

LA EJECUCIÓN DE SENTENCIAS EN MATERIA TRIBUTARIA: UNA APROXIMACIÓN DESDE LA JURISPRUDENCIA RECIENTE

JORGE PUNSET FERNÁNDEZ
MAGISTRADO

SUMARIO: I. El marco general de la ejecución de sentencias. II. La ejecución de sentencias en materia tributaria. III. El contenido del fallo: sentencias estimatorias y desestimatorias. IV. La reiteración de actos tributarios anulados. 4.1. *La nueva liquidación tras la anulación judicial de una previa por motivos de fondo.* 4.2 *La anulación por defectos de forma y la retroacción de actuaciones.* V. El plazo para la ejecución de sentencias en materia tributaria. VI. El principio de conservación de actos y trámites no afectados por la causa de anulación. Bibliografía.

RESUMEN: La ejecución de sentencias en materia tributaria presenta una problemática particular en el orden contencioso-administrativo. En especial, por su casuismo, el contenido del fallo y sus consecuencias procedimentales. La reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo fija los parámetros de la ejecución de sentencias firmes y el margen de actuación de la Administración para dictar una nueva liquidación. Al respecto, los últimos pronunciamientos distinguen entre los supuestos de nulidad y anulación de los actos, describen las consecuencias de apreciar vicios de fondo o formales, analizan el plazo para llevar a cabo la ejecución y el modo de hacerlo y exponen el alcance del principio de conservación de actos y trámites no afectados por la anulación.

PALABRAS CLAVE: ejecución de sentencia, liquidación tributaria, reiteración de actos administrativos, retroacción de actuaciones, conservación de actos y trámites.

ABSTRACT: The enforcement of judgments in tax matters presents a particular problem in the contentious-administrative jurisdiction. In particular, due to its casuistry, the content of the ruling and its procedural consequences. The recent case law of the Supreme Court sets the parameters for the enforcement of final judgments and the Administration's margin for action in order to issue a new assessment. In this respect, the latest pronouncements distinguish between the cases of nullity and annulment of acts, describe the consequences of assessing substantive or formal defects, analyse the time limit for carrying out enforcement and how to do so, and set out the scope of the principle of preservation of acts and formalities not affected by annulment.

KEYWORDS: enforcement of judgment, tax assessment, repetition of administrative acts, retroaction of proceedings, preservation of acts and procedures.

I. EL MARCO GENERAL DE LA EJECUCIÓN DE SENTENCIAS

Antes de entrar a analizar las cuestiones más relevantes que se suscitan en la ejecución de sentencias en materia tributaria resulta necesario recordar cuál es el régimen general de la ejecución de sentencias en la jurisdicción contencioso-administrativa ya que no es sino la configuración de un derecho fundamental, como es el de la tutela judicial efectiva y, en concreto, el de que se ejecuten las sentencias y demás resoluciones judiciales firmes.

El artículo 24.1 de la Constitución reconoce el derecho de todas las personas a obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que en ningún caso pueda producirse indefensión. Este derecho comprende, según doctrina constitucional reiterada, el de obtener la ejecución de las sentencias.

El Tribunal Constitucional desde sus comienzos viene sosteniendo una doctrina relativa a los artículos 24.1, 117.3 y 118 de la Constitución Española que, “en cuanto atribuyen a los Jueces y Tribunales la función de ejecutar lo juzgado -que, con la de juzgar, integra la finalidad o contenido de la jurisdicción- (art. 117.3), imponen el deber de cumplimiento de las resoluciones judiciales y el de colaboración en su ejecución (art. 118) y, por último, reconocen, a quienes impetraran la protección judicial de sus derechos o intereses legítimos, el derecho a la ejecución de tales resoluciones judiciales (art. 24.1 CE)” (STC 4/1988, de 21 de junio).

De esta forma, el derecho a la ejecución de las resoluciones judiciales se erige como uno de los pilares de la potestad jurisdiccional por cuanto un título judicial que no pueda ejecutarse deviene en algo inútil. Como recuerda la STC 67/1984, de 7 de junio, “la ejecución de las sentencias y resoluciones firmes corresponde a los titulares de la potestad jurisdiccional, «haciendo ejecutar lo juzgado» (artículo 117.3 de la Constitución) según las normas de competencia y procedimiento que las leyes establezcan, lo que les impone el deber de adoptar las medidas oportunas para llevar a cabo esa ejecución (sentencia 26/83, de 13 de abril, FJ 3.º, «Boletín Oficial del Estado» de 17 de mayo). Cuando para hacer ejecutar lo juzgado el órgano judicial adopta una resolución que ha de ser cumplida por un Ente público, éste ha de llevarla a cabo con la necesaria diligencia, sin obstaculizar el cumplimiento de lo acordado, por imponerlo así el artículo 118 de la Constitución; y cuando tal obstaculización se produzca el Juez ha de adoptar las medidas necesarias para la ejecución, de acuerdo con las leyes, que han de ser interpretadas –según ha declarado el Tribunal en reiteradas ocasiones– de conformidad con la Constitución y en el sentido más favorable para la efectividad del derecho fundamental”.

Por consiguiente, la ejecución de las sentencias forma parte del derecho a la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales. De no ser así, las decisiones judiciales y los derechos que en ellas se reconocen o declaran no serían otra cosa que “meras declaraciones de intenciones, sin alcance práctico ni efectividad alguna” (SSTC 167/1987, de 28 de octubre, y 107/1992, de 1 de julio).

Todo ello sin olvidar que “el primer destinatario del mandato contenido en el art. 118 de la Constitución han de ser los propios órganos judiciales que, en un Estado de Derecho, han de respetar y quedar vinculados por sus propias declaraciones jurisdiccionales, definitivas y firmes” (STC 34/1993, de 8 de febrero).

Así, hemos de partir del principio general establecido en el artículo 18.2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, que establece que “las sentencias se ejecutarán en sus propios términos”. Intangibilidad del fallo que no impide que se presenten distintas modalidades en la ejecución por cuanto “tan constitucional es una ejecución en la que se cumple el principio de identidad total entre lo ejecutado y lo estatuido en el fallo como una ejecución en la que, por razones atendibles, la condena es sustituida por su equivalente pecuniario u otro tipo de prestación. De acuerdo con lo anterior, el legislador puede establecer, sin afectar al contenido esencial del derecho, los supuestos en que puede no aplicarse el principio de identidad y sustituirse por una indemnización. Ahora bien, tal sustitución ha de realizarse por los cauces legalmente previstos, de manera que no suponga una alteración del fallo contraria a la seguridad jurídica” (STC 149/1989, de 26 de noviembre).

