v. gr.: RTEAC de 26 de mayo de 2000).

B) Aclaración de resoluciones

El artículo 68.4 del RGRVA recoge la posibilidad, que sólo ostentan los órganos competentes de la ejecución de las resoluciones económico-administrativas, de solicitar la aclaración de las mismas al tribunal correspondiente; lo cual no aparecía previsto en la anterior reglamentación (91).

Tanto la doctrina del TEAC, como la jurisprudencia contenciosa (92) confirman esta facultad exclusiva de los órganos encargados de la ejecución, que obtendrán la ventaja de la suspensión del plazo de ejecución durante la tramitación de su petición de aclaración (93). Para el esclarecimiento de las dudas o incongruencias de las resoluciones a instancias de los reclamantes, sólo podrán seguir la vía del incidente de ejecución (94).

C) Extensión de resoluciones económico-administrativas y sentencias judiciales

Otra novedad del RGRVA (art. 69) estriba en la extensión de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, siempre que se cumplan ciertos requisitos de índole objetiva y subjetiva. Los primeros afectan a los actos respecto de los cuales cabría ejercitar la petición de extensión, exigiendo el Reglamento que sean posteriores a la reclamación cuya resolución pretende trasladarse —pero anteriores, lógicamente a que venza el plazo de un mes desde la notificación de la resolución (95)—, además de ser en todo idénticos al acto citado en el escrito de interposición de aquélla y que no sean firmes en vía administrativa. Del lado de los sujetos, estamos ante una extensión limitada exclusivamente al reclamante o interesado en la reclamación inicial.

(91) Pese a su regulación junto al incidente de ejecución, esta posibilidad de aclaración no forma parte de dicho ámbito. Vid. RUIZ TOLEDANO (2009: p. 90) —del mismo autor (2006: pp. 6-7)— y MARTÍNEZ GINER (2008: p. 849).

(92) Vid., por ejemplo, la RTEAC de 25 de junio de 2008 y la STSJ de Canarias, de 27 de noviembre de 2009, que desestima la posibilidad de dictar una sentencia aclaratoria del fallo de una resolución económico-administrativa impugnada.

(93) Vid. Resolución de 21 de diciembre de 2005, ya citada, apartado Séptimo 1.3.

(94) Vid. RUIZ TOLEDANO (2009: p. 101).

(95) Si ha transcurrido el plazo señalado por el art. 69.2 RGRVA, no cabrá solicitar la extensión de la resolución inicial, aunque sí podrá presentarse recurso o reclamación, cuya futura resolución debería ajustarse al mismo criterio de la primera si correspondiera al mismo Tribunal la dictó. Por ello, hubiera sido preferible establecer un plazo más amplio, como el del año que contempla la LJCA. Vid. RUIZ TOLEDANO (2006: p. 4) —y del mismo autor (2009: p. 104)—; también MARTÍNEZ GINER (2008: p. 852), quien resalta la incoherencia que supone para con la finalidad del art. 69 RGRVA que se simultaneen las vías de petición de extensión de resoluciones con la interposición de reclamación o recurso.

La solución, aunque inspirada en la ley jurisdiccional (art. 110 LJCA), resulta más restrictiva que ésta —pese a la ampliación que supone respecto de la anterior reglamentación (96)— y no ha incorporado una técnica de *amplificación de los efectos* de las resoluciones en relación con recursos masivos, si bien tiene la finalidad de reducir la litigiosidad de un mismo obligado tributario (97).

IV. EXAMEN DE ALGUNOS PROBLEMAS A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA RECIENTE

Llegados a este punto, observaremos a continuación algunas sentencias y resoluciones dictadas recientemente, donde aparecen reflejados varios de los problemas que han quedado mencionados en las páginas anteriores.

1. Vicios de nulidad, anulabilidad y defectos de forma

Es verdad que la mayoría de las cuestiones controvertidas que se suscitan al ejecutar sentencias y resoluciones podrían analizarse desde la perspectiva de los motivos y efectos de la invalidez de los actos de aplicación de los tributos e imposición de sanciones en la materia, dado el elevado interés dogmático y práctico que ello tiene (98).

Sin embargo, en el actual estado de cosas marcado por un recargado *decisionismo valorativo* de nuestros tribunales económico-administrativos y judiciales (99), tienden difuminarse los contornos de los vicios de nulidad absoluta y relativa (100), al tiempo que se hace inseguro catalogar los supuestos en que, por tratarse de vicios formales o de tramitación de los procedimientos, cabría ordenar una retroacción de actuaciones al momento en que los mismos se produjeron.

La apreciación de las consecuencias que deban darse a la *omisión del trámite de audiencia* constituye un buen ejemplo de lo dicho. La jurisprudencia ha evolucionado desde su consideración como esencial, importantísimo o sagrado requisito, hasta su relativización, fuera del procedimiento sancionador, como

(96) El art. 118.6 RPREA de 1996 sólo preveía la extensión de efectos respecto de actos de retención tributaria.

(97) Vid. RUIZ TOLEDANO (2006: pp. 1-2) —del mismo autor (2009: p. 102)—; también MARTÍNEZ GINER (2008: pp. 850-851).

(98) Vid. BOSCH CHOLBI (2010a: p. 289). Para un estudio de los efectos derivados de la inobservancia del procedimiento sancionador tributario, vid. ALMUDÍ CID (2010: pp. 1047 y ss.).

(99) Vid. BOSCH CHOLBI (2010a: p. 309).

(100) Vid. arts. 62 y ss. LRJAPyPAC, así como el art. 217.1 LGT, que constituye la transposición del primero. Vid. MARTÍN LÓPEZ (2010: p. 6).

un defecto de forma que no determinaría automáticamente la anulabilidad si el interesado puede formular alegaciones y presentar documentos en cualquier otro trámite posterior (101).

Así, por ejemplo, el TSJ de Galicia mantuvo la esencialidad del citado trámite en la Sentencia de 31 de enero de 2007, por lo que su omisión determinaba la nulidad radical de la liquidación girada. Sin embargo, en Sentencia posterior de 23 de julio de 2008, considera que tal defecto es subsanable si se concede al interesado la posibilidad de ejercitar su derecho de defensa con posteriores alegaciones, por lo que desestima la invocada indefensión y falta de motivación de un acuerdo sancionador.

Este mismo resultado, en relación con un expediente de gestión, se produjo en la Sentencia del TSJ de Cataluña de 19 de diciembre de 2008. Y, más recientemente, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2009, aparte de efectuar una general consideración sobre la fuerza invalidatoria de los defectos formales que invocaba la recurrente —con argumentos traídos de diversos pronunciamientos del Tribunal Supremo (102)—, resuelve desestimando la alegación de nulidad de pleno derecho de la Resolución del TEAC combatida, por no haber concedido el trámite de puesta de manifiesto y alegaciones, al considerar que tal vicio de forma sólo producirá la invalidez de los actos impugnados cuando los mismos carezcan de los requisitos indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados, pudiendo purgarse a lo largo del procedimiento e incluso en vía contencioso-administrativa, enjuiciando el fondo del asunto.

No es nueva, ni mucho menos, la consideración crítica acerca de decisiones judiciales que declaran la nulidad de actuaciones y condenan a la Administración a dictar un nuevo acto que sustituya al anulado, lo cual se cumplirá de buen grado y puntualmente siempre que se trate de actos de contenido negativo y, en general, cuando a sus intereses conviene. A partir de una fórmula ritual, carente de base legal y procedente de la primera época de nuestro contencioso-administrativo, los tribunales han frecuentado declarar la nulidad y reponer las actuaciones, como si así se conciliara el atrevimiento del juzgador por haber anulado un acto de la Administración con el otorgamiento a ésta de una nueva oportunidad para que acierte (103).

(101) Vid. SANZ CLAVIJO (2010: pp. 103 y ss.). La STS de 11 de julio de 2003 declara que la omisión del trámite de audiencia no merece otra calificación que la de mera irregularidad. En sentido similar, vid. la STS de 16 de marzo de 2005.

(102) Vid. SSTs de 14 de junio de 1985, 3 de julio de 1987, 16 de noviembre de 1987, 6 de julio de 1988, 22 de julio de 1988, 27 de febrero de 1991, 17 de junio de 1991, 10 de octubre de 1991, 20 de julio de 1992, 14 octubre 1992 y 14 de febrero de 2000.

(103) Vid. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (1969: pp. 98-99 y 102), refiriéndose al fallo contenido en la STS de 7 de marzo de 1967.

Los intentos encaminados a la reducción de ese fenómeno, que entraña un intercambio de técnicas del procedimiento administrativo al proceso contencioso, se han ligado a la consideración del carácter instrumental de los defectos formales de los actos, cuya valoración se ha hecho en función del fondo del asunto y con la convicción de que alcanzar una decisión que ponga fin a la controversia no sólo se justifica por razones de economía procesal, sino ante todo por el derecho fundamental y preeminente de acceso a la justicia (104).

