

CONFLICTOS EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA: LAS POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EJECUCIÓN DE SENTENCIAS O RESOLUCIONES

Santos Gandarillas Martos

*Magistrado especialista de lo contencioso-administrativo
(España)*

Title

Conflicts in the application of the law: the powers of the tax administration in the enforcement of judgments or rulings

Resumen

La falta de previsión legal que preside la ejecución de sentencias o resoluciones en el ámbito tributario no facilita una correcta respuesta a varios problemas que se presentan con frecuencia.

El trabajo pretende analizar la validez de las potestades que la Administración tributaria ha desplegado con ocasión de una nueva liquidación dictada en ejecución o sustitución de la primera que fue anulada por una sentencia o resolución de los órganos de revisión. Hasta dónde puede llegar la Administración y con que alcance, constituyen cuestiones que siguen planteando dudas no resueltas con la precisión y certeza necesaria.

Palabras clave

Sentencia, ejecución, reiteración, retroacción, resolución, tribunales económico-administrativos, potestades, nulidad, anulabilidad, validez.

Abstract

The regulatory vacuum that governs the enforcement of judgments and resolutions in tax matters does not contribute to providing a response to the problems that arise all too frequently.

Keywords

Statement, execution, iteration, feedback, resolution, economic-administrative courts, powers, nullity, voidability, validity.

Fecha de recepción: 16-05-2023/Fecha de aceptación: 27-05-2023/Fecha de revisión: 6-06-2023.

Cómo referenciar: Arribas Plaza, D. (2023). Conflictos en la aplicación de la norma: las potestades de la Administración tributaria en ejecución de sentencias o resoluciones. *Revista Técnica Tributaria* (141), 61-80.

SUMARIO

1. Introducción
2. La repetición de actos tributarios anulados
 - 2.1. Una primera aproximación
 - 2.2. Supuestos de ejecución en reiteración
 - 2.3. Actuaciones de la Administración tributaria en los supuestos de ejecución
 - 2.4. El deber general de contribuir como justificación de la nueva liquidación
3. Reiteración de actuaciones en los conflictos de aplicación de la norma
 - 3.1 Alcance de la resolución habilitante
4. Limitaciones al despliegue de la nueva recalificación
 - 4.1. Límites jurisprudenciales
 - 4.2. Elementos para la nueva liquidación
 - 4.3. El principio de buena administración como límite
5. Eficacia del nuevo procedimiento iniciado en ejecución
6. Consecuencias de la falta de previsión legal en los casos de ejecución de sentencias o resoluciones
7. Aplicación del artículo 197 del RGPIG
8. Bibliografía

1. Introducción

Recientemente hemos asistido a la proliferación de procedimientos de conflicto en la aplicación de la norma a través del cauce del artículo 159 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), con la particularidad de que, la mayoría de los publicados, han sido consecuencia o a raíz de una resolución o sentencia que anularon las iniciales liquidaciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

En ninguno de ellos se duda de que esta vía sea ajustada a derecho, es más se justifica su aplicación como la adecuada para ajustar la situación tributaria a la correcta tributación, evitando situaciones de elusión fiscal contrarias al ordenamiento jurídico, a través de la deducción o devolución de un Impuesto que nunca hubiera debido producirse.

Dejando de lado cuestiones relativas a la correcta o no calificación fiscal que se baraja en cada caso, lo que pretendemos abordar en estas líneas es algo previo. Analizaremos si la Administración, en estos casos, anulada la primera liquidación, puede iniciar desde el principio un nuevo procedimiento llevando a cabo una nueva regularización, que se habilita con el procedimiento de conflicto llevado a cabo en ejecución de una sentencia o de una resolución de un Tribunal Económico-administrativo (TEA).

2. La repetición de actos tributarios anulados

2.1. Una primera aproximación

No decimos nada nuevo si afirmamos que la repetición de actos y actuaciones por parte de la Administración tributaria, tras una primera anulación, constituye una cuestión polémica y compleja, incluso recurrente, por las veces que ha sido abordada tanto por la doctrina como por la propia actuación con la que se prodiga la Administración¹.

La Administración persiste en repetir y volver a dictar nuevos acuerdos de liquidación en sustitución de los anulados, y los administrados pugnan para que esta opción no sea una solución viable como prolongación de una contienda. Al contrario, solo sirve para abrir de nuevo el frente de la disputa, con un considerable incremento de los costes para quien ha sufrido las consecuencias de unas

1 Martín Queralt, J. *Pleitos tengas y los ganes o tampoco*. (2005). Tribuna Fiscal, nº 180, p. 4. Tejerizo López, J. M. *Alcance constitucional de la problemática de la reiteración de actos administrativos de naturaleza tributaria anulados judicialmente*. (2012), Tribunal Fiscal, nº 261, 2012, p. 8. Cayón Galiardo, G. *Nuevas cuestiones sobre la posibilidad de actuaciones administrativas posteriores a la anulación de un acto*. (2011). Revista Técnica Tributaria, nº 91/2011, p. 11 y 12.

irregularidades imputables a la Administración en el procedimiento de aplicación de los tributos².

No obstante, la recurrencia del problema es inversamente proporcional a la preocupación que ha suscitado en la Administración y en el Legislador. Se siguen dando infinidad de situaciones para las que no se tiene una respuesta clara, lo que nos aleja de cualquier estándar de seguridad jurídica.

Para un correcto enfoque del problema que vamos a abordar, no está de más que recordemos, dentro de los supuestos de reiteración de actuaciones, la distinción entre lo que es retroacción de las actuaciones y de la simple o sola ejecución, a pesar de la uniformidad con la que ha sido abordada por algún autor que se ha centrado más en la injusticia material que supone todo acto de reiteración de liquidaciones anuladas³.

No resulta redundante recordarla por la relevancia que esta clasificación tiene de cara a ciertos aspectos de la liquidación dictada en sustitución de la anulada, como pueden ser las facultades que ha podido desplegar la Administración en este segundo intento, el tiempo que ha tenido para ello, o el procedimiento en que se ha producido el nuevo acto, lo que a su vez condicionará los medios y vías de reacción de que disponga el contribuyente.