En suma, el juez de la ejecución ha de procurar la realización completa del fallo sin perjuicio de que no ha de buscar una interpretación literal sino finalista, armónica con el contenido de la sentencia en su conjunto ya que el título judicial responde a los hechos y argumentos jurídicos de las partes que conforman el objeto procesal. Ello conducirá a resolver a través del cauce del incidente procesal aquellas cuestiones que, sin ampliar indebidamente lo que es objeto de ejecución, conduzcan a la efectividad del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y eviten la carga de nuevos procesos judiciales.

II. LA EJECUCIÓN DE SENTENCIAS EN MATERIA TRIBUTARIA

El texto constitucional y la doctrina recaída en interpretación del mismo hicieron necesaria su plena traslación al orden contencioso-administrativo desde un punto de vista procesal. A ello contribuyó la vigente Ley 28/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA) ya que introdujo en esta jurisdicción una exigencia ineludible al proclamar en el artículo 103.1 que “la potestad de hacer ejecutar las sentencias y demás resoluciones judiciales corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales de éste orden jurisdiccional”. Giro copernicano por cuanto hasta ese momento el sistema tradicional contenido en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Conten-

cioso-administrativa de 27 de diciembre de 1956 precisamente hacía descansar la facultad de ejecutar las sentencias al órgano que hubiere dictado el acto o la disposición objeto del recurso.

Sin embargo, la modificación procesal no ha impedido el surgimiento de innumerables conflictos en el trámite de ejecución de títulos judiciales ya que, en todo caso, la ejecución material sigue encomendada a la Administración en virtud del artículo 104.1 de la LJCA. En efecto, el precepto señala que una vez que sea firme una sentencia, el letrado o letrada de la Administración de Justicia lo comunicará en el plazo de diez días al órgano previamente identificado como responsable de su cumplimiento, a fin de que, recibida la comunicación, la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo. Por consiguiente, cómo y de qué forma actúe la Administración podrá dar lugar a una correcta ejecución o a que el ejecutante acuda a la ejecución forzosa de la sentencia para ver satisfecho su derecho.

La regulación de la ejecución de sentencias en la LJCA se contiene en el capítulo IV del Título IV, artículos 103 a 113 del texto legal. A simple vista, cualquiera que proceda a una lectura de los artículos recogidos en la norma legal dedicados a la ejecución de títulos judiciales observará que las referencias a la materia tributaria son casi inexistentes. La excepción es la previsión que se hace en el artículo 110 del texto legal a la extensión de efectos de sentencias firmes cuando menciona la materia tributaria, junto con la de personal al servicio de la Administración pública y la de unidad de mercado, como aquellas susceptibles de provocar tal incidente. Con todo, la práctica de estos últimos años revela una limitada incidencia de la extensión de efectos en materia tributaria, alzándose las cuestiones de personal como las que han provocado una mayor carga de trabajo a los tribunales de justicia.

La conclusión no puede ser más clara: el Legislador ha huido de una regulación *ad hoc*, optando por reconducir la ejecución tributaria a las reglas generales y comunes para todo tipo de ejecución. Lo cual no evita que surja la reflexión acerca de si resultaría necesaria una mayor previsión legislativa dados los abundantes litigios en esta materia. Y es que la ejecución de sentencias tributarias se enfrenta a un segundo problema que no es otro que el elevado causismo que se presenta, tanto en el proceso previo que concluye en la sentencia como en el marco de las cuestiones incidentales surgidas dentro de la ejecución del título judicial.

A esta problemática contribuye la particular posición de la Administración ya que es quien ha de efectuar las actuaciones necesarias para cumplir con el fallo judicial, de acuerdo con el artículo 104.1 de la LJCA. Ciertamente, en la mayoría de las ocasiones la Administración procede a ejecutar la sentencia firme sin que llegue posteriormente conflicto alguno al tribunal de justicia. Se trata en estos casos de un cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo sin reproche alguno. Ahora bien, no siempre sucede igual y el interesado puede proceder a instar la ejecución forzosa porque entiende que se ha producido un incumplimiento o un cumplimiento defectuoso que no respeta el fallo judicial.

Llegados a este punto ha de tenerse presente que es el órgano judicial el que ostenta la competencia íntegra sobre la ejecución toda vez que ésta forma parte de la potestad jurisdiccional de juzgar y ejecutar lo juzgado que le reconoce la Constitución en su art. 117.3 y la LJCA en su artículo 103.1. De esta forma, cualquier cuestión que se suscite en este cauce procesal habrá de sustanciarse a través del trámite del incidente de ejecución que contempla el art. 109 de la LJCA.

Como recuerdan las SSTS 1544/2020, de 19 de noviembre, y 441/2021, de 25 de marzo: “Incumbe solo al Tribunal que dictó la sentencia firme que se ha de ejecutar, normalmente por la vía incidental, establecer si la Administración, como mera ejecutora o mandataria, ha cumplido en sus propios términos lo ordenado”. Y recalca la primera de esas resoluciones que “las actuaciones seguidas para ejecutar una sentencia firme no dan lugar a un procedimiento administrativo ni se ejerce en él una facultad propia, pues se enmarca en el ámbito de la ejecución de la sentencia, bajo el principio de tutela judicial efectiva, en su vertiente de hacer ejecutar lo juzgado (arts. 24, 117 y 118 CE, y 18 LOPJ)”.

A todo ello se une que la conflictividad en materia tributaria ha ido en aumento en los últimos años, y se ha trasladado en ocasiones al propio cauce de la ejecución de sentencia. En este escenario ha de reconocerse la trascendencia de la reforma del recurso de casación operada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, la cual creó una nueva oportunidad para que el Tribunal Supremo profundizase en su labor unificadora del ordenamiento jurídico. La reforma cambió sustancialmente la regulación del recurso de casación contenida en la sección 3.^a del capítulo III del título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Y lo hizo, como señala la exposición de motivos, para conformar el nuevo recurso de casación como el instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación del derecho.

Desde entonces, la Sección Segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, cuya competencia se extiende a tributos, precios públicos y, en general, cualesquiera otros ingresos de Derecho público, de todas las Administraciones públicas y de sus Organismos autónomos, ha venido resolviendo un elevado número de recursos. Similar aumento de la conflictividad tributaria que es apreciable en todos los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, a la vista de las estadísticas publicadas anualmente por el Consejo General del Poder Judicial y que se aprecia ya desde la primera instancia.