Cuando se considere incorrecta una liquidación por error en el sujeto, o se haya determinado indebidamente la base imponible de un tributo, se hubiesen aplicado incorrectamente tipos impositivos, deducciones o se haya dado una falta de prueba, la sentencia estimatoria no debe permitir que la Administración pueda ejercer nuevamente su potestad de autotutela declarativa. Y si lo que se ha producido es un vicio formal por falta de motivación de las comprobaciones de valor o inidoneidad del perito; en las diligencias, actas o acuerdos de liquidación o de medidas cautelares; omisión del trámite de audiencia; falta de informe ampliatorio del acta de disconformidad o al utilizar el régimen de estimación indirecta; falta de poder del representante; incompetencia del actuuario; falta de notificación, etc. (105), la capacidad de corrección de las irregularidades como consecuencia de una decisión de retroacción de actuaciones, debe plegarse a la existencia de una situación de efectiva indefensión del contribuyente (106) que es, precisamente, lo que se trata de corregir reponiendo la tramitación del expediente al momento en que el vicio se originó.

Pero una cosa es la teoría y otra la práctica, como muestra que para un defecto de motivación se aprecie, por un lado, la misma naturaleza sustantiva que si se tratara de un acuerdo sancionador inmotivado, declarando la nulidad de pleno derecho del acto de liquidación y su ineficacia para interrumpir la prescripción (STSJ de Cataluña de 12 de febrero de 2009) y, por otro, se mantengan estos efectos y se admita expresamente la retroacción por tratarse de un vicio de forma (STS de 22 de septiembre de 2008).

2. Ejecución en sus términos sin retroacción de actuaciones

En la jurisprudencia reciente, van abriéndose paso las decisiones que declaran la improcedencia de haber ordenado reponer actuaciones, cuando el vicio que afectaba al acto impugnado requería, lisa y llanamente, ser anulado sin aquel pronunciamiento complementario.

(104) Vid. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (1969: pp. 79-81, 90 y 104).

(105) Vid. BOSCH CHOLBI (2010a: pp. 314-316).

(106) Vid. PONT MESTRES (2006: p. 17); también SANZ CLAVIJO (2010: p. 151).

Así, por ejemplo, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 18 de septiembre de 2008, estima parcialmente un recurso interpuesto contra una Resolución del TEAC que había ordenado la repetición de actuaciones para que la Inspección, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, procediera a determinar correctamente el valor atribuible al suelo que debía ser excluido de la base de amortización. La Sala reitera la doctrina contenida en fallos anteriores (107) y declara la improcedencia de que los tribunales económico-administrativos señalen esa retroacción de ordinario, la cual sólo puede darse para que se depuren las irregularidades formales que satisfagan los derechos del contribuyente, y no como nueva oportunidad para que la Administración dicte acuerdos de liquidación, sanción o recaudación. La Audiencia cita, en apoyo de la tesis a la que llega, tres razones: 1.ª) El mandato de retroacción, fuera de los casos en que puede darse, sería contrario a un estricto desempeño de la función revisora; 2.ª) Dicha orden podría suponer, de hecho, una *reformatio in peius*, si reorienta la actividad administrativa hacia el ejercicio de una potestad distinta a la que originó el acto debatido; y 3.ª) Porque el propio TEAC ha manifestado, en diversas ocasiones, la improcedencia de ordenar la reposición de actuaciones, incluso en supuestos de falta de motivación, donde parecería más razonable abrir esa posibilidad (108).

En la misma dirección se orienta el TSJ de Cataluña, en Sentencia de 23 de abril de 2009, desestimando el recurso interpuesto contra una Resolución del TEAR que había anulado parcialmente un acuerdo de liquidación por razones de derecho sustantivo y no por defectos formales, por lo que no se acordó, ni podía acordarse, la retroacción de actuaciones (109). Y, también, las Sentencias de la Audiencia Nacional de 23 de julio y 21 de septiembre de 2009, pronunciándose sobre la improcedencia de retrotraer el expediente sobre la base de la interdicción de la *reformatio in peius* y el contenido de las facultades revisoras de los órganos económico-administrativos. Del mismo modo, el TSJ de la Comunidad Valenciana, en un Auto de 17 de mayo de 2010, resuelve un incidente de ejecución contra un acuerdo de alteración catastral que se había

(107) Vid. SSAN de 17 de abril de 2008 y 26 de junio de 2008. También puede mencionarse, aunque no se cite en el fallo que comentamos, por ser posterior, la SAN de 25 de septiembre de 2008 que resuelve un caso de estimación parcial basada en la incorrecta apreciación por la Inspección de los ingresos computables, lo cual no puede conducir a una segunda oportunidad para practicar una nueva liquidación, siendo improcedente reponer actuaciones.

(108) Haciéndose eco de las razones citadas en el texto, vid. MARTÍN QUERALT (2010b: p. 11).

(109) El mismo TSJ de Cataluña había mantenido ya el mismo criterio en la Sentencia de 4 de octubre de 2007, señalando el carácter excepcional de la reposición de actuaciones que conduzca a la emisión de nuevas liquidaciones o sanciones. De esta manera, cuando el TEAR se limite a acordar la anulación de los actos, «debe de entenderse que la cuestión ha quedado definitivamente juzgada y zanjada, sin que sea viable un posterior expediente en el que se pretenda subsanar la evidente nulidad de la primera». Vid. CAAMAÑO ANIDO (2010: p. 12).

dictado en ejecución de una Sentencia anulatoria del propio tribunal valenciano que ni siquiera mencionó una posible retroacción de las actuaciones administrativas para que se sustituyera el acuerdo previo anulado (110).

A finales de agosto de 2010, fueron muchos los medios de comunicación que se hicieron eco de la Resolución del TEAC de 29 de junio de 2010 (111), que desestimó el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección de la Agencia Tributaria, partidario de que la Resolución del TEAR de Cataluña de 22 de mayo de 2008 hubiese recogido expresamente la posibilidad de dictar nuevas liquidaciones en sustitución de las anuladas. El TEAR había resuelto con el señalamiento de que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, las liquidaciones sólo pueden ser trimestrales o mensuales, pero no pueden abarcar el año natural, procediendo la anulación de las practicadas por la Inspección con esa extensión temporal.

En sus razonamientos de Derecho, el TEAC dedujo «el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo» e hizo gala de una flexibilidad máxima al referirse a la naturaleza —«cualquiera que sea», señaló— de la cuestión apreciada por el TEAR para anular la liquidación, aunque descartando que estuviésemos ante un defecto formal o procedimental, por lo que se trataría de un vicio que afecta intrínsecamente al esquema liquidatorio del impuesto, alterando la relación jurídico-tributaria en los términos que recoge la normativa del IVA. Luego señaló que la anulación acordada por el TEAR debía ser ejecutada en sus propios términos por la Administración, al no haberse dado la oportunidad a la misma de reponer el procedimiento a un momento concreto, a fin de que continuasen a partir del trámite correspondiente. Con apoyo en la doctrina del propio TEAC (112), así como en varias sentencias judiciales (113), se razonó

(110) Vid. BOSCH CHOLBI (2010b: pp. 8 y ss.).

(111) Los titulares periodísticos resultan elocuentes de la importancia que se quiso ver en el fallo, veamos algunos: «Hacienda tendrá que revisar hasta 20.000 liquidaciones del IVA anuladas» (*El País*, 27 de agosto de 2010); «Un error de Hacienda le cuesta 3.000 millones, lo que ganará al subir el IVA» (*Expansión*, 27 de agosto de 2010); «Hacienda tendrá que rehacer las liquidaciones anuales del IVA de tres años para no perder 5.000 millones» (*La Voz de Galicia*, 27 de agosto de 2010); «Una sentencia anula las liquidaciones del IVA de los años 2006, 2007 y 2008» (*La Razón*, 27 de agosto de 2010); «Hacienda tendrá que repetir miles de liquidaciones de IVA» (*El Economista*, 27 de agosto de 2010); «La justicia tributaria agrava la crisis» (*La Voz de Galicia*, 31 de agosto de 2010); «Prohibido el reinicio de actuaciones de Hacienda ante liquidaciones anuladas» (*El Economista*, 1 de septiembre de 2010).

(112) Aunque no se cite en la Resolución que comentamos en el texto, la misma tesis sobre la improcedencia de retroacción derivada de la prohibición de *reformatio in peius* se puede observar en la RTEAC de 26 de marzo de 2009.

(113) Vid. RTEAC de 22 de mayo de 2008; STSJ de Cataluña de 27 de noviembre de 2008 y SSAN de 27 de septiembre de 2001 y 25 de septiembre de 2008.

que los Tribunales no pueden estar ordenando retrotraer las actuaciones *sine die*, otorgando a la Inspección la posibilidad de pronunciarse de nuevo y calificar de otra forma los hechos controvertidos, dando lugar en su caso a una nueva calificación que fuera más perjudicial para el interesado que vulneraría así la prohibición de *reformatio in peius*. La labor inspectora habría acabado, por tanto, y no puede reabrirse un procedimiento ya concluso (114).

Pero no era seguro que la doctrina de esta Resolución del TEAC fuera a acabar consolidándose, al menos de momento y, con independencia de las consideraciones que han efectuado diversos autores sobre las consecuencias que acarrea y la posibilidad de revisión de dicha resolución (115), su rectificación se ha producido en el ámbito jurisdiccional (STSJ de Madrid de 22 de noviembre de 2010) (116) y, alcanzando mayor notoriedad en el propio orden económico-administrativo por una nueva Resolución del TEAC, de 24 de noviembre de 2010 (117), la primera que dicta la Sala Especial de Unificación de Doctrina, tras el recurso extraordinario interpuesto por el Director General de Tributos (118).

