

**Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo,
Sección 3ª, Sentencia de 17 Jun. 2010, rec. 3903/2008**

Ponente: Baeza Díaz-Portales, Manuel José.

Nº de Sentencia: 693/2010

Nº de Recurso: 3903/2008

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Diario La Ley, Nº 7569, Sección Jurisprudencia, 15 Feb. 2011, Año XXXII, Editorial LA LEY

Diario La Ley, Nº 7587, Sección La Sentencia del día, 11 Mar. 2011, Año XXXII, Editorial LA LEY

LA LEY 133137/2010

Improcedente práctica de nuevas liquidaciones tributarias una vez anuladas judicialmente las originarias por defecto de forma

INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. EJECUCIÓN DE SENTENCIA. Improcedente práctica de nuevas liquidaciones por la Inspección, tras haber sido anuladas por sentencia judicial las giradas con anterioridad por defecto de forma, habiendo quedando imprejuizado el fondo del litigio. La Inspección, ordenó reponer las actuaciones inspectoras, porque la falta de representación era un defecto formal subsanable. Cambio de doctrina de la Sala. La viabilidad de subsanación de los vicios del acto administrativo, no es extrapolable al proceso que concluye con sentencia judicial. Especialidades de la relación jurídica entre Administración Tributaria y sujeto pasivo. Dirimido el litigio en vía judicial después de que las partes disfrutaron de oportunidades procesales diversas, replantear el conflicto jurídico por parte de Administración compromete la seguridad jurídica y la efectividad de la tutela judicial debida al ciudadano. No es factible reiterar los actos administrativos tributarios una vez que han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál ha sido el tipo de vicio o defecto que determinó su anulación. VOTO PARTICULAR.

Resumen de antecedentes y Sentido del fallo

El TSJ Comunidad Valenciana estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra resolución del TEAR Comunidad Valenciana, desestimatoria de la reclamación formulada contra acuerdos dictados por la Inspección de la AEAT que confirman liquidación en concepto de IRPF, ejercicio 1993, e imponen sanción por infracción tributaria grave.

Texto

En la ciudad de Valencia **a diecisiete de junio de dos mil diez**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION TERCERA

La Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta por los Ilmos. Sres D. JUAN LUIS LORENTE ALMIÑANA, Presidente, D. MANUEL JOSÉ BAEZA DÍAZ PORTALES, D. AGUSTÍN GÓMEZ MORENO MORA, D. LUIS MANGLANO SADA y D. RAFAEL PÉREZ NIETO, Magistrados, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA Nº 693

En el recurso contencioso administrativo nº 3903/08 interpuesto por Angustia , representada por el procurador SERGIO LLOPIS AZNAR y asistida del letrado RAFAEL LLORENS SELLÉS, contra la resolución adoptada con fecha 30.9.2008 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, desestimatoria de la reclamación en su día formulada por la hoy demandante contra los acuerdos dictados en fecha 16.12.2004 por el Inspector Regional Adjunto; habiendo sido parte demandada en los autos el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL de Valencia, representado y asistido por el ABOGADO DEL ESTADO, y Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. MANUEL JOSÉ BAEZA DÍAZ PORTALES.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por ley, se emplazó a la demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplicó que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución recurrida.

SEGUNDO.- Por la parte demandada se contestó a la demanda mediante escrito en el que solicitó que se dictase sentencia por la que se confirme la resolución recurrida.

TERCERO.- No habiéndose recibido el proceso a prueba, se emplazó a las partes para que evacuasen el trámite prevenido en el art. 64 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, y cumplido dicho trámite quedaron los autos pendientes de votación y fallo.

CUARTO.- Se señaló para la votación y fallo del recurso el día 5 de mayo de 2010, habiéndose prolongado la deliberación durante varias sesiones y habiéndose anunciado por el Ilmo. Sr.. D. LUIS MANGLANO SADA la emisión de voto particular, al que se ha adherido el Ilmo. Sr. D. JUAN LUIS LORENTE ALMIÑANA.

QUINTO.- En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales, excepto la relativa al plazo para dictar sentencia por los motivos expuestos en el HECHO anterior.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso y hechos relevantes.

Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo frente a la resolución adoptada con fecha 30.9.2008 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, desestimatoria de la reclamación en su día formulada por la hoy demandante contra los acuerdos dictados en fecha 16.12.2004 por el Inspector Regional Adjunto, mediante los que:

- confirma la liquidación propuesta con el carácter de definitiva en el acta instruida en disconformidad por el IRPF correspondiente al ejercicio 1993, por importe de 11.916,11 € y
- determina imponer a la actora una sanción pecuniaria consistente en multa proporcional por importe de 5.024,13 € por la comisión de una infracción tributaria grave.

Son hechos relevantes, a los efectos que se explicitarán en los posteriores fundamentos jurídicos, los siguientes:

Por virtud de sentencias dictadas por la Sección Primera de esta Sala con fechas 18.9.2002 y 30.5.2003 se estimaron los recursos interpuestos por la demandante contra resoluciones desestimatorias del TEARV de fechas 29.11.1999 y

31.1.2001, relativas a liquidaciones sobre el IRPF de 1993 y sanción derivada, anulándose tales actos administrativos. La razón de tales anulaciones fue haberse entendido las actuaciones inspectoras con una persona carente de la debida representación de la contribuyente.

En fecha 27.2.2003, la Dependencia de Inspección dictó acuerdos en ejecución de las precitadas sentencias practicando las correspondientes liquidaciones de baja, si bien -al mismo tiempo- comunicaba a la obligada tributaria la decisión de reponer las actuaciones, dado que la falta de representación era un defecto formal subsanable.

Comunicado el reinicio de las actuaciones inspectoras, y tras la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia, con fecha 29.10.2004 se procedió a incoar acta por el IRPF de 1993, así como a la apertura de expediente sancionador, actuaciones que culminaron con los acuerdos del Inspector Regional Adjunto de fecha 16.12.2004, frente a los que se presentaron reclamaciones económico-administrativas, que, una vez fueron acumuladas, se resolvieron en sentido desestimatorio por la resolución del TEARV aquí impugnada y reseñada en el precedente párrafo.

Con base en tales hechos, la demanda presentada en esta vía jurisdiccional aparece fundamentada, en síntesis, en los siguientes motivos: 1) imposibilidad de retroacción de actuaciones al mediar sentencias judiciales que resolvieron definitivamente sobre los actos administrativos reproducidos, 2) prescripción, y 3) en cuanto a la sanción, ausencia de culpabilidad e indebida graduación de la sanción.

La Abogacía del Estado se ha opuesto a la estimación del recurso, si bien únicamente efectúa alegaciones en relación a la prescripción y a la concurrencia de culpabilidad en la infracción.

SEGUNDO.- Consideraciones previas.

Si bien ya se anticipa la estimación del primero de los motivos impugnatorios, se hace preciso -en primer término- efectuar determinadas consideraciones.