Los recursos en esta materia se han incrementado sobremanera de modo que ha resultado cada vez más necesario ofrecer una interpretación de las normas aplicables que garantice una mayor seguridad jurídica y procure la necesaria certeza en el devenir de la relación tributaria. Con todo, en el escenario de la ejecución de sentencias tributarias el nuevo recurso de casación, basado en el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia tal y como ex-

pone el art. 88 de la LJCA, ha propiciado un limitado número de decisiones en el Tribunal Supremo. Ello se debe a que, de la conjunción del citado artículo 88 con el 89 del mismo texto legal, será necesario que en la resolución impugnada se hayan aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia y, además, sea conveniente un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo. Por tanto, es menester que exista un verdadero interés general nacido de cuestiones genuinamente novedosas o que exijan corregir la jurisprudencia previa y no una mera disconformidad del recurrente con la decisión judicial impugnada en el caso concreto, lo que acota en el marco de la ejecución de sentencias el campo de posibles pronunciamientos del Tribunal Supremo.

III. EL CONTENIDO DEL FALLO: SENTENCIAS ESTIMATORIAS Y DESESTIMATORIAS

El contenido de la sentencia y el tenor del fallo judicial condicionan sobremanera el alcance de su ejecución. Partiendo de la base de que la ejecución de una sentencia estimatoria del recurso contencioso-administrativo tiene como presupuesto la anulación de la actividad administrativa recurrida, se pueden presentar distintas situaciones procesales. No olvidemos, además, que la estimación de un recurso contencioso-administrativo puede ser en todo o en parte y que cabe, entonces, que el acto administrativo se mantenga en alguno de sus extremos. Y para ser más precisos conviene tener presente que la sentencia resuelve acerca de las pretensiones de las partes y, en particular, de las del recurrente. De este modo, la estimación de la pretensión habrá de ponerla en relación con el alcance y naturaleza de la anulación del acto administrativo.

Si clasificamos en líneas generales las resoluciones de los tribunales vemos que dentro de las sentencias estimatorias existen, por un lado, pronunciamientos que aprecian vicios formales, frente a otros que acogen motivos impugnatorios sustantivos o de fondo. Al apreciar un vicio formal la sentencia habrá revelado defectos en el seno del procedimiento o bien otros que se muestran en la exteriorización documental de la voluntad administrativa. Defectos de forma que no siempre conducen necesariamente a la anulación del acto ya que para que judicialmente se consigne esa consecuencia habrá de observarse una carencia manifiesta de los requisitos formales indispensables para que aquél alcance su fin o que se haya causado una indefensión real y material al interesado. De ser así, la apreciación en la sentencia del defecto formal invalidante conducirá a la retroacción de actuaciones a fin de que por la Administración tributaria se subsane el vicio procedimental y se repare la indefensión causada al obligado tributario.

Por otro lado, si el órgano judicial concluye que la Administración ha hecho una inadecuada aplicación de la norma tributaria, si ve que la utilizada no es idónea en el caso concreto, si, en fin, considera que ha habido una incorrecta

determinación de los elementos definitorios o cuantificadores de la obligación tributaria, podemos hablar de un vicio material o de fondo. Aquí, la consecuencia es bien diferente por cuanto el defecto material dará lugar a que la Administración pueda dictar un nuevo acto ajustado a Derecho mientras su potestad esté viva pero sin que se produzca una retroacción de actuaciones.

Llegados a este punto no podemos obviar tampoco la tradicional distinción entre anulabilidad y nulidad de pleno derecho del acto administrativo, reflejada de forma resumida en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de abril de 2024, rec.96/2023: “El acto nulo de pleno derecho carece de eficacia alguna y *ab initio* no produce efectos jurídicos sin necesidad de su previa impugnación, posee efectos *ex tunc* y permite la ficción jurídica de considerarlo inexistente. El acto anulable su vicio es convalidable sin más que subsanar la infracción legal cometida; sus efectos son *ex nunc*”.

Empero, la simple distinción entre actos nulos y anulables no deja de ser en cierta medida incómoda a la hora de construir los mimbres de una teoría de la ineeficacia en el Derecho Tributario. De hecho, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no recoge una enumeración exhaustiva de las causas de nulidad y anulabilidad, al margen de la descripción de actos susceptibles de nulidad de pleno derecho contenida en el apartado 1 de su artículo 217 dentro del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho. Tal distinción, además, no ha dejado de provocar constantes problemas que se proyectan no solo a la fase declarativa sino a la de ejecución de sentencia. Particularmente, en cuanto a configurar las facultades de la Administración y sus márgenes de actuación una vez tiene en sus manos el título judicial firme y ha de llevar a puro y debido efecto lo resuelto por el tribunal de justicia.

De lo expuesto, puede vislumbrarse el marco general en que se han movido los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, sin perjuicio de que, en última instancia, el contenido del fallo es lo que va a configurar el objeto de la ejecución de sentencia y, como tal, puede tener sus perfiles propios y diferenciados a los que habrá de atenerse. El derecho fundamental a la ejecución de las sentencias y demás resoluciones judiciales tiene como presupuesto constitucional la intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes y de las situaciones jurídicas por ellas declaradas. Por ello, la ejecución de la sentencia firme ha de llevarse a cabo en sus propios términos, con sujeción al principio de no modificación de lo juzgado, y se traduce en un derecho subjetivo del justiciable que “actúa como límite y fundamento que impide que los Jueces y Tribunales puedan revisar las sentencias y demás resoluciones al margen de los supuestos taxativamente previstos en la ley” (SSTC 119/1988, de 20 de junio, FJ 3; 106/1999, de 14 de junio, FJ 3).

Una problemática bien distinta es la que se ha presentado acerca de si es posible la ejecución de sentencias desestimatorias, que ha dado lugar a constantes debates dentro de la doctrina y a singulares divergencias en las decisiones de los tribunales. Hemos de partir, al respecto, de algo ineludible: la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa no viene a contemplar la ejecución

de sentencias desestimatorias, lo que ha dado pie a sostener que no las excluye. Lo cierto es que, por su propia naturaleza y contenido, una resolución judicial de ese tenor mantiene el acto administrativo objeto de recurso y lo deja inalterado. Por tanto, no lo modifica ni en un sentido ni en otro. Y, siendo puristas, el fallo judicial implica la desestimación del recurso pero no ha de significar, estrictamente, la confirmación del acto administrativo recurrido. De esta forma, conviene separar adecuadamente lo que es la ejecución de una sentencia desestimatoria con el efecto que la resolución judicial produce en el acto administrativo que viene a dejar incólume, el cual goza de ejecutividad. Y es esta última característica la que en ocasiones puede conducir a formular incidentes que se podrían sustanciar en la ejecución de sentencias desestimatorias.