La primera cuestión que aborda la Sala en esta nueva Resolución es la naturaleza material o formal del vicio en que se incurrió al dictar liquidaciones por períodos anuales en lugar de las correspondientes trimestrales, a efectos del IVA. Tras un intento de sistematización de los defectos formales —según

(114) Frente al criterio de la Sala, el voto particular formulado por la titular de la vocalía 12.ª sostuvo la naturaleza formal o procedimental, no sustantiva, de la infracción apreciada, «lo que no impediría la práctica de nuevas liquidaciones en las que se procediera simplemente a imputar las diferentes operaciones regularizadas a un determinado trimestre o mes, suprimiendo la incorrecta referencia global a un año natural, y sin alterar la calificación jurídica ya efectuada por los órganos de aplicación de los tributos...».

(115) Entre otros, vid. DE LA TORRE DÍAZ (2010a); FALCÓN Y TELA (2010b: pp. 7 y ss.) y NAVARRO SANCHÍS (2010: p. 23).

(116) Esta STSJ de Madrid, de 22 de noviembre de 2010 declara que la anulación de una liquidación de IVA por comprender todo el año natural, en ningún caso impide a la Administración tributaria a practicar las nuevas liquidaciones que correspondan con arreglo a Derecho.

(117) Un comentario de esta RTEAC de 24 de noviembre de 2010 puede verse en DE LA TORRE DÍAZ (2010b).

(118) Después de una larga argumentación, el citado recurso solicitaba de la Sala, en unificación de doctrina, que declarase: 1.ª) la procedencia de nueva liquidación tras la anulación de la primigenia por cualquier motivo distinto a su carácter anual, si el interesado no hubiese cuestionado dicho aspecto, sin perjuicio de la retroacción que pudiera ordenarse en todo caso; 2.ª) la improcedencia de anular la liquidación si el único vicio existente fuese esa connotación anual, dado el carácter formal que reviste y que no produce indefensión a los obligados tributarios y, subsidiariamente, 3.ª) que en el caso de que se anule una liquidación anual del IVA exclusivamente por considerarse que hubieran debido practicarse tantas liquidaciones como períodos de liquidación fueron objeto de comprobación, procederá la práctica de las nuevas liquidaciones con aplicación de lo dispuesto en el artículo 66.3 del RGRVA.

que afecten al procedimiento tributario o al propio escrito que documente la liquidación, pero provocando, en todo caso, una situación de indefensión del contribuyente determinante de su anulabilidad— y de los vicios sustanciales que se relacionan con cualquiera de los elementos definitorios o cuantificadores de la obligación tributaria, se admite la dificultad de deslinde entre los mismos, dada la falta de claridad que arroja la jurisprudencia sobre su conceptualización y las consecuencias que reporta el incumplimiento en cada caso. La conclusión a la que se llega es que «el defecto consistente en liquidar por períodos anuales en vez de trimestrales, no es un defecto procedimental, ni tampoco supone la omisión de ningún requisito documental; se trata sencillamente de la aplicación incorrecta de la normativa liquidatoria del tributo, de ahí su naturaleza material», entrando después a valorar la mayor o menor gravedad del perjuicio causado respecto a las consecuencias y a la acción a desarrollar por la Administración para adecuar a Derecho su actividad concreta. Desde esta perspectiva se deduce que el defecto en que incurrió la Administración al liquidar el IVA por periodos anuales no produjo perjuicio alguno al interesado, por lo que ha de concederse a aquélla la máxima simplificación procedimental que el ordenamiento permita para sanar aquellos actos de liquidación.

El segundo problema que se trata es el de la procedencia o no de ordenar la retroacción de actuaciones en los supuestos de anulación de liquidaciones acordadas por los órganos económico-administrativos. La Sala comienza descartando la argumentación del recurrente, toda vez que el defecto apreciado es material y no se ha producido indefensión en el contribuyente, aclarando después que si «un Tribunal Económico-Administrativo declara la nulidad de un acto de gestión tributaria sin pronunciamiento expreso sobre la retroacción, la Administración siempre está facultada (y obligada) a actuar en ejecución del mismo en un sentido o en otro. Si todavía es posible hacer efectivo el crédito tributario total o parcialmente, deberá desarrollar una actuación dirigida a ese fin cuyo contenido puede ser de muy distinta naturaleza en función de las circunstancias del caso. Si por el contenido del fallo, ya no es posible dictar una nueva liquidación (por ejemplo, la cuestión planteada era exclusivamente la deducibilidad de un gasto o una deducción y se admite su deducibilidad), la Administración también debe actuar en ejecución de fallo anulando expresamente la liquidación. En todo caso la ejecución del fallo corresponde en exclusividad a la propia Administración tributaria». Así las cosas, se concluye que en supuestos distintos de los defectos formales el órgano económico-administrativo no tiene porqué pronunciarse sobre la retroacción de actuaciones, debiendo ser la propia Administración autora del acto anulado la que, a la vista del contenido del fallo y de los fundamentos de la resolución, y teniendo en cuenta las circunstancias fácticas del supuesto concreto, adopte las medidas concretas en ejecución de fallo.

A pesar de la argumentación anterior, la Sala se pronuncia sobre aspectos que aparecían en el recurso del Director General de Tributos, señalando las actuaciones que deberá desarrollar la Administración si dispone de la documentación necesaria para poder practicar la liquidaciones por los periodos correctos, respetando los derechos de los contribuyentes y, en especial, los principios de evitación de *reformatio in peius* y de conservación de actos (119); y declarando, también, los límites y el fundamento de la revisión en vía económico-administrativa, en el caso de cuestiones derivadas del expediente pero no planteadas por los interesados (120).

La última cuestión que se considera por la Sala se refiere a si la Administración, tras haber errado en anteriores liquidaciones, conserva o no la facultad de dictar otras nuevas en sustitución de las anuladas. La distinción conceptual entre obligación tributaria y liquidación de la misma sirve para razonar que la subsistencia de la primera legitimará la acción liquidatoria de la Administración hasta que se produzca la prescripción (121). De esta manera, salvo que la anulación de las liquidaciones resulte de la inexistencia de la obligación tributaria, sus efectos se anudarían exclusivamente a los actos administrativos de liquidación, pero permanecería la obligación, lo que determina que la Administración «no sólo está facultada, sino que está obligada a dictar liquidación o a realizar cuantas actuaciones sean necesarias para poder llevar a cabo la función pública que le está encomendada... con aplicación

(119) La Sala considera que: «—Si la rectificación consecuencia de practicar liquidaciones trimestrales supone una menor cuantía a ingresar (por ejemplo, por prescripción de algún período trimestral o por cualquier otra causa), dicha menor cuantía prevalecerá en todo caso en beneficio del obligado tributario. —Si la rectificación de los períodos de liquidación supone una mayor cuantía a ingresar (cuotas a compensar en el último o últimos períodos del año) no podrá exigirse una cantidad mayor de la resultante por liquidación anual, prevaleciendo la compensación global anual practicada en la liquidación originaria. —En cualquier caso, si como resultado de practicar liquidación por períodos trimestrales resultara un mayor importe de intereses de demora como consecuencia del adelantamiento de la fecha de su devengo y cómputo, no podrá exigirse una cuantía superior que la que resultara de haberse practicado la liquidación anual». Para el caso de que la Administración no contase con los datos necesarios para liquidar por períodos trimestrales, habrá de iniciar una nueva comprobación.

(120) Como límites: la interdicción de *reformatio in peius* y el principio de congruencia. Y como fundamento: «proteger los derechos de los administrados incluso en el supuesto de no haber sido planteados por éstos de forma expresa en la reclamación o recurso... No obstante, el pronunciamiento de oficio será procedente cuando ello suponga una clara ventaja al interesado (prescripción de algún período trimestral), debiéndose señalar que en cualquier caso, al no tratarse de un defecto formal que haya provocado indefensión, el pronunciamiento de oficio sobre el período de liquidación no exime al órgano de revisión de resolver asimismo sobre todas las cuestiones de fondo planteadas por los interesados en la reclamación».

(121) Y aún más afirma la Sala: «incluso una vez prescrito el derecho de la Administración a liquidar, para determinadas cuantías puede subsistir temporalmente la obligación tributaria, permitiendo su exacción por vía penal».

de los principios propios de la actuación administrativa (transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites, y convalidación); conclusión ésta que se confronta con la posibilidad de reiteración limitada de actuaciones de comprobación de valores que posteriormente examinaremos y que, inspirándose en la seguridad jurídica, impide multiplicar los actos de la Administración hasta que acierte.

Frente a la suerte de razonamientos expresados en la Resolución que acaba de comentarse y muy cercana en fechas a la misma, sólo que situándose en el ámbito judicial, la Sección 3.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana ha dictado la Sentencia de 17 de junio de 2010 (recurso n.º 3903/2008), viniendo a establecer la imposibilidad de reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál sea el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación, resultado al que se llega en aplicación de los principios de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva.

Este nuevo pronunciamiento, disonante con la jurisprudencia mayoritaria en el orden contencioso-administrativo (incluso con la doctrina mantenida por la propia Sala) (122), casa perfectamente con los argumentos publicados por el ponente (el Magistrado Baeza Díaz-Portales), antes y después de hacerse notorio el fallo (123), sorprendiendo la brevedad de los razonamientos utilizados, sobre todo si se compara con la extensión del voto particular discrepante de dos Magistrados (Manglano Sada y Lorente Almiñana).