Esta Sala es consciente de que, en anteriores sentencias de la misma, únicamente se había concluido con la imposibilidad de reiteración de actos administrativos tributarios previamente anulados por sentencia judicial en los casos en que el vicio determinante de la anulación hubiera sido material o de fondo, mas no en los supuestos en que el defecto fuere de carácter adjetivo o formal.

Y también la Sala es conocedora de determinada doctrina judicial que, en los casos en que la anulación derive de un vicio procedimental, viene entendiendo que resulta factible la retroacción de actuaciones al momento en que se incurrió en el vicio formal, a los efectos de la subsanación del mismo.

Ahora bien, examinada tal doctrina judicial, se aprecia que la misma -salvo algún supuesto puntual o excepcional- no afronta directamente la cuestión o, cuando menos, no aporta los argumentos jurídicos que puedan soportar la decisión de reposición de actuaciones.

En cualquier caso, sí podemos señalar que el tema que se va a tratar en esta sentencia no ha sido abordado desde la perspectiva que se va exponer y razonar en los siguientes fundamentos jurídicos; y son precisamente estas razones que seguidamente se explicitarán las que autorizan (en aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional al respecto -STC 111/2001, FJ 2 , por todas-) proceder a modificar nuestra anterior doctrina al respecto.

En otro orden de cosas, se hace necesario precisar que la doctrina que emana de esta sentencia lo es por referencia, no tanto al Derecho administrativo general, sino más particularmente al Derecho tributario, y ello en atención a las

peculiaridades de que está imbuido este último y que irán siendo desgranadas en nuestra exposición.

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

TERCERO.- Razones de estricta legalidad de la tesis de la Sala.

El fundamento en que la escasísima doctrina judicial que ha intentado justificar la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente por defectos formales viene constituido, únicamente, por los preceptos de la anterior y la actual Ley de Procedimiento Administrativo relativos a la conservación de actos y trámites en casos de anulación, subsanación de defectos, etc. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que tales preceptos se encuentran insertos en una Ley que está regulando el procedimiento administrativo -no el proceso jurisdiccional- y que van destinados a los órganos administrativos -no a los tribunales de justicia-.

Estas posibilidades sanatorias, incluyendo expresamente la retroacción de actuaciones, también se encuentran contempladas en otro tipo de normativa (especialmente la reguladora de las reclamaciones económico-administrativas), pero -se insiste- siempre es normativa reguladora de procedimientos administrativos (el económico-administrativo también lo es) y dirigida a órganos administrativos (los tribunales económico-administrativos también lo son).

Pues bien, es claro que nuestra legislación apuesta por la viabilidad de subsanación de los vicios del acto administrativo (especialmente en los casos de defecto de forma o de procedimiento), tanto en el curso del procedimiento administrativo, como en fase de recursos administrativos; esto es, en vía administrativa. Ahora bien, extrapolar tal posibilidad al procedimiento jurisdiccional que concluye con una sentencia judicial es algo que no aparece precisamente claro. Y es que el procedimiento jurisdiccional y la ejecución de sentencias no tienen su regulación en la Ley 30/1992, sino en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998, donde no existe un solo precepto legal que contemple tales posibilidades, previéndose en los arts. 68 y ss. de dicha LJ que la sentencia sólo puede tener alguno de los siguientes fallos: inadmisibilidad del recurso, desestimación o estimación por anulación total o parcial del acto administrativo impugnado; en tanto que en los arts. 103 y ss. del mismo cuerpo legal -reguladores de la ejecución de sentencias- nada se dice sobre la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso con anulación del acto administrativo impugnado. Contrariamente a todo ello, las sentencias judiciales de lo que están dotadas es del más que conocido principio de cosa juzgada.

CUARTO.- El principio constitucional de seguridad jurídica.

Nuestra decisión responde asimismo a las exigencias de los arts. 9.3 y 24.1 CE, cuando se proyectan sobre la relación jurídica entre Administración Tributaria y sujeto pasivo que autoliquida el impuesto, al estar revestida dicha relación, ciertamente, de caracteres que la singularizan frente a otras relaciones administrativas.

Desde esta perspectiva constitucional recordamos determinadas facetas del fundamental derecho a la tutela judicial efectiva; así, la del derecho a que las resoluciones judiciales se ejecuten en sus propios términos, ya que en caso contrario no serían más que meras declaraciones de intenciones, y por tanto no estaría garantizada la efectividad de la tutela judicial (por todas, STC 207/2003); también la del derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad o invariabilidad de las resoluciones judiciales firmes, que impide que órganos administrativos o judiciales desconozcan o contradigan las situaciones jurídicas declaradas o reconocidas en una sentencia que haya adquirido firmeza (por todas, STC 204/2003).

Decimos nosotros que el proceso por el que se articula la tutela judicial tiende o debiera tender hacia la definitiva

terminación de los conflictos jurídicos, de los litigios, de ahí que, dirimido el litigio por los jueces después de que las partes disfrutaron de oportunidades procesales diversas, el replanteamiento del conflicto jurídico por parte de una de ellas, la Administración Tributaria, compromete sin duda la seguridad jurídica y la efectividad de la tutela judicial debida al ciudadano.

Aquí retomamos las singularidades -aludidas ut supra- de la relación jurídica entre Administración Tributaria y el sujeto pasivo que autoliquida el impuesto. Como se sabe, en contraste con épocas pasadas, los deberes formales de autoliquidación impuestos a los contribuyentes son piedra angular del actual sistema general de gestión de los tributos. Así, la Administración Tributaria delega a los administrados la concreción de su deber de contribuir después de que aquéllos apliquen operaciones jurídicas y aritméticas, en ocasiones tan complejas que precisan de asesoramiento especializado.

La Administración Tributaria, desde luego, puede rechazar la propuesta del sujeto pasivo mediante una liquidación dotada de ejecutividad -no precisa pues del auxilio judicial-, mientras que por el contrario, si el sujeto pasivo no está conforme con la liquidación, se ve obligado entonces a agotar la vía administrativa previa y probablemente la judicial. Y es **conforme a la tesis tradicional, que esta Sala rechaza, que aunque el sujeto pasivo obtenga sentencia estimatoria y anulatoria de la liquidación, la Administración Tributaria está en situación de girarle nueva liquidación contradictoria sin más límite que no contradecir el pronunciamiento judicial**, pues lo cierto es que la Administración Tributaria, cuando gira nueva liquidación, en ocasiones aprovecha para plantear o replantear cuestiones sobre la deuda tributaria -cuestiones nuevas- que hubieran precisado de revisión de oficio de no haberse anulado por los jueces la liquidación impugnada por el contribuyente y sólo por él.