La Ley reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 1956 prescribía en su artículo ciento cinco, apartado 5, que no podían suspenderse ni dejar de ejecutarse las sentencias confirmatorias de actos o disposiciones de la Administración, salvo las dictadas sobre recursos interpuestos por la misma contra sus actos declarados lesivos. Sin embargo, nuestra actual LJCA de 1998 se mantiene callada acerca de la ejecución de aquellos fallos judiciales desestimatorios del recurso contencioso-administrativo. La única referencia a la que podemos acudir es la regulación que se contiene en el art. 104 del texto legal, el cual hace referencia a la comunicación de la sentencia firme “al órgano previamente identificado como responsable de su cumplimiento, a fin de que, recibida la comunicación, la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo”. Nada dice sobre cuál es el contenido del pronunciamiento judicial a ejecutar. Ni se mencionan las sentencias estimatorias, en todo o en parte, ni las desestimatorias. ¿Significa esto que cabe una ejecución de estas últimas? En principio, los tribunales no lo han descartado de plano.

El artículo 109.1 de la norma parece reforzar esta respuesta ya que, al regular el incidente en ejecución de sentencia, dice que la Administración pública, las demás partes procesales y las personas afectadas por el fallo, mientras no conste en autos la total ejecución de la sentencia, podrán promover incidente para decidir, sin contrariar el contenido del fallo, cuantas cuestiones se planteen en la ejecución. Por tanto, hay una vía abierta para una ejecución de una sentencia con un contenido desestimatorio, que podemos presumir que estaría relacionada con una correcta ejecución del acto administrativo.

Ejecutar lo juzgado tiene un amplio espacio de actuación. Por un lado, el Tribunal Constitucional lo ha precisado en sus sentencias 149/1989, de 22 de septiembre, y 22/2009, de 26 de enero:

“También se ha señalado que, cuando para hacer ejecutar lo juzgado, el órgano judicial adopta una resolución que ha de ser cumplida por un ente público, éste ha de llevarla a cabo con la necesaria diligencia, sin obstaculizar el cumplimiento de lo acordado, por imponerlo así el art. 118 de la Constitución, y que cuando tal obstaculización se produzca, el Juez ha de adoptar las medidas necesarias para su ejecución sin que se produzcan dilaciones indebidas, pues

el retraso injustificado en la adopción de las medidas indicadas afecta en el tiempo a la efectividad del derecho fundamental”.

Por su parte, de forma más específica si bien no referida a supuestos tributarios, el Tribunal Supremo entiende en sus sentencias de 16 de abril de 2013, rec. 918/2012, y de 4 de diciembre de 2017, rec. 832/2016, que es posible a través de la vía incidental ejecutar sentencias con pronunciamientos desestimatorios, a fin de encauzar la potencialidad del fallo de la sentencia firme, máxime cuando pueden intervenir terceros interesados en la ejecución del fallo, en la correcta actuación administrativa a realizar.

Es significativa, en relación con esta cuestión, la STS de 20 de octubre de 2008, rec.5719/2006 cuando dice lo siguiente:

“Es cierto que la sentencia que desestima el recurso contencioso-administrativo contra un determinado acto de la Administración tiene un contenido declarativo, pues declara la validez del acto impugnado sin modificar su contenido, de donde se deriva que, al menos en principio, el cumplimiento de la sentencia se agota con esa sola declaración. Sin embargo, tales consideraciones no permiten afirmar de forma categórica -como pretende el recurrente- que las sentencias desestimatorias no son ejecutables. En primer lugar, porque en la legislación vigente el proceso contencioso-administrativo no siempre se presenta en su modalidad tradicional de impugnación dirigida contra un acto expreso o presunto de la Administración, sino que caben supuestos de significación bien distinta como son el recurso frente a la inactividad de la Administración o frente a actuaciones materiales que constituyan vía de hecho (artículo 25 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción) en los cuales el pronunciamiento desestimatorio no significa propiamente el reconocimiento de la validez de un acto administrativo. En segundo lugar porque, incluso en el supuesto común del recurso contencioso-administrativo dirigido contra un acto expreso o presunto de la Administración, el alcance eminentemente declarativo del pronunciamiento desestimatorio del recurso no impide que puedan suscitarse incidentes de ejecución. Piénsese, por ejemplo, que la Administración vencedora en el litigio inicia luego los trámites para la revocación de ese mismo acto, o para su revisión de oficio, o, sencillamente, desiste de ejecutar la decisión cuya validez ha sido respaldada en vía jurisdiccional; y es entonces un tercero, que había comparecido en el proceso como codemandado, quien insta ante el Tribunal el efectivo cumplimiento de lo decidido en la sentencia por estar legítimamente interesado en la ejecución”.

En conclusión, ha de dejarse la puerta abierta a la ejecución de sentencias con pronunciamientos desestimatorios a fin de garantizar en su amplia expresión el derecho a la tutela judicial efectiva.

IV. LA REITERACIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS ANULADOS

Quizás la cuestión más relevante y que más problemas ha provocado en la ejecución de sentencias en materia tributaria es aquella en donde la Admi-

nistración, tras ver revisado un acto, dicta un nuevo acuerdo de liquidación en sustitución del anterior. Resulta claro que en este escenario hay un riesgo evidente de nuevos conflictos y que el contribuyente puede verse abocado a litigios reiterados incluso de forma indefinida.

En este sentido, no es infrecuente que, tras la anulación de una liquidación y habiendo procedido la Administración a dictar una nueva, el perjudicado opte por una doble vía impugnatoria; esto es, por un lado interpone una reclamación ante el órgano económico administrativo y, por otro, acude a la ejecución de sentencia articulando el oportuno incidente.

Esta doble circunstancia no ha sido extraña a los tribunales de justicia, que se han pronunciado en numerosas ocasiones en todo tipo de instancias intentando construir un cuerpo doctrinal merced al cual pueda fijarse en qué situaciones, por qué razones y de qué forma puede concederse a la Administración la eventual posibilidad de dictar un nuevo acto administrativo. Además, a efectos de las vías impugnatorias y del control judicial ha sido preciso determinar en qué supuestos estaremos en el marco de la ejecución de sentencia y cuándo no. Diferenciación que no ha sido clara en todo momento por cuanto el TS ha ofrecido distintas soluciones a lo largo del tiempo.