La Sentencia anticipa rápidamente la estimación del motivo impugnatorio fundado en la imposibilidad de retroacción de actuaciones al mediar sentencias judiciales que habían resuelto definitivamente, anulándolos, determinados actos de liquidación e imposición de sanciones. Asimismo, se advierte del criterio de la propia Sala que juzgaba factible esa retroacción al momento en que se incurrió en un vicio de forma y del que se aparta, con expresa invocación de la STC 111/2001, de 7 de mayo (FJ 2.º) (124), fijando un ámbito particular de

(122) Por su proximidad con la sentencia comentada, vid. SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de abril, 9 de julio y 12 de julio, todas de 2010.

(123) Vid. BAEZA DÍAZ-PORTALES (2010a) y (2010b).

(124) En dicha STC 111/2001 se reitera la jurisprudencia que advierte contra cambios arbitrarios del sentido de decisiones judiciales adoptadas con anterioridad en supuestos sustancialmente coincidentes (SSTC 177/1985, de 18 de diciembre, FJ 2.º; 52/1986, de 30 de abril, FJ 2.º; 266/1994, de 3 de octubre, FJ 3.º; 285/1994, de 27 de octubre, FJ 2.º; 34/1995, de 6 de febrero, FJ 1.º; y 47/1995, de 14 de febrero, FJ 3.º; y 176/2000 de 26 de junio, FJ 3.º, entre otras), a la vez que se admite que el órgano judicial se aparte conscientemente de sus resoluciones precedentes ofreciendo una fundamentación suficiente y razonable que motive el cambio de criterio (SSTC 52/1982, de 22 de julio, FJ 5.º; 60/1984, de 16 de mayo, FJ 2.º; 103/1984, de 12 de noviembre, FJ 2.º; 25/1987, de 26 de febrero, FJ 1.º; 200/1990, de 10 de diciembre, FJ 2.º; y

esa nueva doctrina que es el Derecho Tributario y no el Derecho Administrativo en general. Luego se expresan motivos de estricta legalidad y se fundamenta la conclusión en los principios de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva (arts. 9.3 y 24.1 CE).

Por lo que se refiere a las razones de estricta legalidad, la Sala recuerda que las posibilidades sanatorias de los actos administrativos se encuentran previstas en una normativa dirigida a los órganos administrativos y económico-administrativos que no puede extrapolarse a los procedimientos jurisdiccionales que concluyen con sentencias que habrán de limitarse a inadmitir los recursos, desestimarlos o estimarlos y anular entonces, total o parcialmente los actos impugnados.

En cuanto a la perspectiva aportada por los indicados principios constitucionales, difícilmente se puede objetar el hecho de que los mismos se vean comprometidos cada vez que la Administración tributaria, pese a que se haya dirimido ya el litigio por sentencia que estime y anule la liquidación, gire una nueva contradictoria y sin más límite que no contradecir el pronunciamiento judicial, aprovechando para replantear cuestiones que hubieran precisado de revisión de oficio de no haberse anulado por los jueces la liquidación impugnada por el contribuyente y sólo por él. Esta situación, nada infrecuente, y sustentada en rancios privilegios de la Administración que soporta la tesis jurisprudencial mayoritaria es la que se antoja a la Sala como contraria «no ya a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica sino incluso al sentido común».

La ponderación que se efectúa, entonces, entre la búsqueda del principio de justicia material —contribución según la capacidad económica— a que atiende la posibilidad de reiterar actos administrativos anulados (especialmente si los vicios fueron de procedimiento) y el de seguridad jurídica —cuya eficacia se vería mermada cada vez que se produzca esa reiteración pese a que los actos fueron anulados por sentencia judicial— se inclina a favor de este último, limitando el primero y declarando la inviabilidad de reiteración con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación.

104/1996, de 11 de junio, FJ 2.º), o cuando resulte patente que la diferencia de trato tiene su fundamento en un efectivo cambio de criterio, por desprenderse así de la propia resolución judicial o por existir otros elementos de juicio externo que así lo indiquen (entre otras, SSTC 63/1984, de 21 de mayo, FJ 4.º; 64/1984, de 21 de mayo, FJ 2.º; 49/1985, de 28 de marzo, FJ 2.º; 166/1985, de 9 de diciembre, FJ 5.º; 181/1987, de 13 de noviembre, FJ 1.º; 55/1988, de 24 de marzo, FJ 3.º; 108/1988, de 8 de junio, FJ 2.º; 115/1989, de 22 de junio, FJ 4.º; 82/1990, de 4 de mayo, FJ 2.º; 200/1990, de 10 de diciembre, FJ 3.º; 183/1991, de 30 de septiembre, FJ 3.º; 285/1994, de 27 de octubre, FJ 2.º; 104/1996, de 11 de junio, FJ 2.º; y 25/1999, de 8 de marzo, FJ 5.º).

Por su parte, el voto particular achaca que la tesis que se ha resumido supone un retorno a la doctrina del « tiro único » —según la cual no cabe una segunda liquidación tras la anulación de la primera— y emplea argumentos de la STS de 7 de octubre de 2000 y de otros pronunciamientos del mismo Tribunal en el campo de las comprobaciones de valores —donde lo que se legitima es el « doble tiro » como fórmula para impedir las facultades de subsanación o reiteración administrativa *sine die*—, entendiendo que el conflicto que plantea la Sala entre procedimiento administrativo y proceso jurisdiccional resultaría artificial y desenfocado, sin deducir vulneración de la tutela judicial efectiva y seguridad jurídica y anteponiendo a éstos los principios de igualdad ante la ley, capacidad económica, generalidad y progresividad, justicia tributaria y los objetivos de redistribución de la riqueza y solidaridad (arts. 1.1, 14, 31.1, 131.1 y 138.1 CE), aunque el esfuerzo de ponderación se limite a citar unas cuantas Sentencias y Autos del Tribunal Constitucional a las que se añadirán diversos fallos del orden contencioso-administrativo para apuntalar la idea de que « la Administración puede volver a liquidar en los supuestos de anulación de una liquidación por vicios formales, con determinados límites ».

3. Ejecución de resoluciones sobre comprobaciones de valor y límites de la retroacción

Ha sido con ocasión del complejo ámbito de la actividad de comprobación de valores como se ha alcanzado una situación de cierta *paz jurisprudencial* (125) que viene a establecer que la Administración sólo tiene dos oportunidades de acertar, de manera que si el segundo acto de comprobación de valores, dictado en sustitución del primero declarado nulo, resultase también objeto de anulación en vía de recurso, se tendrá por bueno y firme el valor declarado en su día por el contribuyente, ya que deviene imposible que la Administración dicte un tercer acto de comprobación.

Esta línea de interpretación, como se ha sugerido por la doctrina, podría proyectarse sobre cualquier otra causa formal de invalidez (por ejemplo: errores de notificación, falta de motivación, indefensión, etc.) impidiendo que se reitere una orden de retroacción y que esta misma sólo pueda darse si así lo establece de manera expresa el Tribunal que acordó la anulación del acto recurrido (126). No faltan, sin embargo, planteamientos que sugieren una cierta fragilidad en este razonamiento jurisprudencial que legitima, por razones de *interés general*, una segunda oportunidad para acertar. ¿Por qué solamente una segunda vez,

(125) Vid. VILLAVEDE GÓMEZ (2002: p. 1); también CAAMAÑO ANIDO (2010: p. 12) y, más ampliamente, MALVÁREZ PASCUAL (2001: pp. 21 y ss.).

(126) Vid. CAAMAÑO ANIDO (2010: p. 12).

y no una tercera o cuarta, cuando el monto del acto administrativo sea de cuantía elevada? ¿No se satisfaría mejor ese maleable interés en recaudar si se reitera, una y otra vez, la oportunidad para que, quizás, a la enésima sea la vencida y se actúe correctamente? (127)

Quedándonos ahora con algunos de los pronunciamientos más recientes, tenemos, por ejemplo, la Sentencia del TSJ de Castilla y León, de 15 de mayo de 2009, en la que se anula una comprobación de valores por motivación insuficiente del dictamen del perito de la Administración, al faltar el conocimiento de la totalidad de los datos del estudio de mercado que servían de fundamento a alguno de los coeficientes aplicados y no constar, tampoco, la exploración personal del inmueble, ni las razones que excusaron la visita al bien objeto de la valoración. La invalidez de la comprobación se complementa con la orden de retroacción de actuaciones.

El mismo Tribunal, en Sentencias de 25 de septiembre de 2009, 5 de febrero de 2010 y 26 de febrero de 2010, rechaza dar una tercera oportunidad a la Administración, condenándola a pasar por el valor declarado por la interesada, por mucho que sea irrisorio, en casos también ligados a comprobaciones defectuosas e inmotivadas en la aplicación de coeficientes, omisión de la inspección personal, desconocimiento de datos del valor del mercado, etc.

El TSJ de Andalucía, en Sentencia de 26 de octubre de 2009, hace suyos los criterios del Tribunal Supremo (128), pero desestima el recurso de la Junta de dicha Comunidad y no la otorga la posibilidad de retrotraer las actuaciones, porque la anulación del expediente de comprobación de valores por el TEAR se debió a una aplicación errónea de unos valores no vigentes a la fecha en que aquella se practicó.

Por su parte, el TSJ de Galicia, en Sentencia de 18 de noviembre de 2009 resuelve conceder a la Administración una nueva posibilidad por deducir que el perito designado por el contribuyente no era idóneo, al carecer del título adecuado, a pesar de que cuando se comunicó la designación a la Administración, ésta no manifestó ninguna oposición y mantuvo la comprobación de valores y liquidación consecuente.