Como ya sostuvo Palao Taboada⁴, la retroacción es un caso especial de reiteración de actos que tiene su propia justificación y está limitado a ciertos supuestos. Distinto es el caso que tiene lugar cuando, anulada una liquidación sin volver atrás en el procedimiento en el que se gestó la actividad impugnada, acomete la Administración el dictado de una nueva liquidación. Se trata de un mero acto de ejecución donde habrá que examinar, primero, si puede tener lugar y, segundo, en qué términos podría llevarse a cabo. Lo cierto es que estamos ante dos supuestos diferentes que, si bien permiten la repetición de lo ya actuado, lo hacen por razones distintas y a través de diversos cauces.

Esta idea tiene su reflejo en la evolución jurisprudencial que ha distinguido, tras la anulación de un acto de naturaleza tributaria, entre supuestos que encajan en la retroacción de actuaciones y los que deben ser tratados como actos de mera ejecución de sentencias o de resoluciones.

En principio, la retroacción tiene lugar cuando el vicio invalidante tiene naturaleza o carácter formal o procedimental, lo que significa que la resolución o la sentencia anulatoria no entran a examinar el contenido material de la liquida-

2 Gandarillas Martos, S. *La ejecución de sentencias y resoluciones en el Derecho Tributario*. (2022). 1ª ed. Tirant lo Blanch.

3 Martínez Lago, M. A., *La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria*. (2011). Revista Aragonesa de Administración Pública, ISSN 1133-4797, nº 38, p. 15. «[E]sta 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. 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. [...]»

4 Palao Taboada, C., *Retroacción y reiteración de actuaciones por la Administración Tributaria*. (2015). Procedimientos tributarios en el País Vasco: Estudios Prácticos, Azaroa, noviembre, p. 45.

ción. Se anula porque concurre un vicio que ha generado indefensión y se repone las actuaciones justo en el momento anterior a que tuviera lugar la infracción. Nos movemos dentro del procedimiento de aplicación de los tributos por lo que, dictada la resolución o sentencia, el nuevo acto se someterá por las normas que rigen ese procedimiento en el que se produjo el vicio invalidante⁵.

Por el contrario, cuando la anulación tiene lugar por defectos o cuestiones de fondo, la eventual posibilidad del dictado de otro nuevo no es una retroacción al procedimiento, sino una mera ejecución de resolución o de sentencia. Esto provoca que sean otras las normas que regulan el dictado del nuevo acuerdo liquidador.

Esta clasificación o distinción ha sido plenamente aceptada por la jurisprudencia que, a pesar de unos primeros pronunciamientos en los que surgieron algunas dudas⁶, con las sentencias de 29 de septiembre de 2014, recurso 1014/2013⁷ y de 15 de septiembre de 2014, recurso 3948/2012⁸, se fijan y distinguen con claridad los supuestos de reiteración en los términos que hemos explicado.

2.2. Supuestos de ejecución en reiteración

Dejamos de lado los casos en los que el nuevo acto de liquidación tiene lugar como consecuencia de la vulneración por parte de la Administración de normas procedimentales o, lo que es lo mismo, los supuestos que encajan en la clasificación con los de retroacción de las actuaciones.

Vamos a poner el foco en los casos de pura o simple ejecución, que tienen lugar cuando la anulación previa se ha debido a cuestiones sustantivas o materiales, donde los efectos y las posibilidades de esta modalidad de reiteración tienen otros condicionamientos.

La primera dificultad con la que nos enfrentamos es fijar con precisión cuando estamos ante una anulación por cuestiones materiales y cuando por razones procesales. Vaya por delante que esta clasificación resulta, en principio, irrelevante para vincularla con otra de no menor relevancia como es la de supuestos de nulidad de pleno derecho frente a los de anulabilidad, como ya han advertido, entre otros, Tejerizo⁹ o Sesma¹⁰. Dicho de otro modo, el que estemos ante una cuestión formal o sustantiva no determina que el vicio invalidante sea de nulidad de pleno derecho o de simple anulabilidad. La línea para que los

5 Gandarillas Martos. S. ob. cit. p. 189.

6 STS de 4 de abril de 2013, recurso 3369/2012, ECLI:ES:TS:2013:1968; y STS de 12 de junio de 2013, recurso 1921/2012, ECLI:ES:TS:2013:3132.

7 STS de 29 de septiembre de 2014, recurso 1014/2013, ECLI:ES:TS:2014:3816.

8 STS de 15 de septiembre de 2014, recurso 3948/2012, ECLI:ES:TS:2014:3728.

9 Tejerizo López, J. M. *Alcance constitucional de la problemática de la reiteración de actos administrativos de naturaleza tributaria anulados judicialmente*. (2012), Tribuna Fiscal nº 261 - Julio/Agosto. Editorial Wolters Kluwer, versión digital. p. 2.

10 Sesma, B. *Nulidad de las Liquidaciones Tributarias*. (2007). Thomson Reuter Aranzadi, Navarra. p. 15. Quien recuerda los recogido por Santamaría Pastor, J. *La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos. Contribución a una teoría de la ineficacia en el Derecho Público*. (1975) 2ª Ed. Madrid. IEA. p. 36

efectos invalidantes sean radicales dependerá de si pueden ser ubicados en alguno de los supuestos del artículo 217 de la LGT. Solo si encajan en este precepto legal estaremos ante nulidad absoluta, para el resto se tratará de cualquier otra «infracción del ordenamiento jurídico» con efecto de la nulidad relativa.

Esta clasificación resulta especialmente relevante de cara a valorar el efecto interruptivo del cómputo del plazo de prescripción, aspecto sobre el que no vamos a profundizar, porque para el desarrollo de este trabajo basta con centraremos, exclusivamente, en si el motivo es sustantivo o formal.

Ni el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprobó el Reglamento de Revisión en vía Administrativa (RGRAT), ni su posterior incorporación al artículo 239 de la LGT, tras la reforma llevada a cabo por la Ley 34/2015, nos aclaran cuando estamos ante una anulación por razones materiales y cuando por razones formales. Se limitan a establecer los cauces o las vías para habilitar una posterior actuación de la Administración en sustitución de la anulada, retrotrayendo las actuaciones en los casos de anulación por vicios forma y habilitando la «ejecución» en las anulaciones por motivos sustantivos.