Esto último nos parece contrario no ya a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica sino incluso al sentido común. La factibilidad de reiteración de actos administrativos anulados (especialmente en el caso de vicios de forma o procedimiento) tiene como ventaja el principio de justicia material, en el sentido de evitar que, por meras cuestiones formales, se incumpla el deber de contribuir según la capacidad económica de cada uno. Pero no es menos cierto que también conllevaría el más considerable lastre del riesgo de latencia sine die del conflicto, dejando en manos de la Administración dilatar de manera indefinida la situación de injusticia, sin más que reiterar los vicios formales en cada nueva tramitación, con grave merma del principio de seguridad jurídica. Esto alcanza tintes cercanos a lo catastrófico en el ámbito tributario, en el que lo prolongado del devenir procedimental (que incluye el recurso obligatorio a la vía económico-administrativa) hace que la posibilidad de tan sólo una reiteración del acto administrativo pueda conducir a que el conflicto tributario se extienda a horquillas temporales inasumibles en un Estado de Derecho y muy superiores a la decena de años (como, desgraciadamente, estamos acostumbrados a comprobar - véase que, en el presente supuesto, hablamos del IRPF de 1993, hace ya 17 años-), durante los cuáles el contribuyente sufrirá la incertidumbre del resultado final de la controversia, lo que -como se apuntaba- resulta un tanto inadmisibles para el común sentido jurídico y viene a traducirse en una suerte de reformatio in peius cuando -como sabemos- uno de los principios generales del derecho que ha hecho aflorar nuestra jurisprudencia es el de que la necesidad de acudir a un proceso no puede convertirse en daño para quién lleva la razón; posibilidad de reiteración que queda aún más huérfana de sentido cuando, además -se reitera- de la amplitud de facultades sanatorias de que se dispone (en el procedimiento administrativo, por vía de recursos y, en fin, en sede de la reclamación económico-administrativa), tenemos que la Administración tributaria es la "superdotada", tanto en medios materiales como personales, de todas las Administraciones públicas.

En definitiva, que -al igual que todos los derechos- todo principio tiene unos límites, y en nuestro caso el principio de

justicia material y la obligación de contribuir según la capacidad económica de cada uno tiene que ceder a favor del principio de seguridad jurídica en el supuesto descrito.

Finalmente, y en relación con la doctrina científica sobre el asunto, señalar que, aún cuando puede localizarse algún que otro artículo doctrinal sobre la cuestión de que se trata, tampoco resulta fácil encontrar autores que se hayan enfrentado a la cuestión confiriendo a la misma una respuesta con argumentos de una mínima consistencia, sobre todo en lo que viene a considerarse la doctrina más autorizada. No obstante, sí puede decirse que los razonamientos expresados se encuentran en línea con autores como GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, cuando - en su conocido manual- efectúan una crítica de los fallos en que se acoge un defecto formal como base de los mismos, declarando la nulidad de lo actuado desde el momento en que dicho defecto fue cometido y condenando a la Administración a estar y pasar por dicha declaración y, en consecuencia, a retrotraer el expediente a dicho momento y a reconstruirlo a partir de él; si bien la doctrina que late en las consideraciones de estos ilustres tratadistas queda aquí desarrollada con proyección a la conclusión a que aquí llegamos y que queda precisada en el siguiente fundamento jurídico.

QUINTO.- Conclusión.

En atención a todo lo anteriormente expuesto, y conforme ya se anticipó, la Sala considera que no resulta factible reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación; de manera que, en aplicación de tal doctrina, no cabe sino concluir con la estimación del recurso en atención al primero de los motivos en que el mismo aparece fundado, lo que hace innecesario y hasta improcedente -dada la naturaleza del motivo estimado- entrar en el análisis de los restantes motivos impugnatorios.

SEXTO.- Costas.

No se aprecian méritos que determinen, ex art. 139.1 LJ , un especial pronunciamiento sobre las costas causadas.

Vistos los preceptos y fundamentos legales expuestos, y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

Que, CON ESTIMACIÓN del presente recurso contencioso-administrativo, DEBEMOS ANULAR Y ANULAMOS los actos administrativos identificados en el fundamento jurídico primero de esta sentencia. Sin efectuar expresa condena en las costas procesales.

A su tiempo y con certificación literal de la presente, que es firme y no susceptible de recurso, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.-

Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que, como Secretario de la misma, certifico. En Valencia a diecisiete de junio de dos mil diez.

VOTO PARTICULAR,

formulado por el Magistrado D. LUIS MANGLANO SADA y al que se adhiere D. JUAN LUIS LORENTE ALMIÑANA.

La discrepancia con la sentencia votada mayoritariamente viene referida a los Fundamentos Jurídicos Tercero, Cuarto, Quinto y a la parte dispositiva, cuyos argumentos y determinaciones no comparto por las siguientes razones:

PRIMERA.- La sentencia examina la cuestión de la posibilidad de que la Administración Tributaria, en este caso la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, practique nuevas liquidaciones por el IRPF, tras haber sido anuladas unas anteriores por esta Sala, siendo el motivo de las anulaciones de los actos liquidatorios la insuficiencia de apoderamiento del representante del contribuyente, es decir, una cuestión estrictamente formal, posiblemente uno de los paradigmas en este sentido, quedando por completo imprejuizado el fondo del litigio.

Pues bien, la tesis mayoritaria relativa a la insubsanabilidad por la Administración de actuaciones liquidatorias anuladas en sede jurisdiccional no es nueva, ya fue adoptada en una pasada etapa de esta Sala bajo la denominación argumental del "tiro único", es decir, la doctrina de que no cabe una segunda liquidación una vez se ha anulado la primera, pues no puede reiterarse hasta que la Administración tributaria acierte.

SEGUNDA.- La cuestión de la posible reiteración de la actividad liquidatoria por la Administración tributaria, dentro del período de prescripción, ha sido reiteradamente afrontada por los diversos Tribunales, con posturas que afirman que cabe la reiteración ilimitada hasta la que mantuvo en su momento la Sala del TSJ de la Comunidad Valenciana, y que ahora reitera, que niega la práctica de una nueva actuación de comprobación o liquidación. Asimismo, frente al inicial criterio del Tribunal Supremo de admitir indefinidamente la reiteración de las actividades de comprobación de valores o de liquidación de la Administración tributaria, la evolución jurisprudencial de los últimos tiempos permite apreciar una posición más ponderada.

Así, merece destacarse por su interés la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2000 que, partiendo del presupuesto legal de que cabe la reiteración de una segunda comprobación o liquidación, ofrece una vía de encuentro y solución a las posturas confrontadas reproducidas en el párrafo anterior.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se encuentra con un particular que manifiesta su desacuerdo con que, una vez anulada la valoración, se conceda a la Administración la posibilidad de reiterar la misma corrigiendo los defectos apreciados.

El Tribunal resuelve la cuestión siguiendo la doctrina dominante, referida al principio de conservación de los actos y posible convalidación de actuaciones anulables subsanando los vicios de que adolezcan, afirmando que la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda.

Sin embargo, en el párrafo 5º del Fundamento de Derecho Segundo, con plena conciencia del nuevo enfoque que da a esta cuestión dice literalmente:

«Cierto es -añadimos ahora- que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir que puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir que si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida -entonces sí- del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración habría de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente».