Para cerrar el recorrido sobre retroacción de actuaciones de comprobación de valor de bienes y derechos, tenemos tres nuevas sentencias del Tribunal Supremo en las que mantiene su línea interpretativa.

La STS de 25 de noviembre de 2009 estima el recurso de casación interpuesto contra una STSJ de Galicia que había confirmado una primera Resolu-

(127) Vid. BOSCH CHOLBI (2010b: p. 10).

(128) Vid. SSTs de 29 de diciembre de 1998 y 7 de octubre de 2000.

ción del TEAR, aunque en otra posterior —estando ya en trámite el recurso de casación— había anulado la segunda comprobación de valores practicada. Sobre este último extremo el representante de la Xunta de Galicia se limitó a manifestar que no era posible discutir si existía o no y que, en caso de que existiera, no había sido objeto del pleito de primera instancia. El Tribunal Supremo contradice dicha argumentación por insuficiente, señalando que «el representante de la Junta estaba obligado a desvirtuar el valor del documento aportado so pena de aceptar la inexorable nulidad de los actos impugnados, pues ya no puede ser rechazado el vicio de que adolece, la fijación de la correcta valoración de los bienes transmitidos». Y resuelve declarando que «no puede sostenerse la posibilidad de que la Administración, indefinidamente, pueda reproducir una valoración después de haber sido anulada por causa a ella sola imputable, como ocurre en los casos de ausencia o deficiencia de motivación».

La STS de 24 de mayo de 2010 desestima el recurso de casación en interés de ley que interpuso la Generalitat de Cataluña contra una STSJ de esa Comunidad (129) que había declarado la nulidad de plano y negaba la posibilidad de la retroacción facultada por el TEAR al anular la liquidación practicada por estar insuficientemente motivada y haberse omitido el trámite de audiencia. El TSJ de Cataluña basó su fallo en la infracción de derechos constitucionales, la falta de procedimiento con el consiguiente defecto de soporte y la falta de elementos materiales y formales que sostengan el acuerdo administrativo. Esta argumentación facilitó que, en el incidente de ejecución de sentencia, el TSJ declarase la imposibilidad de iniciar un procedimiento sancionador que subsanase el déficit de motivación, por lo que los acuerdos sancionadores eran nulos de pleno derecho. En su Sentencia, el Tribunal Supremo reincide en su doctrina (130) sobre el requisito de la motivación como un elemento meramente formal del acto administrativo, admitiendo, aunque con límites, la retroacción de actuaciones; diferenciándose así de lo apreciado por el TSJ de Cataluña (131).

(129) Vid. STSJ de Cataluña, de 12 de febrero de 2009.

(130) Aparte de las citadas en una nota anterior, vid. SSTs de 26 de enero de 2002, 9 de mayo de 2003, 19 de septiembre de 2008, 22 de septiembre de 2008 y 29 de junio de 2009.

(131) En el voto particular formulado por el Magistrado D. Emilio Frías Ponce, al que se adhirió D. Juan Gonzalo Martínez Micó, se sostiene que «resulta muy difícil mantener que, cuando se gira una liquidación, la motivación constituye un requisito meramente formal, no material y de fondo, pues, en la aplicación del Derecho tributario, ningún otro acto tiene tanta relevancia como la liquidación, no solo porque determina y exige una deuda tributaria al contribuyente, con carácter ejecutivo, sino también por las consecuencias que se derivan, por lo que necesita encontrar una causalización, y el hecho o conjunto de hechos que la justifiquen deben explicitarse con el fin de que los destinatarios conozcan las razones por las cuales su derecho se sacrificó. En definitiva, estamos ante un elemento sustancial que guarda una íntima relación con la causa, motivos y fin de los actos».

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2010 estima el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la Administración General del Estado contra una STSJ de Madrid que había declarado la nulidad por falta de motivación de una comprobación de valores, así como de la liquidación resultante. La sentencia impugnada y la sentencia de contraste (132), ambas de la misma Sala y Sección, llegaron a conclusiones diferentes. La primera, ya se ha dicho, optó por la nulidad de pleno derecho sin otorgar nueva oportunidad, mientras que la segunda recogía la jurisprudencia del Supremo y aunque declaraba también la nulidad, por motivación insuficiente, de la comprobación de valores, no anudaba sin más dicho efecto a la liquidación girada y facultaba a retrotraer actuaciones a la Inspección. Así las cosas, el Tribunal Supremo reconoce el derecho de la Administración a practicar por una sola vez una nueva valoración adecuadamente motivada, señalando que será la fecha de la liquidación que resulte de la nueva comprobación de valores la que deba ser tomada como *dies a quo* del devengo de intereses, porque sólo a partir de entonces existirá una deuda líquida que fuera exigible (133).

4. Ejecución fraudulenta de resoluciones

Tanto si se trata de sentencias judiciales, como de resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, el incumplimiento de sus pronunciamientos mediante actos o disposiciones de la Administración, merece calificarse como *ejecución fraudulenta* y ser condenada a la nulidad de pleno derecho. La LJCA así lo prevé en el ámbito judicial (art. 103.4), siendo la vía adecuada, para depurar la infracción administrativa, el *incidente de ejecución* (art. 109) y, en su caso, la reposición de la situación al estado exigido por el fallo y la consiguiente *indemnización de los daños y perjuicios* ocasionados por el incumplimiento (art. 108.2). Del silencio de la normativa tributaria, no cabe extraer distintas consecuencias para la inejecución, contraviniendo los términos en que se ha de producir, de las resoluciones económico-administrativas.

La ejecución fraudulenta suele presentarse formalmente como una actividad en consonancia con el fallo, aunque en sus resultados conduzca justamente a eludir su cumplimiento, que no se lleva a puro y debido efecto (134). En

(132) La sentencia impugnada era la STSJ de Madrid, de 3 de marzo de 2004, mientras que la de contraste fue la STSJ de Madrid, de 5 de noviembre de 2003.

(133) En el voto particular formulado por el Magistrado D. Emilio Frías Ponce se considera que debía de haberse desestimado el recurso para unificación de doctrina, insistiendo, por otro lado, en que «la falta de motivación o motivación insuficiente de una liquidación tributaria no supone un vicio formal que permita retrotraer las actuaciones».

(134) Vid. SSTs de 21 de junio de 2005, 10 de mayo de 2007 y 24 de julio de 2007.

los casos en que pueda determinarse dicha situación, no se debe recargar al contribuyente afectado con el ejercicio de nuevas acciones o recursos que satisfagan completamente los derechos e intereses reconocidos (135), por lo que puede sostenerse que se traslada a la Administración el deber de probar que con sus actuaciones —privadas a partir de ese momento de la presunción de legalidad— no se está persiguiendo la inejecución del fallo. Vayamos, una vez más, al examen de sentencias recientes en las que se aprecia cómo la Administración se ha alejado de los pronunciamientos de ciertas resoluciones económico-administrativas.

Así tenemos, por ejemplo, la STSJ de Andalucía (Sevilla), de 29 de mayo de 2009, en la que se estima el recurso interpuesto contra una Resolución del TEAR de aquella Comunidad y se anulan diversas resoluciones sancionadoras dictadas sin tener nada que ver con la ejecución de esa Resolución que había anulado sin más las liquidaciones que fundamentaban los acuerdos sancionadores previos, así como estos mismos, sobre los que no cabía volver.

Por otra parte, también del mismo Tribunal y en relación a un mismo obligado, pueden citarse las Sentencias del TSJ de Andalucía (Granada) de 13 de julio, 16 y 30 de noviembre de 2009. En los tres casos nos encontramos con actuaciones inspectoras desplegadas en ejecución de otras tantas Resoluciones del TEAR de Andalucía que tienen, también en común, la finalidad de eludir el cumplimiento en los propios términos de tales resoluciones que no ordenaron a la Inspección que procediera a determinar la base de diferentes ejercicios del Impuesto sobre Sociedades mediante *estimación indirecta*, sino que se debía de haber seguido el régimen empleado en las actas anuladas, que era el de estimación directa. La Inspección razonó su elección en el hecho de que el liquidador de la sociedad había incurrido en resistencia por no apreciar los requerimientos de comparecencia que, sin embargo, se demostraron inválidos, porque no respetaron el plazo mínimo reglamentario y se desatendió la petición de desarrollo de las actuaciones en Madrid, donde se situaba el domicilio del liquidador. El resultado alcanzado con la aplicación del régimen de estimación indirecta era más gravoso que el derivado de las actas inicialmente incoadas, por lo que, en prevención de una reforma peyorativa para el interesado, la base de los diferentes ejercicios se fijó en la cuantía de la que había resultado anulada por el TEAR. Para el TSJ no hay una ejecución en sus términos de las resoluciones a través del empleo de la estimación indirecta, por su propio carácter indiciario y subsidiario, incapaz de determinar íntegramente la realidad económica de la entidad investigada, dejando a la misma en el desconocimiento del criterio que la Administración había seguido previamente para cuantificar su base imponible (en estimación directa), así como las razones de

(135) Vid. PONT MESTRES (2006: p. 19), siguiendo a ESPINOSA DE RUEDA JOVER (2004: p. 16).

la inexactitud de sus autoliquidaciones y de las correcciones realizadas por la Inspección, dado que los defectos formales apreciados fueron los que condujeron al órgano económico-administrativo a la anulación de las liquidaciones y a ordenar la retroacción de las actuaciones.