4.1. La nueva liquidación tras la anulación judicial de una previa por motivos de fondo

Dos fueron los pronunciamientos del Tribunal Supremo que marcaron un antes y un después en la solución de este problema: las sentencias 15 y 29 de septiembre de 2014, en los recursos de casación 3948/2012 y 1014/2013 respectivamente. Con anterioridad, la jurisprudencia había ido basculando en sus consideraciones partiendo en un primer momento de considerar que todo acto posterior al anulado, con independencia de su causa, encajaba en la ejecución de sentencia, para entender luego que el nuevo acto en realidad se insertaba en un procedimiento tributario autónomo, con todas sus consecuencias y límites temporales.

A partir de las citadas sentencias se inició una línea jurisprudencial que, resumidamente, defiende que cuando se está ante defectos sustantivos la Administración puede volver a dictar un nuevo acto de liquidación siempre que su potestad permanezca intacta y no esté prescrita. La retroacción de actuaciones, por otro lado, será un instrumento apto sólo para reparar vicios formales, sin que la Administración pueda aprovechar para corregir errores de fondo con ello.

Esta doctrina en materia de ejecución de sentencias tributarias fue sistematizada de forma muy clara en la sentencia de 15 de junio de 2015, rec. cas. 1551/2014. En ella rechaza el TS particularmente la llamada teoría del “tiro único”, que defendía que si se anulaba un acto de la administración tributaria no podía dictar ésta un nuevo acto en relación con el asunto resuelto previamente. Insiste el Alto Tribunal en estos casos en que “anulada una liquidación

tributaria cabe aprobar otra nueva en sustitución de la anterior, si es que no se ha producido la prescripción, garantizando en todo caso los derechos de defensa del administrado y rehuyendo la *reformatio in peius*". Y para consolidar esa línea cita al efecto sus sentencias de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09), 25 de octubre de 2012 (casación 2116/09), 14 de marzo de 2014 (casación para la unificación de doctrina 653/12), 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12), 29 de septiembre de 2014 (casación 1014/13) y 26 de marzo de 2015 (casación para la unificación de doctrina 1500/13).

La sentencia plasma la distinción entre defectos formales y de fondo recogida en pronunciamientos previos como los de 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93), 9 de mayo de 2003 (casación 6083/98), 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04) y 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09).

De esta manera únicamente cabrá una retroacción de actuaciones a fin de practicar nuevas diligencias en el procedimiento y dictar otra liquidación, "si la anulación ha tenido lugar por defectos formales que hayan causado indefensión al administrado o si, precisamente por su concurrencia, no se puede saber si la decisión adoptada es sustancialmente correcta o no".

La conclusión era clara ya que la retroacción de actuaciones no servía de cauce para corregir los defectos sustantivos de la decisión, de tal forma que la Administración no podía adoptar un nuevo acto de contenido distinto a la luz de las nuevas actuaciones ni rectificar la indebida fundamentación en derecho de su decisión. En los casos de anulación por razones de fondo solo era posible dictar un nuevo acto ajustado a derecho, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, mientras la potestad de la administración permaneciera viva y con los límites antedichos.

La sentencia contenía, empero, otra fundamentación singularmente relevante, citada en sentencias posteriores, al precisar lo siguiente en cuanto al alcance del control judicial:

"Cuando un tribunal de justicia, controlando la previa actuación de la Administración tributaria (de gestión o de revisión), la anula, las cuestiones que puedan suscitarse en relación con la nueva liquidación que eventualmente pudiera ser adoptada pertenecen, en principio y por definición, al ámbito propio de la ejecución de sentencias, que han de dilucidarse con arreglo y por los cauces previstos en los artículos 103 y siguientes de la Ley 29/1998, sin necesidad de instar otra vía económico-administrativa autónoma, que desembocaría en un proceso contencioso-administrativo distinto de aquél en el que fue dictada la sentencia que es causa de la liquidación [únicamente si el nuevo acto abordara cuestiones inéditas y distintas, sin afectar a lo ordenado por la sentencia, sería obligado seguir un cauce impugnatorio diferente e independiente].

Si no se actúa de aquel modo, además de provocarse disfunciones por la apertura de dos vías paralelas y diacrónicas para el control de la actuación de la Administración en relación con la misma obligación tributaria de un sujeto pasivo (el debate frente a la liquidación inicial anulada, que aún sigue vivo por

no ser firme la sentencia que así resolvió, y el segundo abierto contra la liquidación aprobada en sustitución de la anterior), se causa una demora no razonable, desproporcionada y, por ello, insopportable, haciendo transitar al sujeto pasivo la vía económico-administrativa, con sus dos instancias, y la impugnación jurisdiccional, también con dos instancias o, en su caso, el correspondiente recurso de casación, para dar respuesta a un debate en el que ya ha habido un pronunciamiento jurisdiccional, que sólo resta ejecutar en sus propios términos.

Recuérdese que el artículo 103.1 de la Ley 29/1998 dispone que la potestad de ejecutar las sentencias y demás resoluciones judiciales corresponde exclusivamente a los juzgados y tribunales de este orden jurisdiccional, y que, conforme al artículo 70 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo), la ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, sin perjuicio de que, en todo lo que no se oponga a esa normativa y a la resolución judicial que se ejecuta, se aplique lo dispuesto en los artículo 66 y 67 del propio Reglamento”.

Toda esta doctrina ha ido consolidándose en el tiempo, teniendo el Tribunal Supremo ocasión de pronunciarse más recientemente a través de sus sentencias de 3 de abril de 2024, rec. 8287/2022, 5 de abril de 2024, rec. 96/2023, 13 de mayo de 2024, rec. 24/2023, y 12 de junio de 2024, rec. 9137/2022.

Por su singular importancia y cercanía en el tiempo conviene detenerse en la de 5 de abril de 2024, cuya cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia era la siguiente:

“2.1. Reafirmar, reforzar, aclarar, completar o, en su caso, revisar la jurisprudencia sobre si, en aquellos casos en los que por sentencia judicial se anulan liquidaciones tributarias por motivos de fondo, la Administración tributaria puede iniciar un nuevo procedimiento inspector sobre los mismos conceptos tributarios y períodos y con igual alcance y extensión que el previo, y dictar, tras la tramitación del citado nuevo procedimiento, unas nuevas liquidaciones.