Así pues, la sentencia citada efectúa una formulación de importante alcance, pues reconoce que el derecho a

comprobar valores y corregir los defectos señalados por los Tribunales tiene, además del obvio límite de la prescripción, la limitación de la posible incuria administrativa, en el sentido de que si la Administración reitera su deficiente actuación habrá perdido el derecho a la comprobación de valores y deberá pasar por el valor formulado por el contribuyente.

Debe subrayarse que no sólo se prevé este efecto para la Administración que, como sucede en ocasiones, reitera el mismo expediente valorativo, sino también para el caso de similar deficiencia de motivación, poniendo el acento el Tribunal no tanto en la identidad de la cifra que resulte de las sucesivas actuaciones valoradoras como en la inviabilidad del procedimiento utilizado por deficiencia motivadora.

La doctrina resultante de la sentencia acabada de citar ofrece una tendencia a consolidarse como definitiva en esta materia, superando la antinomia de las señaladas anteriormente. Permite conciliar el principio de conservación de los actos y subsanación de los defectos que determinan la anulación, con el espíritu y letra de los preceptos constitucionales que amparan la seguridad jurídica, la tutela judicial efectiva y el de un procedimiento sin dilaciones indebidas, impulsando la idea de una progresiva paridad Administración-contribuyente que va penetrando nuestro sistema jurídico administrativo.

Entiendo que es posible la subsanación de los vicios formales de que adolezca el acto administrativo de que se trate, tanto con anterioridad a una eventual anulación del acto, como con posterioridad al momento en que se haya procedido efectivamente a la anulación del mismo, bien en vía administrativa -lo que incluye la económico-administrativa-, bien en vía jurisdiccional, en aplicación de la regulación contenida en los arts. 64 a 67 -ambos incluidos- de la Ley 30/1992 atinentes, respectivamente, a la transmisibilidad de los actos administrativos, conversión de los actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación, en la línea mantenida por la doctrina jurisprudencial.

Así, se alcanza la conclusión de que la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda, si bien este derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad procedimental en su liquidación tributaria no tiene carácter ilimitado, es decir, que si bien cabe dictar nuevos actos administrativos en sustitución de otros anulados previamente, tal posibilidad no puede ser reiterada; de manera que, tras una segunda anulación, ya quedaría fenecida la posibilidad de que se trata.

De lo anteriormente expuesto se desprende que, de entrada y con las salvedades que posteriormente se expondrán, la Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria actuó correctamente cuando liquidó de nuevo un tributo que había sido jurisdiccionalmente anulado por motivos estrictamente formales, sin siquiera examinar el fondo del conflicto.

En este sentido, conviene recordar la decisión del Pleno de la Sección Primera de esta Sala, que en un supuesto idéntico al que nos ocupa, dictó la sentencia 621/2005, del siguiente tenor:

"...Ello debe ser así, en primer lugar, porque una de las piezas o principios que componen el sistema del derecho administrativo, en lo que hace a la teoría del "acto administrativo", es el de la factibilidad de subsanación de los vicios de que adolezca el acto administrativo de que se trate; posibilidad ésta aplicable por la Administración tanto con anterioridad a una eventual anulación del acto, como con posterioridad al momento en que se haya procedido efectivamente a la anulación del acto (bien en vía administrativa -lo que incluye la económico-administrativa-, bien en vía jurisdiccional).

Tal conclusión deriva, en primer lugar, de la regulación contenida en los arts. 64 a 67 -ambos incluidos- de la Ley 30/1992 atinentes, respectivamente, a la transmisibilidad de los actos administrativos, conversión de los actos viciados,

conservación de actos y trámites y convalidación. Particularmente claro se ve ello en el art. 66 en el que se dispone que "El órgano que declare la nulidad o anule las actuaciones dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción"; lógicamente si se prevé que se conserven los actos y trámites anteriores al acto final anulado es porque puede volver a dictarse nuevamente tal acto final (aunque ahora subsanando el vicio del que adoleciese), ya que, si no fuera así, carecería de sentido mantener los trámites y actos anteriores al anulado. O el art. 67 que, de manera significativa, señala que "La Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan"; y, si bien es cierto que este precepto legal se refiere, en una interpretación literal del mismo, a los actos anulables (no a los anulados), ya hemos visto que el art. 66 hacía alusión expresamente a supuestos de declaración de nulidad o anulación de actos administrativos.

Pero es que, por ende, tal conclusión es la que ha venido sentando, por distintas vías, la doctrina jurisprudencial. Así, por ejemplo, y en materia de falta de motivación en comprobaciones de valores, ha venido a decir que (véase la STS de 7.10.2000 -Ref. "EL DERECHO" 2000/34022): "En este sentido son aleccionadores los arts. 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que, en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda."

[Efectuando un inciso, debe aclararse que ésta doctrina jurisprudencial viene referida al vicio de falta de motivación, motivación que viene a configurarse como un "tertium genus" entre el requisito de forma y el de fondo, pero que, dada su mayor entidad en relación con los vicios de forma en general, resulta obvio que la doctrina relativa a la infracción del vicio de motivación es perfectamente trasladable, y con mayor razón, a la de los vicios de forma en general].

Por otro lado, y en sentencias que se comentarán en posteriores fundamentos jurídicos, el Tribunal Supremo se ha planteado el problema de si, en supuestos de anulación de actos administrativos, las actuaciones subsiguientes al acto finalmente anulado tienen o no virtualidad interruptiva de la prescripción, planteamiento que viene a corroborar la factibilidad de reiteración del acto administrativo (con subsanación de los vicios de que se trate) en supuestos de anulación de otro anterior, pues es evidente que, de no ser así, huelga planteamiento alguno sobre la interrupción de la prescripción, ya que -sencillamente- no sería posible dictar un nuevo acto administrativo en sustitución de otro previo anulado.

TERCERO.- Cuestión distinta es la reiteración indefinida o "sine die" de las facultades de subsanación.

Esta cuestión también ha sido abordada por el Tribunal Supremo en el campo de las comprobaciones de valores (aunque con argumentos que trascienden al resto del ámbito tributario). Así, en la misma sentencia precedentemente citada se afirma que "Cierto es -añadimos ahora- que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar... y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir, si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida -entonces sí- del derecho a la comprobación de valores y..."

Por otra parte, la STS de 18.12.1999 se plantea el supuesto de si tras una primera anulación, en procedimiento

diferente, de la liquidación girada por la Comunidad Autónoma, con reposición de actuaciones al momento de la práctica de una nueva comprobación de valores suficientemente motivada, y girada nuevamente una segunda liquidación con el mismo objeto tributario, puede nuevamente decretarse por el Tribunal Económico-Administrativo Regional una segunda anulación y retroacción de actuaciones. En este caso, el Tribunal Supremo entendió que, si bien el Tribunal Económico-Administrativo tiene facultades (expresamente contempladas en su normativa específica) para ordenar la retroacción del expediente, cuestión distinta es el uso indebido de tales facultades. Por ello, nuestro Alto Tribunal desestimó el recurso de casación en interés de Ley interpuesto por la Comunidad Autónoma de la Rioja contra la sentencia dictada con fecha 30.11.1998 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de dicha Comunidad Autónoma, en la que se mantuvo esa imposibilidad de ordenarse una nueva retroacción de actuaciones.