Y llegamos a una Sentencia de la Audiencia Nacional, de 25 de marzo de 2010, que ya citábamos al principio de este trabajo, en la que se ponen de relieve diversos aspectos enfermizos en las actuaciones de los órganos encargados de aplicar los tributos y de los que tienen la función de revisar los actos dictados en la materia (136). Si, como se suele decir, cada palo ha de aguantar su vela, conviene distinguir la censura que la Sala efectúa de la actividad liquidatoria de la Inspección y la anuencia final dada a dicho resultado por el órgano económico-administrativo, aunque ambos tipos de actos, el de ejecución y la última resolución sean contrarios a Derecho. Pero antes, situemos los hechos de todo un interminable proceso, cuya duración ha sido de más de dieciséis años hasta declarar la nulidad de las resoluciones administrativas y la devolución de casi tres millones de euros que habrán de incrementarse en el interés de demora procedente.

Las vicisitudes que integran el relato fáctico pueden sintetizarse así: 1.º) Como resultado de una comprobación se incoaron tres actas de disconformidad por la Oficina Nacional de Inspección, por el Impuesto sobre Sociedades de distintos ejercicios que dieron lugar a los correspondientes acuerdos de *liquidación parcial definitiva* (así bautizados por la ONI). 2.º) El contribuyente impugnó los acuerdos ante el TEAC, dictando éste sendas resoluciones estimatorias de las reclamaciones referidas a dos ejercicios (por prescripción) y reconociendo en otra el derecho a la devolución de 2.899.318,72 euros. 3.º) Esta última resolución suscitó una nueva liquidación dictada por la ONI que venía a apartarse del mandato del TEAC y que modificaba la liquidación primitiva transmutando un acto favorable para la interesada —disminución de la base incluida en la misma— que no había sido objeto de impugnación. 4.º) La sociedad interpuso una nueva reclamación, admitida por el TEAC como incidente de ejecución de la anterior, que también se resolvió en sentido favorable a la actora, ordenando a la Inspección que ejecutase en sus propios términos el fallo. 5.º) La nueva resolución del TEAC, que no presentaba problema interpretativo alguno, dio lugar a otro acto de ejecución de la ONI, del que la Audiencia Nacional señala que «de manera difícil de creer en una Administración que, constitucionalmente, está obligada a servir los intereses generales y, consecuentemente, a someterse a la ley y al Derecho (art. 103 de la CE), dicta por tercera vez un acto administrativo que objetivamente burla las claras y taxativas prescripciones del TEAC». La Sala no ahorra esfuerzos

(136) Vid. MARTÍNEZ LAGO (2011: pp. 127 y ss.).

en censurar la «continua sucesión de torpezas» que se habían dado en tan prolongado proceso, resaltando las contradicciones de un «acuerdo bipolar» de ejecución que presentaba una primera parte autotitulada como «Ejecución Fallo TEAC» y una segunda parte «bajo la insólita denominación de “*práctica de liquidación al margen de la ejecución*” —intitulación que ya es reveladora del propósito albergado por la Inspección de desatender el acuerdo del TEAC cuya ejecución, por dos veces, se le ordenó—. El resultado es que la Inspección termina dictando acuerdo de liquidación en el que elimina el ajuste que el TEAC había ordenado incluir, dando lugar a que la cantidad a devolver sea de cero euros. 6.º) Contra el acuerdo de la ONI se buscó por tercera vez el amparo del TEAC, interponiendo dos reclamaciones económico-administrativas que determinaron la resolución impugnada ante la Audiencia, en la que «de forma incoherente con sus anteriores pronunciamientos, desestima la pretensión... y confirma el acto de ejecución impugnado».

La Sala considera que estos hechos son reveladores, sin necesidad de profundizar mucho, de que «la liquidación final practicada es contraria a Derecho y que igualmente lo es la última resolución del TEAC que, negándose a sí mismo, podría decirse, claudica finalmente ante la persistencia del órgano inspector a mantener *a fortiori* unos términos de la liquidación más acordes con sus propios intereses como organización recaudatoria que como institución al servicio de los ciudadanos». Donde el TEAC percibía una aparente contradicción, la Sala afirma de manera mucho más resuelta que «estamos ante una decisión que no es aparente, sino real y abiertamente contradictoria con los términos declarativos de la resolución de aquel órgano... [de la que] se aparta deliberadamente de su mandato, entrañando materialmente un efecto notoriamente perjudicial para la recurrente, a la que se le niega por tercera vez un derecho no sólo reconocido en una liquidación que era firme, sino ratificado por dos veces por el TEAC». Como conclusión de la actuación inspectora llevada a cabo al margen del sentido del fallo, la Sala deduce que la ONI ha incurrido en desviación de poder, dando lugar a una decisión administrativa arbitraria que vulnera lo dispuesto en el artículo 9.3 de la Constitución, para lo cual ha contado con la colaboración necesaria del TEAC que abdicó de sus responsabilidades, todo lo cual determina méritos suficientes de una especial condena en costas a la Administración, por haber actuado con temeridad, provocando innecesariamente el proceso, que podría haber sido evitado si la Inspección no hubiera forzado artificialmente la existencia de un acto de flagrante resistencia al cumplimiento de lo ordenado por el órgano económico-administrativo.

5. Ejecución de resoluciones sancionadoras

Para terminar esta exposición, conviene volver a traer algunos temas para observarlos desde la perspectiva de su incidencia en el Derecho Sancionador Tributario.

A) La invalidez de los actos de imposición de sanciones y la cuestión de los vicios de forma en este ámbito

En esta sede, doctrina y jurisprudencia han resaltado que no es dable la *desconsideración por las formas* que se observa, con carácter general, en el Derecho Administrativo y en el ámbito de las actuaciones de aplicación de los tributos (137). La relevancia y necesaria regularidad del procedimiento se presenta de modo diferenciado al incidir sobre la capacidad de sanción de la Administración tributaria (138), dada la preeminente protección que la Constitución brinda al derecho fundamental a la legalidad sancionadora y a un procedimiento punitivo con todas las garantías. De esta manera, la lesión de tales derechos, amparados constitucionalmente, al igual que si las sanciones fueron dictadas por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia y territorio, o si se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento sancionador legalmente establecido, ocasionarán la nulidad de pleno derecho de los acuerdos sancionadores; determinando su mera anulabilidad la infracción de trámites no esenciales para la formación de la decisión punitiva, al igual que los defectos de forma que trasciendan de meras irregularidades no invalidantes por ocasionar indefensión de los interesados.

Ya se ha visto que, en la jurisprudencia, la falta de motivación viene presentándose como una especie de *tertium genus* entre los requisitos de fondo de los actos y los defectos de forma (139). Sin embargo, en el procedimiento sancionador, se revela como una causa de nulidad absoluta (140) por exigencias del principio de culpabilidad (141) y del derecho a la defensa.

Así se ha razonado en diversas sentencias que consideran que comporta un vicio de nulidad radical la imposición de una sanción sin otorgar una oportunidad real de defensa (STSJ de Madrid, de 21 de febrero de 2005), por lo que se estaría imponiendo de plano aquella o, incluso, cuando no constan en

(137) Vid. ALMUDÍ CID (2010: pp. 1047 y ss.).

(138) Vid., por ejemplo, STSJ de la Comunidad Valenciana, de 14 de marzo de 2007.

(139) *Ibidem*.

(140) Vid. ALONSO MAS (2003: p. 209); también ALMUDÍ CID (2010: p. 1052); SANZ CLAVIJO (2010: p. 152).

(141) Vid. STSJ de Madrid, de 26 de mayo de 2008.

el expediente notificación alguna de los trámites del procedimiento, como el preceptivo de audiencia, a salvo de la propia resolución sancionadora (STSJ de la Comunidad Valenciana de 11 de abril de 2005) (142).

El propio Tribunal Constitucional se ha referido al hecho de que el proceso contencioso-administrativo —y el argumento vale, desde luego, también para la vía de revisión económico-administrativa—, que no es un *contencioso-sancionador* de donde resulte que los jueces sean quienes impongan las sanciones —tarea ésta que incumbe a la Administración en virtud de la potestad que tiene reconocida—, no puede servir nunca para remediar las posibles lesiones de garantías constitucionales causadas por los órganos sancionadores (STC 59/2004, de 19 de abril).

B) Retroacción de actuaciones, ‘bis in idem’ procesal y ‘reformatio in peius’

Ligado al tema de los vicios de forma está, como ya sabemos, el de la retroacción de las actuaciones que, si en la generalidad de los casos, puede entrañar un debilitamiento en la posición del contribuyente, en los casos en que se haya estimado su pretensión contra un acto sancionador, esa reposición provoca efectos más graves. En efecto, si hay un ámbito donde se hace urgente revisar la automática *entrada en escena* de esa retroacción por defectos formales es en materia sancionadora, porque va en contra de derechos constitucionales que la Administración pueda disponer de varias oportunidades para acertar en el castigo, sólo limitadas por la prescripción (143).

Ni un cuádruple, triple, ni doble enjuiciamiento es compatible con los principios procesales penales que han de informar el procedimiento sancionador tributario, beneficiando exclusivamente la torpeza de la Administración y empeorando la posición de quien defiende sus derechos.