2.2. Esclarecer si procede examinar en el marco del incidente de ejecución de sentencia aquellas cuestiones y motivos de impugnación contra las nuevas liquidaciones dictadas tras la anulación, por motivos de fondo, de las anteriores liquidaciones y, en particular, las cuestiones relativas a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, a la ausencia o insuficiencia de la motivación de las liquidaciones y a la cuantificación de los intereses de demora liquidados”.

En este caso el recurso de casación tenía su origen en el auto de 21 de julio de 2022 dictado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, en el incidente de ejecución de sentencia que se registró como Pieza n.º 52. 4/2022. La ejecución traía causa de la anulación de una resolución del TEARA y de las liquidaciones en concepto de IVA y sanción asociada. Tras ello, la Inspección

tributaria había dictado un nuevo acuerdo de inicio de actuaciones de comprobación e inspección, respecto del mismo concepto tributario y periodo e igual alcance y extensión, que concluyó con una nueva liquidación. Frente a ella, la mercantil afectada interpuso reclamación económico-administrativa y, a su vez, acudió al incidente de ejecución de sentencia.

El Auto desestimó su pretensión al considerar que se había apreciado un defecto sustantivo que no constituía un vicio determinante de la nulidad radical de las actuaciones, sino de mera anulabilidad. Por tanto, entendió que la AEAT podía iniciar un nuevo procedimiento inspector para determinar la deuda tributaria, siempre que no se realizase al amparo del mismo precepto cuya aplicación se había reputado como improcedente y que tuviera lugar dentro del plazo de prescripción de cuatro años computado a partir de la firmeza de la sentencia.

En concreto, el TSJA apreció que las nuevas liquidaciones se habían girado al amparo del artículo 16 de la LGT, y no del art. 13 que había sido el aplicado previamente y, por otro lado, entendió que se giraban dentro del plazo de prescripción al haberse interrumpido por la interposición de la reclamación económico-administrativa y de los recursos jurisdiccionales y no haberse declarado la nulidad de pleno derecho de las mismas. En consecuencia, concluyó que “las cuestiones planteadas en torno a la validez de las nuevas liquidaciones y de los intereses girados, no pueden ser examinadas en el marco de esta ejecutoria, por exceder su ámbito, dada la limitación procedural del presente incidente, disponiendo el interesado de la posibilidad de su impugnación por los cauces reglamentarios y no por la vía escogida en el presente caso, como de hecho ha ocurrido, al haber interpuesto reclamación económico- administrativa frente a las nuevas liquidaciones”.

Bajo estos parámetros la discusión venía a ceñirse a si era posible dictar nueva liquidación y debía impugnarse en sede económico-administrativa o si había que discutir la cuestión a través del oportuno incidente de ejecución de sentencia.

El Tribunal Supremo afirma que en un caso en que la anulación total de los actos impugnados se hace por motivos de fondo puede iniciarse un nuevo procedimiento, de no haber prescrito el derecho de la Administración. En estos casos la ejecución de la sentencia se ciñe a un control de la anulación de la liquidación, como sucede igualmente en los casos de nulidad radical. Por tanto, en el caso en concreto no puede sostenerse que las liquidaciones cuestionadas en el incidente de ejecución se giraran en ejecución de sentencia y en cumplimiento de lo resuelto “sino en el legítimo ejercicio de la potestad tributaria que la Sala de instancia consideró no prescrita, por lo que su control no descansaba en el órgano judicial sentenciador, sino mediante el sistema de impugnación establecido, en concreto, como así fue, a través de la pertinente reclamación económico administrativa”.

Recuerda el TS que si la liquidación se anula por adolecer de un defecto sustantivo, la Administración no podrá volver sobre el mismo procedimiento y completar en él los actos de instrucción que sean necesarios. La anulación

por motivos de fondo inicia un nuevo procedimiento. Por consiguiente, el pronunciamiento judicial, o el económico-administrativo en su caso, “que anula una liquidación tributaria por razones de fondo se agota en la propia decisión anulatoria y en la expulsión del acto anulado del mundo del derecho”.

Distinto es el caso de anulación parcial por motivos de fondo para cuya comprensión resulta especialmente relevante la STS de 23 de junio de 2020, rec.cas. 5086/2017, ya que precisa que “la nueva liquidación se hace en ejecución de lo resuelto y ordenado por el Tribunal sentenciador, debiendo la nueva liquidación ajustarse a la misma, y resolviéndose las discrepancias en el mismo incidente de ejecución, excepto, como se ha indicado, que el nuevo acto abordara cuestiones inéditas y distintas, en que sería obligado seguir un cauce impugnatorio diferente e independiente”. En consecuencia, abre una doble vía de impugnación según se presenten cuestiones nuevas o no en la posterior liquidación tributaria.

Por último debemos recordar que idénticos efectos a los de anulación por motivos sustantivos se producen cuando se declara la nulidad radical del acto administrativo impugnado, y de este modo lo refleja esta última sentencia:

“Por tanto, en función del alcance del fallo y el contenido de la sentencia anulatoria, pueden producirse diversas situaciones en la ejecución, tal y como se ha identificado en la jurisprudencia. Declarada la nulidad radical del acto de liquidación con efectos ex tunc comporta la ineficacia del acto, se equipara a su inexistencia, por lo que la ejecución se agota en la propia declaración, sin perjuicio, como se ha apuntado, de no haber prescrito el derecho de la Administración de girar nueva liquidación, con el límite visto”.

Posteriormente, las más recientes sentencias de 13 de mayo de 2024, rec.24/2023, y de 12 de junio de 2024, rec.9137/2022, refuerzan y reiteran esta doctrina, que se ha mantenido hasta la fecha.

4.2 . La anulación por defectos de forma y la retroacción de actuaciones

De lo dicho hasta el momento resulta claro que la retroacción de actuaciones resultará procedente en los casos de estimación de recursos o reclamaciones que aprecien vicios formales causantes de indefensión. Todo ello con la finalidad de continuar en el mismo procedimiento administrativo tributario y subsanar los defectos formales y reparar las quiebras procedimentales, tras lo cual podrá la Administración concluir el procedimiento y dictar la liquidación dentro del plazo que le reste. Dice, al respecto, la STS de 25 de marzo de 2021, rec. 3607/2019:

“la finalidad procesal de la retroacción de actuaciones, si se acuerda en una sentencia firme, es la de subsanar los defectos de forma de que adoleciera el acto impugnado, con el propósito de restañar la indefensión que se hubiera podido causar a la parte demandante, lo que es coherente con la idea de que la retroacción identifica el momento preciso del procedimiento irregular en que sucedió la falta y que supone el punto de partida de lo que ha de repetirse”.