La conclusión de tal doctrina jurisprudencial no es otra que la de que, si bien cabe dictar nuevos actos administrativos en sustitución de otros anulados previamente, tal posibilidad no puede ser reiterada; de manera que, tras una segunda anulación, ya quedaría fenecida la posibilidad de que se trata...

QUINTO.- Sintetizando todo lo expuesto en los fundamentos jurídicos precedentes, y a modo de conclusiones, podemos sentar las siguientes: 1) En los supuestos de anulación, por motivos de forma o por falta de motivación, de actos administrativos tributarios, sea dicha anulación decretada por el TEAR o lo sea en vía jurisdiccional, cabe dictar nuevos actos administrativos en sustitución de los anulados [a lo que se añade ahora que las anulaciones iniciales decretadas a lo que darán lugar es a la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el vicio de que se trate, no a un momento anterior -principio de conservación de actos o trámites-]; 2) Tal posibilidad de dictar nuevos actos administrativos en sustitución de los previamente anulados tiene como límite la reiteración de tal facultad, de manera que si se produce una nueva anulación del acto administrativo (es decir, la segunda), no existe ya posibilidad de reiteración del acto administrativo nuevamente anulado...".

TERCERA.- Plantea la sentencia mayoritaria una dicotomía entre procedimiento administrativo y procedimiento jurisdiccional, entre acto y sentencia que considero artificial y que acaba por desenfocar la debida resolución del debate.

No se trata, a mi juicio, de que estemos ante una resolución jurisdiccional que se vulnera al no respetar la cosa juzgada, estamos ante una nueva actuación administrativa, ante una nueva liquidación, que parte necesariamente de la expulsión del ordenamiento jurídico de la anterior, de la anulada por la Sala, luego no existe contradicción entre la actividad de la Inspección y el pronunciamiento judicial, más bien al contrario, la una es directa consecuencia del acatamiento de la otra, eso sí, cada una en el ámbito procedimental que le es propio.

Es cierto que el artículo 68 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa no contempla la subsanación de los actos revisados por un órgano judicial, pero no podemos olvidar que la sentencia anulatoria de un acto liquidatorio produce plenos efectos jurídicos y se agota con la expulsión de la legalidad del acto viciado, de manera que es la Administración tributaria la que puede a continuación, y sin más límites que la prescripción, volver a liquidar un hecho imponible controvertido, sin que le alcance la cosa juzgada.

Invoca la sentencia mayoritaria los principios constitucionales de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva, pero obvia la implicación de otros principios constitucionales de mayor especialidad y observancia.

De entrada, no aprecio vulneración de la tutela judicial efectiva, cuyo colofón se produjo con la obtención de una resolución judicial que dio repuesta congruente a las pretensiones del contribuyente, estamos ahora en una fase nueva y administrativa, que se rige por sus propias reglas y que en nada afecta a una tutela judicial ya agotada.

Tampoco comparto la fundamentación sustentada en el respeto a la seguridad jurídica, no ya por no ser suficiente la

lógica comprensión en la impaciencia que genera una demora de más de diez años en la definitiva resolución de un debate jurídico, sino por considerar que los déficits del sistema tributario no pueden ser resueltos con atajos jurídicos, plenos de comprensión para el contribuyente, pero que soslayan en un tema tan controvertido las reglas jurídicas aplicables.

Frente a la seguridad jurídica invocada por la sentencia de la mayoría, es decir, frente a la paz jurídica derivada de una sentencia anulatoria por motivos formales, aparecen principios constitucionales que, a mi parecer, debieran ser observados de forma prioritaria por su directo e inmediato valor normativo (artículo 9 de la Constitución Española), como son el principio de igualdad ante la ley, el de capacidad económica, el de generalidad y progresividad, el de justicia tributaria, y el necesario cumplimiento de los objetivos tributarios de redistribución de la riqueza y solidaridad propios del Estado Social y de Derecho (artículos 1.1, 14, 31.1, 131.1 y 138.1 de la Constitución Española).

Así, la STC 46/2000, de 17 de febrero, afirma:

"La igualdad ante la Ley -en la Ley tributaria, en ese caso-, resulta, pues, indisociable de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; y 134/1996, de 22 de julio, FJ 5)".

Sobre el tributo objeto de este proceso, dice el Tribunal Constitucional:

"El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo personal llamado a gravar la renta de cada uno de los sujetos pasivos, estando sometido no sólo al principio constitucional de igualdad (artículo 14 CE), sino también a los de generalidad, capacidad y progresividad que, en el ámbito específicamente tributario, concretan y particularizan aquella genérica interdicción del trato discriminatorio (SSTC 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 7; y 134/1996, de 22 de julio, FJ 6A), no es posible desconocer que es a través de este Impuesto como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, dada su estructura y su hecho imponible (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9). Es innegable que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por su carácter general y personal, y de figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE) (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9)".

El auto del TC de 19-6-2001 afirma que:

"El deber genérico de contribuir conforme a la verdadera capacidad económica de cada cual responde al interés general constitucionalmente protegido en el art. 31.1 Constitución Española."

La STC 110/1984, de 26 de noviembre, añade:

"Lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar".

La STC 182/1997, de 28 de octubre, dice:

"No se requiere un gran esfuerzo argumentativo para concluir que la formulación constitucional del art. 31,1 no es una simple declaración programática, sino la consagración de un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones, y del que se deriva un deber constitucional para los ciudadanos de contribuir, a través de los impuestos, al sostenimiento o financiación de los gastos públicos".

Sienta el Tribunal Constitucional:

"Desde el punto de vista sistemático, el art. 31,1 CE se inserta en la Sec. 2ª del Cap. II Tít. I de la Constitución bajo la rúbrica "De los Derechos y Deberes de los ciudadanos". Desde una perspectiva material el art. 31,1 CE consagra no solo los principios ordenadores del sistema tributario, que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado. Existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la Ley; pero existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad. La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el art. 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional (STC 76/1990, f. j. 3º, SSTC 182/1997, 137/2003, 108/2004 y 189/2005, de 7 de julio)".

La STC 111/1983, (f. j. 8º) dice:

"El deber de contribuir, que el art. 31,1 CE hace recaer sobre todos "de acuerdo con su capacidad económica" (SSTC 27/1981, f. j. 4º, y 76/1990, f. j. 3º), es configurado por la Constitución en un marco global: "un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". Esta configuración constitucional del deber de contribuir, que ha sido clarificada por nuestra jurisprudencia al abordar distintos aspectos atinentes a la norma del art. 31,1 CE (SSTC 27/1981, f. j. 4º, 37/1987, f. j. 13º, 221/1992, f. j. 4º, 134/1996, f. j. 6º, y 173/1996, f. j. 3º, entre otras), ha de ser tenida muy presente en la tarea de comprobar cuándo un Decreto-ley "afecta" a un derecho, deber o libertad constitucionales".