En la jurisprudencia reciente, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de febrero de 2009 ha declarado improcedente ordenar de manera imperativa —como había hecho el TEAC— que se dicte otro acto sancionador en que se cumpla con el requisito de motivación apreciado. Con anterioridad a este fallo, también la Audiencia estimó las pretensiones de otro recurrente, deduciendo que concurría una interpretación razonable de la norma, excluyendo la culpabilidad. El pronunciamiento judicial sobrevino a la resolución del incidente de ejecución formulado contra la Resolución del TEAC impugnada y que había ordenado anular el acuerdo sancionador y reducir la multa impuesta. De esta

(142) También vid. STSJ de la Comunidad Valenciana, de 15 de julio de 2004.

(143) Vid. MARTÍN QUERALT (2010b: p. 9).

manera, no le queda otro remedio al TEAC que declarar, en Resolución de 10 de febrero de 2009, que no cabe que la Inspección dicte actos de ejecución de su Resolución inicial, siendo lo procedente ejecutar la Sentencia de la Audiencia Nacional.

Dejando al margen otros supuestos en que el ejercicio del derecho a recurrir contra los actos de aplicación de los tributos determina un empeoramiento de la situación del contribuyente (144), en la esfera sancionadora suelen darse los pronunciamientos que aprecian la confluencia de dos conculcaciones: una al principio de prohibición de la *reformatio in peius* y otra al principio del *non bis in idem*.

Por ejemplo, el TSJ de Andalucía (Granada), en Sentencia de 3 de noviembre de 2008, estimó el recurso interpuesto contra una Resolución del TEAR y anuló las sanciones giradas en dos expedientes tras la anulación de uno previo por los mismos hechos. Concretamente, la Administración había dejado sin efecto la liquidación de una sanción porque se había apreciado un error de coordinación entre el instructor del expediente y la persona encargada de su gestión informática. La Sala deduce que la anulación efectuada implicaba un pronunciamiento propio de declaración de inexistencia de responsabilidad por infracciones, luego no cabía abrir dos nuevos expedientes sancionadores por los mismos hechos.

El mismo TSJ de Andalucía (Málaga), en Sentencia de 29 de julio de 2009, anula el acuerdo sancionador de la Inspección al haber actuado ésta de forma paralela al Juez de lo Penal; lo cual representa una vulneración del principio del *non bis in idem* en su vertiente procedimental, que proscribe la duplicidad de procedimientos sancionadores cuando se de una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento y que hace preferente o precedente a la autoridad judicial penal sobre la Administración. Tras el repaso de la doctrina del Tribunal Constitucional (145), la Sala identifica el procedimiento sancionador tributario como uno de aquellos que, por su complejidad y magnitud, puede conducir a la limitación del doble proceso favorecedora de la preeminencia investigadora jurisdiccional sobre la administrativa. Después deduce el papel

(144) Por ejemplo, vid. STSJ de la Comunidad Valenciana de 6 de abril de 1995; 19 de julio de 1995; 5 de enero de 1996; 1 de octubre de 1996; 5 de febrero de 2000; 30 de abril de 2001 y 14 de julio de 2004 —citadas por BOSCH CHOLBI (2010a: p. 334)—. También vid. RREAC de 27 de febrero de 2008 y 26 de marzo de 2009; STSJ de Extremadura, de 25 de septiembre de 2008; STSJ de Castilla-La Mancha de 13 de mayo de 2009; STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 21 de abril de 2009; SSAN de 27 de septiembre de 2001 y de 21 de septiembre de 2009.

(145) Entre otras, vid. SSTC 2/2003, de 16 de enero; 229/2003, de 18 de diciembre; 334/2005, de 20 de diciembre; 48/2007, de 12 de marzo y 92/2007, de 17 de abril. También vid. SSTEDH de 29 de mayo de 2001, en el caso «Franz Fischer contra Austria», y de 6 de junio de 2002, en el asunto «Sallen contra Austria».

subordinado y de colaboración con la jurisdicción penal, de la Inspección de los tributos, que tiene que someterse a las instrucciones que sobre la investigación, alcance y orientación de la misma haga el Ministerio Fiscal o el propio órgano judicial, sin que pueda autónomamente proseguir con el procedimiento de comprobación e investigación del contribuyente. La vulneración del principio del *non bis in idem* procedimental venía dada porque en el caso de autos, la Inspección obtuvo datos y realizó actuaciones que no estaban dirigidas por el juez de instrucción. Precisamente, cuando este permiso se obtuvo, aquella llevaba casi un año investigando independientemente de la instrucción penal. Así que todo lo actuado sin cobertura legal carece de validez para imponer una sanción que, de haber operado con normalidad, tendría que haber sido impuesta en base a los hechos probados por la jurisdicción penal.

También la Audiencia Nacional, en Sentencia de 27 de mayo de 2009, ha traído a colación el *bis in idem* procesal en relación a una resolución económico-administrativa que ordenó retrotraer las actuaciones con el fin de practicar una nueva liquidación por sanciones, estableciendo con claridad el principio contrario a dicha práctica porque el administrado tiene derecho a no soportar dos procedimientos sancionadores por el mismo hecho (146).

Coetánea con los anteriores pronunciamientos es la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 19 de junio de 2009, en el caso «*Ruotsalainen contra Finlandia*», considerando infringido el artículo 4 del Protocolo 7.º del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales si se impone una segunda sanción tributaria por la Administración después de una sanción penal por los mismos hechos. De la doctrina sentada en dicha Sentencia se ha inferido la incompatibilidad de iniciar o continuar un procedimiento sancionador con posterioridad a la absolución o sobreseimiento libre en un proceso penal por los mismos hechos, lo cual afectaría a nuestra solución legal (art. 180.1 LGT) y sólo permitiría reanudar actuaciones sancionadoras en los casos en que el expediente se devolviera por el Ministerio Fiscal a la Administración (147).

(146) Entendiendo que la dimensión procedimental del principio del *non bis in idem* no impide la heterogeneidad de cauces, por lo que terminado un proceso penal que concluye que no se ha producido una infracción de dicha clase, nada obstaría a la apertura de un procedimiento destinado a averiguar si ha habido un incumplimiento reprehensible con sanciones administrativas, vid. STS de 22 de marzo de 2010.

(147) Vid. RUIZ ZAPATERO (2009: p. 51), quien señala que como consecuencia de la STEDH de 19 de junio de 2009 no cabe una sanción tributaria posterior por la circunstancia de que el tribunal penal no hubiera apreciado el dolo o cualquier otro elemento típico constitutivo de la defraudación penal. Si la conducta enjuiciada es la misma y ambas sanciones satisfacen el criterio «Engel», la diferente calificación legal de las infracciones no puede justificar, según el TEDH, ni un segundo enjuiciamiento ni una sanción después de una absolución o sobreseimiento libres por la misma conducta.

Específicamente sobre la prohibición de que se produzca un empeoramiento en la situación jurídica del recurrente, la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 26 de mayo de 2010, estima el recurso interpuesto contra una Resolución del TEAC que anuló la liquidación inicial y ordenó la retroacción de actuaciones. El acto de ejecución dictado resultó más perjudicial para el interesado no sólo en su aspecto cuantitativo, sino también y sobre todo por la alteración sustancial que sufrió el concepto de la deuda exigida, que pasó de ser un recargo por declaración extemporánea a una sanción tributaria.

C) Anulación de la liquidación y pérdida de reducciones de la sanción

Sólo un apunte más en relación con la materia sancionadora y que afecta a las reducciones por conformidad y pronto pago (art. 188.3 LGT) para los casos en que se anulen las liquidaciones o sanciones previamente impuestas (148). Frente al rechazo que los órganos económico-administrativos hacen de la posibilidad de disfrutar de la reducción de las sanciones por conformidad a la liquidación cuando ésta ha sido objeto de anulación (149), los tribunales de lo contencioso parece que van flexibilizando esa doctrina.

Así, cabe traer a colación las Sentencias del TSJ de Madrid, de 29 de octubre de 2008 y del TSJ de Andalucía, de 12 de marzo de 2009. En esta última se afirma que la «disconformidad inicial, cuando la primera liquidación es anulada, no puede considerarse como impeditiva de prestar acuerdo respecto a la que se gire en sustitución de la declarada nula», obteniendo de ese modo el beneficio que derivaría de la conformidad prestada a las liquidaciones sustitutivas de las anuladas judicialmente.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

AEDAF [s/f]: *Problemas derivados de la ejecución de sentencias firmes*.

ALMUDÍ CID, José Manuel (2010): «Los vicios formales de las sanciones tributarias: efectos procedimentales», dentro de la obra colectiva: *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, Tomo II, pp. 1039-1063.

ALONSO MÁS, María José (2003): «La ejecución de las sentencias anulatorias de actos administrativos por falta de motivación (Comentario a la STC 83/2001, de 26 de marzo)», *Revista de Administración Pública*, n.º 160, pp. 203-234.

(148) Vid. ALMUDÍ CID (2010: p. 1060); también CAYÓN GALIARDO (2010: pp. 10 y ss.).

(149) Por ejemplo, vid. la RTEAC de 12 de julio de 2006. Téngase en cuenta también la STS de 5 de marzo de 2004.