Doctrina que se reafirma en sentencias posteriores como la dictada el 7 de febrero de 2023 en el recurso de casación 1194/2021. Resolución esta última interesante por cuanto se enfrenta con el antecedente de un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria anulado por falta de motivación y un nuevo procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria incurriendo en los mismos defectos que, en su momento, determinaron la anulación del primer expediente de derivación. Recuerda aquí el TS que “la actividad de ejecución de sentencia incorrectamente realizada no permite otorgar a la Administración un reiterado derecho a reiniciar indefinidamente aquel procedimiento en que se apreció el vicio determinante de la anulación”. En consecuencia, no hay doble oportunidad para rectificar el mismo fallo.

La sentencia de 22 de diciembre de 2020, rec.2931/2018, resolvió otra cuestión singular: si la anulación de una liquidación tributaria por falta de motivación suponía una retroacción de actuaciones aunque el fallo no contuviese formalmente un mandato de retrotraer.

Ciertamente, los tribunales han dado soluciones dispares a este problema que, en el fondo, viene a suscitar un cuestionamiento del efecto de cosa juzgada de las sentencias que adolecen de esa orden formal de retroacción. En tal sentido, la denominada retroacción tácita fácilmente puede chocar con la verdadera pretensión articulada por el recurrente en el litigio y, a mayor abundamiento, implicar una solución que escapa a sus verdaderos intereses en beneficio de la propia Administración.

Nada de esto ha impedido que el Tribunal Supremo argumente en esta sentencia que la falta de motivación es un vicio formal que conduce a una retroacción tácita, y a ello ha de estarse. Así, de esta forma, traslada a la ejecución de sentencias la misma solución dada por el artículo 66.3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, (RGRVA) al prescribir que “cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora”.

En consecuencia, asimila “a los presentes efectos, la ejecución de sentencias judiciales que anulan actos administrativos por motivos formales, ordenen o no de manera expresa la retroacción”. Por tanto, la anulación por falta de motivación lleva como consecuencia la retroacción de actuaciones dentro del mismo procedimiento, a fin de que se subsane el vicio formal. La Administración deberá continuar el procedimiento y dictará la liquidación dentro del plazo que resta.

Expuestas todas estas consideraciones, una conclusión se mantiene incólume: al fin y a la postre, ya sea por un motivo u otro, la Administración mantiene la potestad de volver a liquidar, tal y como afirma el Tribunal Supremo constantemente y justifica con remisión a los principios de eficacia administrativa y de contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo

con la capacidad económica (STS 20 de enero de 2011, rec. 120/2005 y de 24 de mayo de 2012, rec. 6449/2009). Y frente a ello, el obligado tributario habrá de desplegar nuevamente las armas de las que pueda disponer, que pueden ser ya exigüas, aunque contará de forma general con un límite que opera ineludiblemente en el ejercicio de esa potestad: la prescripción. Es en este campo en donde debemos entrar a analizar otro aspecto importante en la ejecución de sentencia como es el del plazo para llevarla a cabo.

V. EL PLAZO PARA LA EJECUCIÓN DE SENTENCIAS EN MATERIA TRIBUTARIA

La sentencia dictada el 19 de noviembre de 2020 en el recurso de casación 1681/2018, entra a resolver cuestiones suscitadas acerca del plazo para llevar a debido efecto la ejecución y el modo en que ha de realizarse. En dicha resolución se suscitó la posible caducidad en el procedimiento administrativo una vez ordenada en sentencia judicial firme la retroacción de actuaciones hasta el acuerdo de inicio con el que comienza el procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria. En este caso concreto, una vez dictado el decreto de la Alcaldía dando cumplimiento a lo ordenado e iniciado el procedimiento de derivación de responsabilidad, la discusión se centró en determinar si la sentencia ya estaba correctamente ejecutada o debía entenderse que los actos sucesivos habían de incardinarse dentro de los trámites de ejecución de sentencia. Todo ello en relación con la posible aplicación del plazo de seis meses contemplado en el citado art. 124.1 del Reglamento General de Recaudación, unido al de dos meses contemplado en el art. 104 de la LJCA.

La sentencia es clara en varios extremos. Primeramente, al rechazar que la retroacción de actuaciones sirva a la Administración para acreditar lo que antes no había acreditado adecuadamente. En segundo lugar, al señalar que el plazo para ejecutar una sentencia judicial no está previsto en la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa. En tercer lugar, al negar de forma absoluta a la Administración cualquier potestad para pronunciarse sobre si una sentencia judicial ha sido cumplida o no.

Y es que cuando la Administración cumple el mandato judicial firme ya no estamos en presencia de actos que sean administrativos en sentido propio, pues no nacen de una potestad propia atribuida por la Ley a la Administración, sino ante “un mandato legal para que ésta cumpla en sus términos exactos y con diligencia lo ordenado, como agente o delegado ejecutor del Tribunal judicial”. En caso de discrepancia ha de acudirse, entonces, al cauce del incidente previsto en el artículo 109 de la LJCA y será el tribunal el que decida la cuestión.

Estas consideraciones tienen particular trascendencia puesto que sirven para negar virtualidad al artículo 104 de la Ley General Tributaria en la ejecución de sentencia. Recordemos que este precepto regula el plazo máximo en que la Administración ha de notificar la resolución, que no puede exceder

de seis meses como regla general salvo que otro venga previsto en una norma con rango de ley o en la normativa comunitaria europea. El art. 104 de la LGT, dice de forma contundente el TS, “no rige en la ejecución de la sentencia, ni en la duración semestral prevista -que lo es para sustanciar y decidir un procedimiento de carácter administrativo- ni en la consecuencia anudada a la superación de tal plazo -la caducidad- ni en el efecto de supresión de la interrupción del cómputo de la prescripción. Tales previsiones son exclusivas de los procedimientos administrativos”.

Esto conduce, asimismo, a no tener en cuenta la caducidad del expediente por superar el plazo citado. No hay caducidad en ejecución de sentencia ya que con la retroacción ordenada no estamos ante un procedimiento administrativo sino en escenario del cumplimiento del fallo judicial. De esta suerte, una vez se superen los dos meses a los que hace referencia el artículo 104.2 de la LJCA, dentro de los cuales la Administración ya tendría que haber ejecutado el fallo por regla general, cualquiera de las partes y personas afectadas podrá instar la ejecución forzosa. No cabe añadir el plazo administrativo de seis meses al judicial de dos meses.