En su fundamento jurídico cuarto se dice:

"A este respecto, avanzando en las consideraciones que sobre el deber de contribuir a los gastos públicos ha realizado el Tribunal en otros pronunciamientos (SSTC 27/1981, 110/1984, 126/1987, 45/1989, 76/1990, 150/1990, 197/1992, 221/1992, 134/1996, 173/1996 y 38/1997), la Constitución conecta el citado deber con el criterio de la capacidad económica (con el contenido que a este principio de justicia material se ha dado, fundamentalmente, en las SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992 y 134/1996), y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario. El art. 31,1 CE, en efecto, dijimos tempranamente en la STC 27/1981, "al obligar a todos al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad".

En igual sentido de exigencia de la capacidad económica como deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la real capacidad económica de cada contribuyente, que impregna todo el sistema tributario español, se pronuncian las SSTC 295/2006, de 11 de octubre, 108/2004, de 30 de junio, 547/2004, de 17 de noviembre, 193/2004, de 4 de noviembre, y 26/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992, 134/1996 y 182/1997

Extrapolando la doctrina del tiro único sentada por esta Sala a los diferentes ámbitos del Derecho administrativo, con iguales principios y argumentos, nos podría llevar a impedir segundas actuaciones no prescritas de la Administración en temas tan sensibles a los intereses públicos como son los que conciernen al dominio público, medio ambiente, urbanismo, derecho sancionador, etc., lo que supone una tácita derogación de deberes de corte constitucional en la defensa de los intereses generales.

Por todo ello, reiterando la doctrina de la citada sentencia del TS de 7 de octubre de 2000 al supuesto aquí examinado, considero que la Administración puede volver a liquidar en los supuestos de anulación de una liquidación por vicios formales, con determinados límites.

CUARTA.- La disconformidad jurídica con la sentencia mayoritaria anteriormente expuesta viene a ser coincidente con la práctica totalidad de los pronunciamientos jurisdiccionales habidos sobre la cuestión debatida, tanto por parte del Tribunal Supremo como de los demás órganos contencioso-administrativos, resultando de interés exponerlos por su evidente relación con el presente litigio:

* La STS, Sala 3ª, sec. 2ª, de 19-7-2007, rec. 9446/2004 . Pte: Frias Ponce, Emilio, dice:

"TERCERO.- Dada la íntima relación de los motivos articulados procede un examen conjunto de los mismos, anticipando la Sala que el recurso no puede prosperar, pues los autos recurridos ni resuelven cuestiones no decididas, directa o indirectamente, en la sentencia, ni contradicen los términos del fallo.

Es cierto que la sentencia estima el recurso y anula la resolución del TEAC, pero no lo es menos que nada se establece sobre la confirmación de su autoliquidación, no obstante haberse recogido esta pretensión en la demanda.

En esta situación es patente que no cabe entender estimada también la pretensión de plena jurisdicción ejercitada y por nulos los nuevos actos realizados por la Dependencia de Inspección.

A esta conclusión se llega del examen de la fundamentación de la sentencia, que parte de una resolución del TEAR de Andalucía que acuerda, estimando parcialmente la reclamación deducida, la retroacción de actuaciones, por la insuficiente instrucción del acta de inspección. Este pronunciamiento fue confirmado por el TEAC, pero este órgano no corrigió la infracción en que incurrió el TEAR Regional, al pronunciarse sobre las demás cuestiones planteadas por el reclamante, y que condicionaban la ejecución de su resolución, a pesar de haberse acordado la retroacción de actuaciones previamente a la fase inicial.

Precisamente este defecto es el que considera la Sala de instancia y por ello anuló la resolución del TEAC. Por tanto, la Agencia Tributaria, al iniciar nuevas actuaciones sin limitación alguna, al haberse anulado la liquidación practicada que corregía la autoliquidación presentada, no contradice el fallo ni resuelve cuestiones no decididas, máxime cuando únicamente los actos administrativos son nulos de pleno derecho en los supuestos tasados previstos en los artículos 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común EDL 1992/17271, y 153 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 de 1963, que consideraba como tales las liquidaciones practicadas por órgano manifiestamente incompetente, las constitutivas de delito o las practicadas prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido para ello o de las normas que contienen reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados, por lo que no procedía la declaración de nulidad de las liquidaciones por ningún otro motivo distinto.

En definitiva, la liquidación que nos ocupa no era nula, sino anulable, y la anulación de un acto administrativo no significa, en absoluto, que decaiga o se extinga el derecho de la Administración a retrotraer actuaciones, y volver a

actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados, y todo ello sin perjuicio de la posibilidad de plantear la prescripción, si así lo estima oportuno la parte por el transcurso de los plazos.

* La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 enero 2001 (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 6049/1995) establece en su parte dispositiva:

"Que debemos estimar y estimamos la casación para la unificación de doctrina interpuesta por la Junta de Andalucía, contra la Sentencia dictada, en fecha 5 de noviembre de 1992, por la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, en el recurso contencioso-administrativo núm. 578/1988 que casamos y en su lugar estimamos parcialmente la demanda, en su día interpuesta por la Consejería de Presidencia de la citada Comunidad Autónoma, anulando el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Huelva, en cuanto rechazó la posibilidad de practicar comprobación de valores y manteniéndolo en cuanto anuló la comprobación de valores llevada a cabo, para que, en su caso, se practique otra debidamente motivada".

* La STS de 10 de enero de 2001 (Rec 5187/95) sienta el criterio de que una vez practicada la nueva liquidación paralela, motivada debidamente y notificada a esta empresa con toda corrección jurídica, tendrá derecho a impugnarla en toda su integridad, incluida la cuestión de fondo.

* La STS de 29-12-1998 (rec. 4678/1993) sienta la siguiente doctrina:

"Ahora bien, la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados.

En este sentido son aleccionadores los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo esta facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que esta obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda...

...La conclusión que mantiene la Sala es que la Junta de Andalucía no sólo tiene el derecho a practicar una nueva comprobación de valores, eso sí con los requisitos legales, sino que como gestora de los derechos de su Hacienda Publica y de un Impuesto cedido por el Estado, esta obligada a practicar dicha comprobación dentro del plazo de prescripción."

* La STS de 7 de octubre de 2000 (rec. 3090/1994) afirma que:

"Ahora bien, la anulación de un acto administrativo -prosigue la referida Sentencia- no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados.

En este sentido son aleccionadores los arts. 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la

Administración no sólo esta facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que esta obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda.

Cierto es -añadimos ahora- que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida -entonces sí- del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente".

* La STS de 3-12-1999 (rec. 517/1995) argumenta que careciendo la comprobación de valores realizada por la Administración demandada, a los efectos de determinar cuál sea la cantidad a satisfacer por la parte actora, con motivo de la sucesión de ciertos bienes, de las referencias necesarias para conocer cuáles han sido los criterios para establecer los mismos, acuerda el TS estimar en parte el recurso de casación formalizado por la parte actora, mandando retrotraer las actuaciones al momento en el que debió realizarse la motivación de las cantidades establecidas, pues de lo contrario, impide a las partes afectadas impugnar las mismas si no están de acuerdo con ellas, o aceptarlas en caso contrario.