La dificultad de saber con precisión cuando estamos ante uno u otro supuesto ha sido destacada entre otros por Boch Cholbi¹¹, quien describiendo distintos supuestos que dan lugar a la anulación del acto concluye que *«[l]a consideración de qué defectos, de todos ellos, deben considerarse formales, cuáles procedimentales, y cuáles ni una cosa ni la otra, y por qué, bien merece un análisis más detenido. [...]»*.

Siendo consciente de la dificultad que entraña y el casuismo que tira por tierra cualquier intento de categorización, parece que toda regularización que afecte a los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria o cuando afecta a aspectos relativos a las potestades de calificación por parte de la Administración tributaria, deben reputarse como cuestiones sustantivas. Así, serán sustantivas (i) las que hayan alterado la condición del sujeto pasivo, (ii) la sujeción o no a un impuesto, (iii) la imputación temporal o su regularización, (iv) el periodo impositivo; o (v) cuando apreciada la simulación con arreglo al artículo 16 de la LGT, se haya optado por recalificarse como un conflicto en la aplicación de norma conforme al artículo 15 de la LGT. Sin ánimo de exhaustividad, las descritas parecen cuestiones materiales o sustantivas que, en principio, no tienen que ver con irregularidades invalidantes de carácter procedimental.

2.3. Actuaciones de la Administración tributaria en los supuestos de ejecución

En los supuestos de retroacción de las actuaciones, con la marcha atrás en el procedimiento, la Administración se sitúa en un determinado punto en el que vuelve a actuar con todas las potestades que en ese momento le reconoce el Legislador para cada concreto procedimiento de aplicación de los tributos.

¹¹ Boch Cholbi, J.L. *Los efectos de la invalidez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad*. (2009). V Congreso Tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad, Colección: Estudios de Derecho Judicial. Nº 156 (versión digital CENDOJ).

Salvo que el órgano revisor o el juez hayan dicho otra cosa con ocasión de la revisión del primer acto de liquidación, a no ser que su derecho se haya extinguido por prescripción, la Administración tributaria dispone de todas sus potestades para poder liquidar de nuevo, por el tiempo que le restara hasta concluir el procedimiento al que han sido repuestas las actuaciones¹², con las particularidades expresamente previstas por el artículo 150.7 de la LGT para el procedimiento de inspección.

No ocurre lo mismo en los casos de pura o simple ejecución, aunque solo sea porque no estamos ante un procedimiento rehabilitado ni ante el reconocimiento de nuevas potestades liquidatorias, salvo que el órgano revisor hubiera dispuesto y ordenado otra cosa. Si la potestad de liquidar no hubiera prescrito, lo que tiene que ver con la naturaleza del vicio invalidante en términos de nulidad de pleno derecho o anulabilidad y no por motivos materiales o formales, el Legislador no ha previsto hasta donde y cómo puede actuar la Administración.

Lo habitual es que el órgano de revisión, ya sea administrativo o jurisdiccional, cuando estime la reclamación o la demanda se limite a acordar la anulación de la liquidación impugnada y no diga nada más. El que no nada añada y se limite a la anulación, sobre todo en el ámbito jurisdiccional, tiene que ver con el principio de congruencia de la sentencia, que debe ceñirse y pronunciarse sobre el objeto del litigio, o lo que es lo mismo, sobre el contenido del acto impugnado y la pretensión del recurrente¹³.

Sobre esta premisa, la anulación dejando sin efecto la liquidación no habilita directamente el dictado de otra que la sustituya; el Legislador no ha previsto nada al respecto. Dicho de otro modo, la resolución o la sentencia anulatoria se agotan dejando sin efecto el acuerdo liquidatorio.

Sin embargo, la realidad y la jurisprudencia revelan algo muy distinto. El Tribunal Supremo ha reconocido que nada impide a la Administración el dictado de otro nuevo en sustitución del primero. Bajo el axioma de que existe un verdadero interés general en que los tributos sean efectivamente liquidados y satisfechos, la Administración ha procedido, siempre que no concurra la prescripción, al dictado de nuevas liquidaciones. Se ha repetido desde la STS de 29 de diciembre de 1998, recurso 4678/1993¹⁴, que *«[l]a 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. (...) la Administración no solo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y*

12 Así se ha fijado para los procedimientos de gestión en las SsTS de 22 de mayo de 2018, recurso 275/2017, ECLI:ES:TS:2018:2049; y de 23 de mayo de 2018, recurso 666/2017, ECLI:ES:TS:2018:2053, esta última referida a un procedimiento de comprobación de valores. Doctrina que ha recogido el TEAC, en su resolución de 23 de abril de 2019, Sala 2ª, R.G.1280/2019, en recurso de alzada para la unificación de criterio.

13 En la vía jurisdiccional salvo la previsión del artículo 33 de la LJCA. Y por lo que atañe a la vía administrativa no podemos olvidar que el artículo 239.2 de la LGT obliga a los TEAs a pronunciarse sobre *«[t]odas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados [...]»*, lo que puede desvirtuar la premisa de la que partimos sobre la congruencia de las resoluciones de estos órganos de revisión.

14 STS de 29 de diciembre de 1998, recurso 4678/1993, ECLI:ES:TS:1998:8010.

de los derechos de su Hacienda [...]». En esta misma línea, la STS de 29 de junio de 2009, recurso 86/2008¹⁵, más de diez años después, vuelve a recordar que «[l]a 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 [...]».

Con esta línea jurisprudencial, la Administración ha reiterado liquidaciones anuladas, bajo la cobertura del deber general de contribuir recogido en el artículo 31 de la Constitución (CE), como uno de los pilares de sistema tributario.

2.4. El deber general de contribuir como justificación de la nueva liquidación

La jurisprudencia ha anclado y reconocido la posibilidad a la Administración de dictar nuevas liquidaciones en el artículo 31.1 de la CE, como si estuviéramos ante un mandato directo de la Constitución a los contribuyentes.