- BAEZA DÍAZ-PORTALES, Manuel José (2010a): «Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos administrativos anulados judicialmente y los intereses de demora tributarios», dentro de la obra colectiva: *V Congreso tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, pp. 255-282 (trabajo que ha sido publicado con el título «Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente y la correlativa exigencia de intereses de demora», *Tribuna Fiscal*, n.º 233, 2010, pp. 12-20).
- (2010b): «Imposibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente, cualquiera que haya sido el tipo de vicio determinante de la anulación (STSJCV 693/10, de 17 de junio)», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 90, pp. 23-34.
- BARCELONA LLOP, Javier (1992): «De la ejecución forzosa de los actos administrativos a la ejecución forzosa de las sentencias contencioso-administrativas», *Revista de Administración Pública*, n.º 127, pp. 171-210.
- (1995): *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Universidad de Cantabria, Santander.
- BOSCH CHOLBI, José Luis (2010a): «Los efectos de la invalidez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad», dentro de la obra colectiva: *V Congreso tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*, ya cit., pp. 283-347 (trabajo que ha sido publicado con el título «Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un 'mito jurídico' y el papel de los Tribunales Económico-Administrativos», en *Tribuna Fiscal*, n.º 233, 2010, pp. 21-38).
- (2010b): «Sobre la ejecución de una Sentencia que anula un valor catastral y la retroacción de efectos», *Tribuna Fiscal*, n.º 237, pp. 8-12.
 - (2010c): «Sobre la imposibilidad judicial de ordenar la retroacción de actuaciones cuando se anula un acto tributario: ¿el inicio del fin de una polémica?», *Tribuna Fiscal*, n.º 238-239, pp. 23-28.
- CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel (2010): «Reseña de actualidad fiscal», *Balance Mercantil y Empresarial*, Revista de los Ilustres Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de Galicia, n.º 64, pp. 10-19.
- CAYÓN GALIARDO, Antonio (2009): «Modificaciones previstas en los procedimientos de aplicación de los tributos», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 86, pp. 9-18.
- (2010): «La reducción de las sanciones por conformidad: su pérdida por la posterior impugnación de la liquidación», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 88, , pp. 9-20.

- (2011): «Nuevas cuestiones sobre la posibilidad de actuaciones administrativas posteriores a la anulación de un acto», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 92, pp. 9-26.
- DEFENSOR DEL PUEBLO (2001): Informe Anual 1999 y debates en las Cortes Generales, tomo I, Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid.
- DE LA TORRE DÍAZ, Francisco (2010a): «La jurisprudencia y las cuestiones procedimentales en el IVA», *Actum Fiscal*, n.º 44, consultado a través de la base de datos Nautis Fiscal de la Editorial Francis Lefebvre.
- (2010b): «Novedades sobre las cuestiones procedimentales en el IVA: la Resolución 1/2010 de Unificación de Doctrina», *Actum Fiscal*, n.º 46, consultado a través de la base de datos Nautis Fiscal de la Editorial Francis Lefebvre.
- DE TORRES ROMO, Fernando (2006): «Ejecución de resoluciones administrativas y judiciales», dentro de la obra colectiva: *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, Vol. 3.º, Bosch, Barcelona.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto (2007): «Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 7, pp. 9-15.
- ESPINOSA DE RUEDA JOVER, Mariano (2004): «Ejecución de sentencias en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 9, que puede consultarse en Westlaw.es (referencia: BIB 1999\1426).
- FALCÓN Y TELLÁ, Ramón (2004): «La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 5, pp. 5-8.
- (2007a): «El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retroacción de actuaciones», *Quincena Fiscal*, n.º 15-16, pp. 5-8.
- (2007b): «Los incidentes de ejecución en el nuevo Reglamento de Revisión: la procedencia de reclamación cuando se planteen cuestiones nuevas», *Quincena Fiscal*, n.º 20, pp. 5-8.
- (2008): «La improcedencia de intereses, en los supuestos de liquidación administrativa, cuando la liquidación inicial se anula: una interpretación del art. 26.5 de la nueva Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 3, pp. 5-8.
- (2010a): «El nuevo apartado 8 del art. 197 del Reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección: un manifiesto intento de vaciar de contenido el plazo máximo aplicable en la retroacción de actuaciones inspectoras», *Quincena Fiscal*, n.º 6, pp. 7-11.
- (2010b): «La invalidez de las liquidaciones de IVA referidas al año completo (Res. TEAC 29 junio 2010) y sus consecuencias», *Quincena Fiscal*, n.º 17, pp. 7-11.

- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón (1967): «Silencio negativo, actos firmes y actos confirmatorios», *Revista de Administración Pública*, n.º 53, pp. 277-302.
- (1969): «Los vicios de orden público y la teoría de las nulidades en el Derecho Administrativo», *Revista de Administración Pública*, n.º 58, pp. 49-126.
 - (1992): «Juzgar a la Administración contribuye también a administrar mejor», *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 76, pp. 511-532.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón (1980): *Curso de Derecho Administrativo*, tomo, Civitas, Madrid.
- IBÁÑEZ BRILLAS, Pedro (2011): «Tiro único o retroacción de actuaciones», *Crónica Tributaria-Boletín de Actualidad*, n.º 4, pp. 17-21.
- JIMÉNEZ DÍAZ, Andrés (2001): «Dos aproximaciones a los Tribunales Económico-Administrativos y un apunte sobre la prescripción», *Quincena Fiscal*, n.º 10, consultado en la base de datos Westlaw.es (Referencia: BIB 2001\645).
- JUAN LOZANO, Ana María (2010): «Algunos interrogantes respecto a la identidad del procedimiento de inspección: cuestiones funcionales, temporales y estructurales», dentro de la obra colectiva: *V Congreso tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*, ya cit., pp. 141-190.
- MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto (2001): «Los límites a la facultad de dictar actos de comprobación de valores de forma reiterada», *Revista de Contabilidad y Tributación del CEF*, n.º 216, pp. 21-64.
- MARTÍN LÓPEZ, Jorge (2010): «Revisión de actos tributarios nulos y supletoriedad del Derecho Administrativo», *Quincena Fiscal*, n.º 15, consultado en Westlaw.es (referencia: BIB 2010\1509).
- MARTÍN QUERALT, Juan (2005): «Pleitos tengas, y los ganes..., o tampoco. (El reinicio o la retroacción de actuaciones tras resolución o sentencia favorable que anula una liquidación tributaria)», *Tribuna Fiscal*, n.º 180, pp. 4-7.
- (2010a): «Carta del Director», *Tribuna Fiscal*, n.º 233, p. 1.
 - (2010b): «El automatismo del ordenamiento tributario», *Tribuna Fiscal*, n.º 233, pp. 4-11.
- MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso (2008): «La ejecución de las resoluciones administrativas en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 140, pp. 801-853.
- MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel (2011): «Ejecución patológica de resoluciones por la Inspección de los tributos», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, pp. 127-132.

- MURILLO RUIZ, Daniel (2006): «Capítulo 12. Ejecución de Resoluciones», dentro de la obra colectiva: *Revisión de actos tributarios (Homenaje a M.^a de los Ángeles Cascajero Sánchez)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, pp. 399-431.
- NAVARRO SANCHÍS, Francisco José (2010): «El TEAC mata un poco al padre», *Negocio*, de 23 de septiembre de 2010, p. 23.
- PÉREZ ALONSO, Jorge (2010): «Los inevitables agujeros negros y grises del Derecho Administrativo», *Lex Nova la revista*, n.º 60, pp. 30-32.
- PONT MESTRES, Magín (2006): «Acerca de la supresión de la perentoriedad en los incidentes de ejecución de resoluciones económico-administrativas y su impacto en la seguridad jurídica», *Quincena Fiscal*, n.º 20, pp. 9-23.
- RODRIGO LAVILLA, Jesús (2009): «Ejecución de sentencias», *Diario La Ley*, n.º 7153, consultado en la base de datos de La Ley, referencia: 11417/2009.
- RUIZ RISUEÑO, Francisco (2004): *El proceso contencioso-administrativo*, 5.º ed., Colex, Madrid.
- RUIZ TOLEDANO, José Ignacio (2006): *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, La Ley, Madrid, consultado en la base de datos de La Ley.
- (2009): «La ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 87, pp. 79-106.
- RUIZ ZAPATERO, Guillermo (2009): «El TEDH y el ‘bis in idem’ en el ámbito tributario (‘Ruotsalainen v. Finlandia’)\», *Quincena Fiscal*, n.º 22, pp. 37-53.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, Andrés (2006): *Revisión administrativa en vía tributaria: Recursos y reclamaciones con jurisprudencia y ejemplos*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- SANZ CLAVIJO, Alfonso (2010): «El trámite de audiencia previa (y otras garantías de contradicción) en los procedimientos tributarios: las consecuencias jurídicas de su omisión», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 89, pp. 95-155.
- SOLER ROCH, María Teresa (2009): «La ejecución de resoluciones: autonomía v. continuidad», en el *Seminario sobre La ejecución de resoluciones y sentencias en el ámbito tributario*, organizado por el Consejo para la Defensa del Contribuyente y el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, accesible por Internet en: http://www.ief.es/investigacion/Recursos/Seminarios/DchoFinanciero/2009_29EneSoler.pdf.
- VEGA BORREGO, Félix (2008): *La ejecución de actos resolutorios en los procedimientos tributarios de revisión*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.

VILLAVERDE GÓMEZ, María Begoña (2002): «Límites a la reiteración de comprobaciones de valores de la Administración: Abuso de Derecho», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, consultado en Westlaw.es (referencia: BIB 2002\1305).