* La STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 26-3-1997, Pte. Pujalte Clariana, Emilio, señala:

"...SEGUNDO.- No obstante lo anterior, es evidente que como reiteradamente tiene declarado este Tribunal Supremo en las sentencias al comienzo citadas, dicha nulidad no arrastra o se comunica a lo que de actuación inspectora contienen aquellas actas (SS 3 julio y 20 diciembre 1989, 27 junio 1990, 5 septiembre 1991 y 21 mayo 1992) cuya validez resulta incuestionable; de donde es procedente que, una vez declaradas nulas las liquidaciones contenidas en aquéllas y a tenor de lo dispuesto en el art. 11 y cc. RD 2077/1984 EDL 1984/9355, sean remitidas a la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes que corresponda (u órgano que la haya sustituido) para que practique las nuevas liquidaciones a que hubiere lugar."

* La sentencia del TSJ de Baleares de 4-1-2001 afirma que:

"TERCERO.- Retroacción para práctica de nuevas comprobaciones de valores, debidamente motivada. Se invoca el argumento de la imposibilidad legal de realizar una nueva comprobación de valores, una vez anulada la anterior. Dicha doctrina se fundamenta en diversas sentencias del TSJ de Valencia en dicho sentido. Si bien es cierto que el TS en su reciente sentencia de 10-3-2001 (RJ 2001\5301) no pudo pronunciarse expresamente (por razones de inadmisibilidad del recurso) sobre las tesis de las sentencias del TSJ de Valencia que se recurrían en casación, no podemos sino tener en consideración que el mismo TS en sentencias de 8 (RJ 1996\8464) y 29 de noviembre de 1996 (RJ 1996\8476) en recursos de casación para unificación de doctrina, ya indicó que la falta de motivación suficiente es un defecto formal que a lo que da lugar es a la retroacción de actuaciones para que se motive suficientemente, con lo cual no se puede hablar de nulidad radical. La posterior STS de 29-12-1998 (RJ 1999\559) no puede ser más clara en este sentido:

"Tercero.-El primer motivo del recurso de casación seguido contra la sentencia referida consiste en sostener que dicha sentencia infringe el artículo -48 de la Ley de Procedimiento de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (RCL 1992 \2512 y 2775; RCL 1993, 246) (sic), puesto que la sentencia recurrida desestimó el recurso interpuesto al entender -Fundamento Jurídico Tercero- «al amparo del artículo 48 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que le es de aplicación al caso la doctrina de la nulidad o anulabilidad, y por consiguiente no cabe extinguir el derecho a comprobar

(...)», la tesis que mantiene el recurrente es que no se trata de una cuestión de nulidad o de anulabilidad, sino simplemente que como la Administración no probó el valor comprobado, se extinguió su derecho a tal comprobación. La Sala no comparte en absoluto esta peregrina doctrina. Nos hallamos ante un acto administrativo de valoración de un inmueble llevada a cabo por un perito de la Administración que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 121, apartado 2 de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490; NDL 15243), y de acuerdo con una doctrina jurisprudencial reiterada hasta la saciedad, debe ser motivada, expresando el modelo o criterios valorativos utilizados, y los datos precisos para que el interesado pueda discrepar si lo considera pertinente, de manera que si no se cumplen estos requisitos el interesado se halla indefenso, porque ante el vacío total de justificación no puede plantear una valoración contradictoria, de ahí que al amparo del artículo 48.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 (RCL 1958\1258, 1469 y 1504; RCL 1959, 585; NDL 24708), tal acto administrativo es anulable por indefensión, que es exactamente lo que ha mantenido la sentencia recurrida en casación."

Ahora bien, la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados. En este sentido son aleccionadores los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que «en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda».

Por ello, debe entenderse que el vicio de anulabilidad derivado de la falta de motivación permita perfectamente una retroacción que esta misma Sala ha acordado en numerosas sentencias en que se aprecia falta de motivación en la valoración."

* La sentencia del TSJ Cataluña de 11 de junio de 2001 desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del TEAR Cataluña, argumentando que:

"La cuestión planteada en el presente recurso se centra en determinar si es acorde a derecho la consecuencia que, de la declaración de nulidad de actuaciones, extrae el TEARC en su pronunciamiento de retrotraer el procedimiento al momento en que dicha nulidad se produce, lo que implica volver a valorar el bien transmitido mediante la práctica de nueva comprobación, notificándola al sujeto pasivo con los recursos pertinentes, incluso con ofrecimiento de la tasación pericial contradictoria. El pronunciamiento recurrido es correcto, debiendo procederse por la Administración de Tributos a la nueva valoración del bien con utilización del procedimiento de comprobación de valores previsto en el art. 52 LGT, procediendo posteriormente a la determinación de la base en atención al mismo con la limitación respecto al importe del valor comprobado impuesta por el principio de "no reformatio in pei us".

* Afirma la sentencia del TSJ de Extremadura de 22-02-2001 que... "La segunda cuestión se refiere a si la Administración puede retrotraer las actuaciones una vez anulada una comprobación por no haber sido motivada. No es esa la doctrina del Tribunal Supremo que en Sentencia de fecha 29-12-1998, aplicando las normas generales del Procedimiento Administrativo, afirma que la Administración puede convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan. De este modo, tras la anulación judicial de un acto por falta de motivación suficiente, la Administración no solo está facultada para dictar un acto nuevo en sustitución del deficientemente motivado, sino que está obligada a ello,

siempre y cuando el plazo para efectuar esa segunda o ulterior comprobación sea el de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria , a contar desde la fecha de la notificación de la sentencia que anula el acto de comprobación de valores. Aplicando esta doctrina al caso que nos ocupa, mientras no haya transcurrido el plazo prescriptivo, es evidente que la Administración puede y debe, realizar esa nueva comprobación. Llegados a este extremo sólo resta por añadir que dado que las actuaciones han de retrotraerse, no es ahora el momento de discutir la valoración en sí misma, sino que el hoy actor, cuando le sea notificada la nueva valoración podrá suficientemente motivada, tendrá la posibilidad entonces de combatir aquella. Por todo lo expuesto, la conclusión es que la Resolución recurrida es ajustada a derecho y debe ser confirmada, y que han de rechazarse todas las pretensiones de la recurrente".

La sentencia del TSJ de Cataluña de 19 diciembre de 2000 dice que:

"... En definitiva, deberá procederse a una nueva comprobación. En el sentido indicado se expresa la STS de 29 de diciembre de 1999 (RJ 1999\559), puesto que si la Administración puede convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, los actos administrativos, faltos de valoración, que son actos anulables, pueden ser sustituidos por otros nuevos debidamente motivados; la Administración tributaria conserva el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la previa comprobación de valores durante el plazo de prescripción, eso sí cumpliendo rigurosamente los requisitos propios del dictamen de peritos de la Administración, que han sido expuestos.