Este deber general de contribuir constituye uno de los fundamentos de la imposición, pero no implica que se encarne directamente en un concreto contribuyente. Se trata de un principio general de la tributación recogido en el art. 31 de la CE, cuyo destinatario inmediato es el Legislador que recibe este mandato de la Carta Magna para la configuración y regulación del sistema tributario español. Como dijo La STC 45/1989, «[h]ay un derecho fundamental de cada uno de los miembros a contribuir de acuerdo con su propia capacidad económica. Por tanto, existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo, condiciones y cuantía establecidas 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 [...]». Sin embargo ha subrayado RODRÍGUEZ BEREIJO¹⁶, que «[l]os deberes públicos, por contraposición a los derechos, son aquellas situaciones pasivas o de sujeción que se imponen a un sujeto para tutelar intereses que no son particulares suyos sino en beneficio del interés general de la comunidad» entre los que se encuentran los generales (que son válidos para todos los ciudadanos, como el servicio militar o el pago de tributos) y los especiales (que existen respecto a algunos de ellos como el caso de los vinculados a los funcionarios públicos) (...) e] deber constitucional de contribuir presentaría un carácter bifronte: de un lado, la protección constitucional del interés fiscal del Estado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias válidamente constituidas según la ley, y de otro, el interés del contribuyente a una imposición de acuerdo con su capacidad económica [...]».

Por lo tanto, si bien el deber general de contribuir explica el deber de sujeción del administrado y la superior posición que ocupa la Administración dentro de la relación jurídico-tributaria, no creo que sirva para dar respuesta para explicar superioridad alguna en el plano procesal, al menos no con el alcance que se

15 STS de 29 de junio de 2009, recurso 86/2008, ECLI:ES:TS:2009:5321.

16 Rodríguez Bereijo, A., *El Deber de Contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico*. (2005). Revista Española de Derecho Financiero. Cívitas, Madrid, nº 125, enero-marzo, p. 21 y 35.

desprende de la jurisprudencia. Su aplicación, en esos términos, da lugar a situaciones en las que lo único que lo justifica es la mera recaudación, obviando el resto de las garantías y fuera de toda ponderación con otros derechos de protección constitucional que, dentro de un litigio, deben amparar la posición del contribuyente¹⁷.

Por otro lado, la máxima de que la Administración pueda reiterar nueva liquidación anula una primera, ha sido matizada por el Tribunal Supremo, al menos en los que se refiere a cómo debe llevarse a cabo, cuando afirma que deberá llevarse a cabo respetando «[l]as formas y garantías de los interesados [...]»¹⁸.

3. Reiteración de actuaciones en los conflictos de aplicación de la norma

Hemos asistido recientemente a un despliegue de la Administración tributaria del procedimiento del artículo 159 de la LGT en varios supuestos, especialmente en relación con el IVA, concretamente en los conflictos 3, 6, 6 bis o el 11, relacionados con el ámbito de la enseñanza. Todos partían de situaciones análogas, revisadas bien por sentencia o por resolución del TEA.

En estos los casos se llegaba a la conclusión de que la inicial calificación que hizo la Administración tributaria de simulación no era ajustada a derecho, puesto que la totalidad de las operaciones, negocios jurídicos o contratos celebrados fueron reales, a pesar de que el resultado final habilitó, a quien llevaba a cabo una actividad sujeta y exenta en el IVA, a la deducción, en sede de la matriz o de la sociedad cabecera, del soportado por la realización de unas obras que de otro modo no habría podido llevar a cabo.

No pretendemos analizar las razones de fondo que llevaron a las sentencias o al TEA a reputar errónea la calificación inicial de la Administración tributaria, y partimos de la dificultad hermenéutica que rodea el problema de fondo. No es esta la razón de ser de estas reflexiones, que únicamente pretenden analizar si a raíz de la anulación de las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria sobre esos mismos ejercicios ya enjuiciados puede, vía ejecución de sentencia o resolución del TEA, dar inicio a un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos o, mejor dicho, a dos, el previsto en el artículo 159 de la LGT y el de comprobación e investigación en el que se materializa la nueva recalificación.

3.1 Alcance de la resolución habilitante

Lo primero que debemos poner de manifiesto es que en las sentencias o resoluciones que dieron lugar a los posteriores procedimientos de conflicto en

¹⁷ Gandarillas Martos, S. ob. cit. p. 65.

¹⁸ Sentencias citadas.

la aplicación de la norma, a pesar de la que anulaban las primeras liquidaciones, no se pronunciaron en los mismos términos.

En el conflicto 3, se inició tras la SAN de 13 de octubre de 2020 que estimó el recurso 232/2017, por el que se anuló la resolución del TEAC que confirmó la liquidación relativa al IVA. La sentencia descartó la simulación y afirmó que *«[n]o apreciamos visos de simulación en ninguno de los contratos examinados ni en el conjunto de las operaciones descritas, al margen de la finalidad o el fin perseguido por las partes, que como tal podría haber sido corregido por otras vías, pero no por la de la simulación.*

Con esto no estamos dando por buena ni la trama comercial ni su resultado [...]»

Es cierto que la sentencia sí valoraba el que los hechos pudieran incurrir en un supuesto de conflicto en la calificación de la norma, pero lo hacía en términos argumentativos para explicar que la Administración había errado al calificar la operación como simulada. En ningún caso se ordenaba a la Administración que debía, en ejecución de sentencia, llevar a cabo una recalificación de las operaciones porque entraban de lleno en el conflicto en la aplicación de la norma.

No se dio, en estos casos, la inusual respuesta de la STS del 15 de septiembre de 2014, recurso 3948/2012¹⁹, en la que se enjuiciaba una retroacción de actuaciones ordenada por el TEAC por una incorrecta calificación llevada a cabo por la Administración Tributaria. El Tribunal Supremo consideró que se trataba de un defecto sustantivo donde no procedía acordar retroacción alguna. Sin embargo, tras dejar sin efecto de liquidación, la resolución del TEAC y la sentencia impugnada, ordenaba *«[p]racticar el procedimiento de comprobación previsto en el artículo 15 del RD 537/97 [...]»*. Con este pronunciamiento el Tribunal Supremo, a pesar de reconocer que se trataba de un problema sustantivo, habilitó una suerte de retroacción que no fue pedida por quien recurrió la liquidación, y permitía inopinadamente a la Administración para que llevara a cabo una nueva calificación fiscal, sustituyendo a la primera, errónea y por ello anulada.