La conexión entre plazos administrativos y judiciales se perfila en otro orden al traer la sentencia a examen el artículo 70 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Este precepto refiere que la ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, sin perjuicio de que, en todo lo que no se oponga a esa normativa y a la resolución judicial que se ejecuta, se aplique lo dispuesto en los artículos 66 y 67 del propio Reglamento. Al respecto, sostiene la sentencia citada lo siguiente:

“No se trata, ese artículo 70 RGRVA, de un precepto de aplicación directa. A tal efecto, se fija en una disposición de rango reglamentario y sólo para la ejecución de sentencias en materia tributaria -admisible, si carece de cobertura legal formal y explícita, para ampliar la esfera de derechos de los ciudadanos, no para restringirlos-. Es decir, la interpretación de esa norma es que, por tratarse de una previsión de rango infrálegal, es decir, una auto norma administrativa, no puede limitar derechos de los contribuyentes, de suerte que su regulación complementa el régimen procesal de la ejecución en lo que no se oponga a la LJCA y únicamente para favorecer los derechos de los administrados, pues se trata de una norma en que el Gobierno, titular de la potestad reglamentaria, se obliga a reducir los plazos procesales de la ejecución”.

Partimos, así, de la ausencia de plazo específico para ejecutar una sentencia firme, solución que se cohonesta perfectamente con el casuismo que adorna esta materia y que puede conducir a ejecuciones más o menos largas en el tiempo. En consecuencia, no hay fases que dividan la ejecución de sentencia.

Por otro lado, el Tribunal Supremo vuelve a reiterar que no se puede susstraer al tribunal sentenciador el control pleno de lo ejecutoriado. La ejecución y el modo de llevarla a cabo caen bajo el control absoluto del tribunal de justicia,

desde el momento al que se retrotrae hasta el final. Enjuiciar si la Administración ha cumplido o no con lo ordenado en el fallo requiere el análisis de todo lo actuado después.

De igual forma se pronuncia en sentencias posteriores como la de 25 de marzo de 2021, rec.3607/2019, en la que se incide en lo siguiente: “El mero inicio de un procedimiento de comprobación de valores -o de gestión o de inspección- no cumple lo mandado con la retroacción, que no ordena solo iniciar, sino repetir el procedimiento a partir del inicio para subsanar los defectos apreciados pues el ciudadano no solo tiene un mero derecho formal a la tramitación, sino a una respuesta a su pretensión material o de fondo, oportunamente ejercitada”.

Se trata de una postura que el Tribunal Supremo ha mantenido en sus sentencias más recientes, extendiendo este criterio a otros escenarios jurídicos como ha sido el de la anulación de una resolución de reintegro de subvenciones con retroacción de actuaciones para la subsanación de un vicio de forma. El ejemplo viene dado por la sentencia de 11 de junio de 2024, rec. 2637/2022, en donde se fija como doctrina casacional que en estos casos “lo que procede es la vuelta al procedimiento para que se subsane el vicio formal, debiendo continuar la tramitación hasta la notificación de su resolución expresa dentro del plazo que reste del procedimiento originario, siempre que no se oponga a lo dispuesto en la sentencia de cuya ejecución se trata o a las normas procesales que rigen la ejecución”.

En suma, la Administración no recupera todo el tiempo que inicialmente disponía para resolver y la ejecución de sentencia ha de seguir lo dispuesto en los artículos 103 y siguientes de la LJCA pudiendo tener como complemento la regulación administrativa en la medida en que no se oponga a dicho texto legal.

VI. EL PRINCIPIO DE CONSERVACIÓN DE ACTOS Y TRÁMITES NO AFECTADOS POR LA CAUSA DE ANULACIÓN

La sentencia del Tribunal Supremo dictada el 3 de abril de 2024 en el recurso de casación 8287/2022 resulta interesante al resolver como cuestión de interés casacional el alcance del principio de conservación de actos y trámites previsto en los artículos 51 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y 66.3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en los supuestos de anulación total por razones de fondo. Principio general que encomienda al órgano que declare la nulidad o anule las actuaciones disponer siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción.

El Tribunal Supremo vuelve a recordar que el nuevo procedimiento que se tramite para dictar un nuevo acto ajustado a derecho tiene como límites la

prescripción, la *reformatio in peius* y la reincidencia o contumacia de la Administración en el mismo error. Partiendo de ello, nada impide que se aplique el principio general de conservación de actos y trámites, previsto en los artículos antes mencionados y, en especial, en el artículo 66.2 del RGRVA ya que es de aplicación preferente en materia tributaria. De esta forma, se podrán incorporar al nuevo procedimiento los actos y trámites del anterior no afectados por la causa de anulación.

El artículo 66.2 del RGRVA es, de esta forma, totalmente aplicable a la ejecución de cualquier acto resolutorio de un procedimiento de revisión, entre los que se encuentran las reclamaciones económico administrativas. Recordemos que dispone lo siguiente en su último párrafo: “En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo”. Además, su apartado 3 prevé en concreto otro efecto: “Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido”.

En consecuencia, a los efectos del control judicial habrá que examinar si los actos de trámite del anterior procedimiento que no fueron anulados se habrían mantenido igual de no anularse la primitiva liquidación.

BIBLIOGRAFIA

- Calderón González, J.M. “*La ejecución de sentencias tributarias*”. Thompson Reuters, 2014.
- Gandarillas Martos, S. “*La ejecución de sentencias y resoluciones en el Derecho Tributario: Una respuesta jurisprudencial*”. Tirant lo Blanch, 2022.
- González de Lara Mingo, S.M. “*Aspectos problemáticos de la ejecución de sentencias en la jurisdicción contencioso-administrativa*”, Cuadernos Digitales de Formación, 7-2021, CGPJ.
- Martín Valero, A.I. “*La ejecución de las resoluciones de los órganos económico-administrativos y de las sentencias en materia tributaria*”, Actualidad Administrativa, nº 9, Wolters Kluwer, septiembre 2020.
- Montero Fernández, J.A. “*Problemas en la ejecución de resoluciones económico-administrativas y sentencias por la Administración tributaria*”, Cuadernos Digitales de Formación, 41-2021, CGPJ.
- Murillo Alonso, F. “*La ejecución de sentencias contencioso-administrativas firmes en materia tributaria: aspectos conflictivos*”. Thompson Reuters Aranzadi, 2020.
- Sesma Sánchez, B. “*La nulidad de las liquidaciones tributarias*”, Thompson Reuters Aranzadi, 2017.