* La sentencia del TSJ Murcia 8-1-00 , argumenta que:

"Porque anulada la comprobación de valores y liquidaciones consiguientes, es indudable el derecho de la Administración a volverla a practicar de forma motivada (art. 52 LGT) siempre que no haya prescrito la acción para determinar la deuda tributaria. Esta Sala no comparte el criterio establecido en la sentencia alegada por la parte recurrente en cuanto niega la posibilidad de la Administración de retrotraer las actuaciones al tiempo en que se cometió la falta cuando no ha sido solicitada por el interesado, afirmando que el art. 52 LGT no habilita a la Administración para comprobar valores de forma reiterada hasta que acierte, sino solamente una vez, como solamente una vez puede pedir el recurrente la pericial contradictoria. Y ello porque el hecho de que el órgano jurisdiccional deba ser congruente con las pretensiones de las partes, no obsta al derecho de la Administración, cuando los Tribunales anulen una actuación por defectos de forma sin entrar a examinar el fondo, a reiniciar el expediente, subsanando dicho defecto, si no ha prescrito su derecho a determinar la deuda tributaria, sujetándose, claro está, en su caso, a las bases establecidas en la sentencia.

Hay que tener en cuenta que la Administración tiene la disponibilidad sobre sus propios actos, con lo que si detecta una irregularidad procedimental puede (y debe, por razones de eficacia en su actuación) reponer las actuaciones al momento en que se cometió el vicio. Si no lo hiciera de ésta manera se vería obligada a iniciar nuevo expediente con el mismo objeto, lo que es manifiestamente absurdo y antieconómico."

* La sentencia del TSJ de Castilla-León (Valladolid) de 13-10-2000 declara conforme a derecho la comprobación de valores realizada por el órgano de gestión para fijar la base imponible del gravamen sobre AJD -documentos notariales-recaída sobre la primera copia de la escritura pública otorgada para segregar un local comercial. Declara la Sala que la segunda comprobación de valores está lo suficientemente motivada y contiene los datos necesarios para conocer los motivos del valor asignado al inmueble y rebatir, en la debida forma y con todas las garantías, su contenido.

* La sentencia del TSJ Andalucía (Málaga) de 24-07-2000 , ordena la retroacción de las actuaciones al momento de la notificación de las comprobaciones de valor realizadas, por la defectuosa notificación realizada.

* La STSJ Canarias 09-02-2001 desestima el recurso planteado contra la resolución del TEAR que consideró la reclamación económico administrativa y anuló los actos administrativos a que la misma se contrae, disponiendo la retroacción de actuaciones al momento inmediato anterior a aquel en que fueron dictados para que se dicten otros nuevos debidamente motivados, ordenando la devolución de las cantidades que hubieran sido ingresadas como consecuencia de los actos anulados, con los intereses legales correspondientes. Esto es así porque en tanto no se haya producido la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, no hay nada que se oponga a la práctica de una nueva comprobación de valores.

* La STSJ Baleares de 3-01-2002 afirma que "Entrando ya en el examen del fondo del asunto, y del tercer motivo de impugnación esgrimido, el mismo debe ser resuelto reproduciendo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de diciembre de 1.998 , al entender que la anulación de comprobación de valores inmotivada no significa que decaiga el derecho a una nueva valoración, ya que la Administración tributaria no sólo tiene la facultad sino el deber de practicarla."

* La STSJ Madrid de 11-10-2000 argumenta que:

" En cuanto al fondo de la cuestión debatida, esta Sala ya se ha pronunciado con anterioridad en un sentido diferente a las sentencias alegadas del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, pues la anulación del acto administrativo originario no limita la facultad de la Administración de dictar una nueva comprobación de valores, siempre que no se hubieran cumplido los plazos de prescripción que establece el art. 64 de la Ley General Tributaria , pues el efecto de la anulación del acto administrativo de comprobación impide que dicho acto anulado produzca efectos, pero no merma las atribuciones de la Administración para realizar una comprobación de valores conforme dispone el art. 52 de la Ley General Tributaria , teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 66 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por lo cual procede desestimar la pretensión de la recurrente.

* En la STSJ Canarias (Las Palmas) de 21-01-2000 la Sala desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto y declara que, en el supuesto enjuiciado la anulación por el TEAR de la primera de las liquidaciones practicada, lo fue por falta de motivación de la comprobación de valores realizada por la Administración, supuesto no incurso entre los previstos como constitutivos de nulidad radical en los arts 153 LGT y 62 LPC, y, por tanto, con plenos efectos interruptivos de la prescripción, lo que determina, en función del relato de actuaciones, cronológicamente ordenado, efectuado en la demanda, que la segunda y definitiva comprobación de valores y consecutiva liquidación se acomodara al plazo de 5 años entonces previsto en el art. 64.a) de la Ley General Tributaria .

* La STSJ Cantabria de 27-10-2000, estima el recurso pues el cambio de criterio de la administración no se explicita en la resolución, lo que determina la falta de motivación, declarando que procede una nueva valoración de los bienes transmitidos con motivación objetiva y suficiente de los criterios en que la misma se basa.

* Afirma la sentencia de la Audiencia Nacional de 11-07-2000 que la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga el derecho de la administración tributaria a retrotraer actuaciones y volver a actuar con el debido respeto a las formas y garantías de los interesados.

* Finalmente, con el fin de evitar indebidas reiteraciones, tan sólo reseñar que mantienen idéntico criterio sobre la cuestión litigiosa las sentencias del TSJ Andalucía (Málaga) de 09-11-1999 y de 16-1-2001, la del TSJ de Castilla-León de 24-5-2000 y 30-3-2001, la del TSJ de Canarias (Las Palmas) de 21-01-2000, la del TSJ de Murcia de 11-5-00 y 30-4-2001, la del TSJ de Extremadura de 16-4-2001, la de la AN de 20-6-2000, la del TSJ de Madrid de 7-11-2001 y la del

TSJ de Cataluña de 1-2-2001 .

QUINTA.- Por todo lo expuesto, considerando que el derecho de la Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a realizar una nueva/segunda liquidación del tributo en cuestión no viene impedido por una anterior anulación de este Tribunal, entendiéndose que la anulación de una liquidación por causas de anulabilidad de índole formal no puede ni debe impedir practicar una nueva actuación liquidatoria con sujeción a los requisitos legales, atendiendo que en el presente supuesto no se ha producido la prescripción del derecho a liquidar por haberse interrumpido su cómputo por la propia acción impugnatoria del recurrente, y vista la doctrina y jurisprudencia anteriormente expuesta, considero que la parte dispositiva de la sentencia debía entrar en el fondo del recurso contencioso-administrativo y no aplicar la tesis del tiro único, firmando en tal sentido el presente voto particular, de conformidad al art. 260 LOPJ .

Valencia, a veintiuno de junio de 2010.

Fdo.LUIS MANGLANO SADA Fdo.JUAN LUIS LORENTE ALMIÑANA