Fuera de este caso y al margen de las dificultades de encaje que tiene en LJCA, so pena de incurrir en una incongruencia *extra petita*, no es habitual en sede jurisdiccional que estas posibilidades de ejecución le sean abiertas a la Administración con ocasión de la anulación por motivos de fondo debido a una equivocada calificación inicial. De hecho, en el conflicto 3 nada dijo la sentencia sobre esta posibilidad en ejecución de sentencia ni se ordenó a la Administración para que actuara de ese modo.

Lo contrario sucedió en los conflictos 6 y 6 bis, en los que el propio TEAR de Cataluña, en resoluciones de 7 de junio de 2021, sí que habilitaba a la Administración tributaria para que iniciara un procedimiento de conflicto cuando dijo que *«[L]as operaciones así realizadas han de conducir a la aplicación de las cláusulas antiabuso existentes en el ordenamiento tributario correspondiente, lo cual, en el caso controvertido, y conforme a los antecedentes jurisprudenciales que se han referido, conduce a lo dispuesto por el artículo 15 de la LGT y a la*

19 STS de 15 de septiembre de 2014, recurso 3948/2012, ECLI:ES:TS:2014:3728.

calificación de la estructura negocial analizada como constitutiva de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria (...) nos enfrentamos a una práctica abusiva que debe dar lugar a la correspondiente regularización de la situación tributaria del contribuyente por la Administración tributaria. Conforme a la jurisprudencia comunitaria, dicha regularización debe consistir en el restablecimiento de la situación que se hubiera producido en caso de prescindir de las prácticas calificadas como abusivas [...]».

Nos parece más que dudoso que un TEA pueda, o prácticamente ordene a la Administración tributaria que proceda a la regularizar y a liquidar de nuevo en los términos apuntados, puesto que desvirtúa la razón de ser del órgano de revisor. A pesar de que el artículo 239.2 de la LGT exige a los TEAs que se pronuncien tanto sobre lo planteado como sobre lo no planteado por el reclamante, la propia estructura de la revisión tributaria descarta este tipo de pronunciamiento, o por lo menos con ese alcance. En las reclamaciones económico-administrativas, la posición de parte solo le corresponde al contribuyente que insta la reclamación, sin que exista contraparte por el lado de la Administración. De modo que la referencia que hace la previsión legal a las cuestiones «no planteadas», solo puede referirse a aquellas que pudieron ser invocadas por el reclamante y no lo fueron, lo que deja fuera el que pueda posicionarse el TEA en favor de la Administración, rehabilitando potestades o procedimientos para reconducir una errónea calificación desplegada por quien tiene esa potestad.

4. Limitaciones al despliegue de la nueva recalificación

La realidad pone de manifiesto que la Administración tributaria, en estos casos donde las iniciales liquidaciones fueron anuladas por razones materiales, se han dado inicio a nuevos procedimientos, con nuevas calificaciones de las que se derivan nuevas liquidaciones sobre los primitivos hechos imponibles.

Frente a este comportamiento que se asume como una inercia, nos preguntamos si no existen otros argumentos o razones que podrían dar como resultado una opción completamente distinta, que negara la posibilidad que desembocó en las nuevas regularizaciones, o en caso de que fueran viables, si no existen algunas limitaciones o límites que no pueden ser franqueados por la Administración.

Antes de adentrarnos en el terreno de las limitaciones²⁰, si es que las hubiera, para llevar a cabo la recalificación, parece oportuno aclarar que lo primero es atender al sentido y alcance de la decisión anulatoria. A pesar de que

20 Gandarillas Martos, S. ob. cit. nota a pie de página 373. La utilización de los términos límites y limitaciones no es simplemente gramatical o para evitar la cacofonía en la redacción, obedece a la distinción procedente del Derecho civil y administrativo, en el esfuerzo de fijar los límites y limitaciones del derecho de propiedad, a los que ya se refirió el profesor García de Enterría, E. *Los principios de la nueva ley de expropiación forzosa*. (1956) Madrid, años más tarde recogido en el libro *Los principios de la nueva Ley de Expropiación Forzosa potestad expropiatoria, garantía patrimonial, responsabilidad civil de la administración*. (2004), Ed. Civitas, para distinguir entre los internos definidores del propio derecho y los externos como limitaciones de otros derechos, instituciones o intereses, distinción utilizada y trasladada por la doctrina para explicar el resto del Ordenamiento Jurídico.

no compartimos el criterio del TEAR al que ya nos hemos referido, lo cierto es que sí habilitaba a la Administración para una nueva actuación, por lo que si no fue recurrida por quien interpuso la reclamación, difícilmente podríamos lamentar las consecuencias de las posteriores regularizaciones. No es el caso de la sentencia, en la que nada se dijo ni se habilitó expresamente a la Administración para llevar a cabo los nuevos procedimientos.

En la tarea de buscar algunas limitaciones al ejercicio de estas potestades, partimos de una premisa inicial. No es posible aceptar la máxima de que no cabe regularizar de nuevo, tesis mantenida por un sector doctrinal contrario al llamado *doble tiro*, puesto que ninguna previsión legal lo impide de manera expresa y el Tribunal Supremo sí le ha reconocido esta posibilidad a la Administración²¹, como premisa general.

Por lo tanto, la hipótesis de la que partimos es que la Administración sí puede volver a regularizar, pero no con todo el despliegue y uso de las potestades como si de una primera liquidación se tratara.

4.1. Límites jurisprudenciales

Ya hemos dicho que la propia jurisprudencia reconoce a la Administración, mientras su derecho no haya prescrito, la posibilidad de dictar nuevos acuerdos de liquidación cuando los primeros sean anulados.

Sin embargo, el que la potestad siga incólume no significa que pueda desplegar todo su contenido como si nada hubiera ocurrido, cuando lo cierto es que la primera liquidación fue anulada por vicios o defectos sustantivos solo a ella imputables.

4.2. Elementos para la nueva liquidación

La jurisprudencia ha sido bastante clara, y si bien no se excluye el ejercicio de la potestad de liquidar, la nueva liquidación deberá hacerse con lo que hasta ese momento reste o esté a disposición de la Administración después del pronunciamiento anulatorio de la resolución del TEA o de la sentencia. En definitiva, la liquidación deberá dictarse con lo recabado a lo largo del procedimiento de aplicación de los tributos que haya sido mantenido en el proceso de revisión, con todo aquello no afecto de ilegalidad o con lo fijado por la resolución o sentencia que se ejecuta.

Esto es lo que se desprende de la STS de 15 de junio de 2015, recurso 1551/2014²², determinante cuando afirmó que *«[l]a Administración puede aprobar una nueva liquidación en sustitución de la anulada, pero no le cabe retrotraer actuaciones salvo en los casos expresados, por lo que, cuando la anulación se*

21 Sentencias ya citadas de 29 de diciembre de 1998, recurso 4678/1993, ECLI:ES:TS:1998:8010; y de 29 de junio de 2009, recurso 86/2008, ECLI:ES:TS:2009:5321.

22 STS de 15 de junio de 2015, recurso 1551/2014, ECLI:ES:TS:2015:2692.

debe a razones de fondo, únicamente le resulta posible dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. [...]». Lo mismo dijo la STS de 19 de enero de 2019, recurso 1094/2017²³, al corroborar que «*son de ejecución los actos dictados en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria. No hay, pues, en tales situaciones retroacción de actuaciones en sentido técnico, ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento de gestión tributaria, en este caso de comprobación limitada; solo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada. [...]».*

Lo que parece evidente es que a la Administración le está vedado, cuando la anulación de la primera liquidación fue debida a motivos sustantivos o materiales, el completar, integrar o remendar lo actuado, el practicar nuevos requerimientos al contribuyente, o dar comienzo a un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos.

Estos dos pronunciamientos no contradicen la inicial jurisprudencia que reconoce el derecho a la liquidar, puesto que lo único que hacen es matizarlo y fijar ciertos límites que deben ser respetados por la Administración tributaria en la práctica de los nuevos acuerdos de liquidación.

Deberá liquidar con lo que tenga y si con ello no fuera posible, sencillamente, no podrá liquidar. Lo que le está proscrito a la Administración que ejecuta, es actuar desconociendo que ya tuvo ocasión de hacerlo, y como si se encontrara, desde el principio, con un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos.

En los casos que estamos examinando de los conflictos de aplicación de la norma, además del inicio del procedimiento del artículo 156 de la LGT, se practicaron nuevas actuaciones con los contribuyentes en busca de información, y se iniciaron nuevos procedimientos de aplicación de los tributos. Es decir, las actuaciones se repusieron desde cero colocando al contribuyente en la misma situación en la que se encontraba tiempo atrás, cuando tuvieron lugar los primeros procedimientos en las que se dictaron las liquidaciones anuladas.

Lo que hace la Administración en todos estos procedimientos de conflicto en la aplicación de la norma iniciados con ocasión de la ejecución de resoluciones o de sentencias, es contravenir el sentido y espíritu de la jurisprudencia, puesto que, tras una primera anulación vuelve a colocar al contribuyente en la casilla de salida como si nada hubiera ocurrido, lo que da al traste con lo dicho por el Tribunal Supremo de liquidar con lo que se tenga.

4.3. El principio de buena administración como límite

Una práctica como la que estamos cuestionando no parece conforme con el principio de buena Administración al que de manera reiterada se refiere la juris-

23 STS de 19 de enero de 2019, recurso 1094/2017, ECLI:ES:TS:2018:187.

prudencia para corregir ciertas actuaciones, principio que debe presidir el quehacer diario en la aplicación de los tributos.

Vaya por delante que somos conscientes de las dificultades y las discrepancias administrativas, doctrinales y jurisprudenciales que han rodeado a la potestad de calificación de la Administración, especialmente en estos casos. No se trata de que nadie «acierte» ni se reprocha la falta de acierto en la calificación, pero quien cierra el debate en un proceso de revisión no es la Administración tributaria sino quien revisa sus actuaciones, y sobre todo el juez. El rol de la Administración es acatar y asumir que, si el despliegue de sus potestades de calificación no fue confirmado por la instancia revisora, las consecuencias no deberían ser la posibilidad de iniciar un nuevo debate sin restricción o límite alguno.

Como se dijo en la STS de 17 de abril de 2017, recurso 785/2016, le es «[e]xigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente [...]». De este principio general del Derecho se «[d]erivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles. [...]», como se recogió en la STS de 5 de diciembre de 2015, recurso 1727/2016²⁴ y reitera la posterior de 4 de noviembre de 2021, recurso 8325/2019²⁵.

Desde algunos sectores de la Administración se ha expresado el recelo a que un litigio tributario sea resuelto desde la aplicación de principios generales del Derecho, bajo la equivocada idea de que el principio de legalidad que inspira todo el sistema tributario lo hace inviable.

No compartimos esta premisa puesto que el ordenamiento jurídico tributario, a pesar de la recia consolidación que el artículo 7 de la LGT hace del derecho positivo como fuente del ordenamiento tributario, no olvida en su apartado segundo el carácter supletorio de las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos de derecho común. Por otro lado, la relevancia de los principios generales del derecho han sido puestos encima del tapete por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), cuando afirma que «[e]xiste en el ordenamiento jurídico de la Unión un principio general del Derecho que establece que los justiciables no pueden invocar el Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta [...]»²⁶; o cuando nos recuerda que «[e]l principio de prohibición de prácticas abusivas constituye un principio general del Derecho de la

24 STS de 5 de diciembre de 2015, ECLI:ES:TS:2017:4499.

25 STS de 4 de noviembre de 2021, recurso 8325/2019, ECLI:ES:TS:2021:4117.

26 Entre otras, en las STJUE de 9 de marzo de 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, apartado 24 y jurisprudencia citada; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 68; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, apartado 35; de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16, EU:C:2017:881, apartado 27, y de 11 de julio de 2018, Comisión/Bélgica, C-356/15, EU:C:2018:555, apartado 99

Unión que se aplica independientemente de si los derechos y ventajas objeto de abuso encuentran su fundamento en los Tratados, en un reglamento o en una directiva [...]»²⁷.

Por lo tanto, los principios generales del derecho no son ajenos al Derecho tributario, y además constituyen una fuente del Derecho no solo idónea, sino necesaria para resolver aquello que el Legislador no ha hecho cuando la situación fáctica que se nos presenta requiere que se dé una respuesta conforme a Derecho y no ha sido expresamente positivizada, función supletoria que encaja en la previsión del artículo 7.2 de la LGT al que nos hemos referido.

En estos casos, la reiteración del procedimiento no previsto ni contemplado, o el inicio de otro *ex novo* en fase de ejecución, difícilmente resulta compatible con una ordenada Administración. Estamos en un punto donde lo relevante deja de ser la procedencia o no de la regularización de fondo, esta circunstancia cede en importancia frente a otros principios de igual o mayor relevancia; está en juego algo de mayor calado que el pago o no de una puntual deuda tributaria. Nos referimos al buen hacer y al buen funcionamiento de nuestra Administración tributaria. Buen hacer que, con esta puntual actuación en el caso enjuiciado, nos aleja del estándar de calidad de una Administración capaz de generar la confianza que debe tener en un Estado de Derecho.

5. Eficacia del nuevo procedimiento iniciado en ejecución

La jurisprudencia del Tribunal Supremo a la que nos hemos referido nos ofrece pocas dudas sobre lo que puede hacer la Administración en ejecución de una sentencia anulatoria del acto tributario, sin embargo, no tenemos jurisprudencia que se pronuncie o nos diga qué consecuencias tiene o que ocurre cuando la Administración no se haya limitado a liquidar con lo que tuviera y da inicio a nuevos procedimientos transgrediendo lo dicho por el Tribunal Supremo. En definitiva, qué efectos tiene la nueva liquidación resultante de cara a su validez.

La jurisprudencia ha sido muy clara para decir qué es lo que puede hacer la Administración y cómo lo debe hacer, pero no tenemos hasta esta fecha ningún pronunciamiento que nos aclare qué ocurre cuando las actuaciones llevadas a cabo en ejecución se exceden de los límites marcados por el Tribunal Supremo. Y nada podemos reprochar a la jurisprudencia, que únicamente se pronuncia sobre los concretos supuestos que se someten al limitado margen de actuación procesal del recurso de casación.

Mayores reproches y responsabilidad descansan sobre el Legislador que también ha declinado regular cualquier aspecto relacionado con esta cuestión. Ocasiones no le han faltado, y la última pudo ser con la modificación del artículo 239 de la LGT, llevada a cabo por la Ley 35/2015 que integró en la Ley las previsiones que el artículo 66 del RGRAT contemplaba para la ejecución de resoluciones de los TEAs, y que hasta ese momento no superaba el ámbito de lo reglamentario.

²⁷ STJUE de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16, EU:C:2017:881, apartados 30 y 31; 26 de febrero de 2019, asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 Y C-299/16, apartado 101.

La reforma se limitó a recoger la previsión temporal o el plazo para dictar los actos en ejecución y las consecuencias de su incumplimiento, reflejando el artículo 239.3 de la LGT que *«[l]os actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes [...]»*.

Nada más se incorporó a la nueva redacción de este artículo 239 que nos pudiera aclarar algo acerca del contenido, de las facultades o del procedimiento que podría seguir el órgano encargado de la ejecución, tras la anulación del acto o para pleno cumplimiento la decisión anulatoria.

A pesar de la falta de previsión legal de qué y hasta dónde puede actuar la Administración, es obligado dar respuesta a una realidad que se repite con frecuencia y que se ha explicitado en estos casos de aplicación del conflicto de aplicación de la norma.

La consecuencia de la extralimitación material o procedimental de la Administración en la realización de actos de ejecución no puede ser otra que su anulación²⁸. Si no fuera así la jurisprudencia del Tribunal Supremo caería en saco roto o, dicho de otro modo, resultaría irrelevante que la Administración, en lugar de limitarse a liquidar con lo que tuviera, decida, como ha ocurrido, dar comienzo a nuevos procedimientos de aplicación de los tributos sin consecuencia alguna de cara la validez y eficacia de las nuevas actuaciones.

6. Consecuencias de la falta de previsión legal en los casos de ejecución de sentencias o resoluciones

Ni el RGRAT en su artículo 66 ni la LGT, cuando lo acogió, se molestaron en dedicar unas líneas al contenido o alcance de los actos que podían dictarse ejecución a raíz de las decisiones anulatorias de los órganos de revisión. No obstante, todo hace pensar que ni la Administración, cuando redactó el Reglamento en el uso de su potestad reglamentaria, ni el Legislador cuando lo incorporó al artículo 239 de la LGT, estaban pensando en la posibilidad de abrir a la Administración tributaria, en ejecución de sentencias o resoluciones de los TEAs, opciones tales como el inicio de un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos.

Es cierto que el artículo 66.2 del Reglamento y el 239.3 de la LGT, solo hablan del límite temporal para la ejecución y lo fijan en el corto plazo de un mes. Por ello y a pesar de que nada se diga sobre lo que se puede hacer, este límite temporal nos pone sobre la pista de lo que le estaría permitido hacer a la Administración en ejecución.

²⁸ En esta línea se ha pronunciado la SAN de 19 de abril de 2023, recurso 692/2018, ECLI:ES:AN:2023:2089, en la que se anuló la segunda liquidación girada por la Administración tributaria regularizando de nuevo el IVA, tras una primera anulación llevada a cabo por el TEAC por practicarse la primera en cómputo anual y no trimestral.

Como advertimos, este plazo es corto y no coincide con ninguno de los generalmente previstos para el resto de los procedimientos de aplicación de los tributos. Por lo tanto, aunque no se diga expresamente, se está pensando en una pronta decisión y no con la posibilidad de la reiteración de un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos. Liquidar con lo que se tenga, como dijo el Tribunal Supremo, y no el inicio de un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, resulta plenamente compatible con el plazo del mes, otra actuación se nos antoja incompatible con el límite temporal asignado.

Es cierto que el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la irrelevancia del exceso de duración de este plazo en su sentencia de 19 de noviembre de 2020, recurso 4911/2018²⁹, circunscribiendo sus consecuencias al devengo de los intereses de demora. Sin embargo, el que el incumplimiento del mes no tenga consecuencias de cara a la caducidad, sino solo respecto al cese del devengo de los intereses de demora, como ahora ya recoge la LGT en su artículo 239.3, no significa que, con arreglo a la previsión temporal prevista, pueda la Administración tributaria reiniciar de nuevo cualquier tipo de procedimiento de aplicación de los tributos, de duración directamente incompatible con la prevista para la ejecución.

7. Aplicación del artículo 197 del RGPIG

Cuando decimos que el Legislador no ha contemplado nada de manera expresa para determinar el alcance de las potestades de la Administración en ejecución de sentencias o resoluciones, lo decimos bajo dos premisas. La primera es que, en el ámbito jurisdiccional, ninguna particularidad hace la LJCA para la ejecución de los actos tributarios³⁰, por lo que en estos casos resultan aplicables los artículos 103 y ss de la Ley, independientemente de la naturaleza del acto, tributario o cualquier otro acto administrativo. La segunda es que cuando nos referimos al Legislador lo decimos en el sentido literal y ontológico, puesto que ninguna norma con rango de ley lo aborda o da solución a este debate.

No entramos en contradicción con la previsión del artículo 197, apartado 8, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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 (RGPIG), introducida por el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, que reguló las potestades de la Administración Tributaria en ejecución tanto de resoluciones de los TEAs como de las sentencias de los Jueces, cuando señala que *«[P]ara 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*

29 STS de 19 de noviembre de 2020, recurso 4911/2018, ECLI:ES:TS:2020:3880.

30 Gandarillas Martos, S. ob. cit. p 24 *«[p]ara atajar estos problemas no se han tomado medidas por el Legislador. No se ofrecen soluciones razonables que eviten el enquistamiento de la disputa. [...]»*

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 150.7 de la citada Ley. [...]».

Decimos que no entramos en contradicción porque nada se dice en las resoluciones examinadas de que se esté actuando bajo ese paraguas reglamentario, lo cual parece razonable puesto que, al margen de los problemas que podría plantear lo que consideramos un exceso reglamentario, su aplicación solo está prevista para los procedimientos de inspección, lo que deja fuera al resto de los procedimientos de aplicación de los tributos, como es el de comprobación limitada, o el del artículo 159 de la LGT.

Advertimos que ni las resoluciones que examinamos hicieron referencia alguna o aplicaron la previsión del artículo 197.8 del RGPIG, precepto legal que como no fue objeto de aplicación no entramos a considerar ni en cuanto a su alcance ni en cuanto a su encaje en el marco normativo.

No obstante, compartimos lo que dijo FALCÓN y TELLA³¹ sobre esta modificación que constituye *«[u]n grosero intento de la Administración de limitar la aplicación de los art. 150.5 a los supuestos en que la sentencia o resolución que se ejecuta "haya ordenado la retroacción de actuaciones" (...) lo lógico sería entender que, solo hay retroacción de actuaciones cuando tal retroacción se ordena expresamente en el fallo o resolución que no³² haya ordenado expresamente dicha retroacción [...]».*

Además, esta redacción (i) choca frontalmente con la dicho por la jurisprudencia sobre el alcance de las potestades de la Administración en las actuaciones que puede llevar a cabo en ejecución de sentencias o resoluciones; (ii) incurrir en un serio problema de deslegalización al invadir competencias del Legislador, en la medida que el Reglamento entra de lleno a regular aspectos relativos a la ejecución de sentencia; (iii) y en lo que se refiere a las resoluciones opera como un reglamento independiente, sin la preceptiva cobertura de la LGT. Todo ello pone en entredicho la legalidad de esta previsión reglamentaria, que no abordamos con mayor profundidad porque ni fue aplicada ni citada por las resoluciones que estamos examinando, sin perjuicio de las serias deudas que nos hubiera suscitado su viabilidad si constituyera el fundamento normativo de las potestades desplegadas en ejecución.

8. Bibliografía

- BOCH CHOLBI, J.L. *Los efectos de la invalidez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad.* (2009). V Congreso

31 FALCÓN Y TELLA, R., *El nuevo apartado 8 del art. 197 del Reglamentos de las actuaciones y procedimiento de gestión: un manifiesto intento de vaciar de contenido el plazo máximo aplicable en la retroacción de actuaciones inspectoras*. Quincena Fiscal, nº 6 2010, p. 9.

32 Debe tratarse de una errata, puesto que debería decir «lo haya ordenado».

Tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad, Colección: Estudios de Derecho Judicial. Nº 156 (versión digital CENDOJ).

- CAYÓN GALIARDO, G. *Nuevas cuestiones sobre la posibilidad de actuaciones administrativas posteriores a la anulación de un acto*. (2011). Revista Técnica Tributaria, nº 91/2011, p. 11 y 12.
- FALCÓN Y TELLA, R., *El nuevo apartado 8 del art. 197 del Reglamento de las actuaciones y procedimiento de gestión: un manifiesto intento de vaciar de contenido el plazo máximo aplicable en la retroacción de actuaciones inspectoras*. Quincena Fiscal, nº 6 2010, p. 9.
- GANDARILLAS MARTOS, S. *La ejecución de sentencias y resoluciones en el Derecho Tributario*. (2022). 1ª ed. Tirant lo Blanch.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A., *La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria*. (2011). Revista Aragonesa de Administración Pública, ISSN 1133-4797, nº 38, p. 15.
- MARTÍN QUERALT, J. *Pleitos tengas y los ganas o tampoco*. (2005). Tribuna Fiscal, nº 180, p. 4.
- PALAO TABOADA, C., *Retroacción y reiteración de actuaciones por la Administración Tributaria*. (2015). Procedimientos tributarios en el País Vasco: Estudios Prácticos, Azaroa, noviembre, p. 45.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *El Deber de Contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico*. (2005). Revista Española de Derecho Financiero. Cívitas, Madrid, nº 125, enero-marzo, p. 21 y 35.
- SESMA, B. *Nulidad de las Liquidaciones Tributarias*. (2007). Thomson Reuter Aranzadi, Navarra. p. 15.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. *Alcance constitucional de la problemática de la reiteración de actos administrativos de naturaleza tributaria anulados judicialmente*. (2012), Tribunal Fiscal, nº 261, 2012, p. 8.