

## **El plazo aplicable a los procedimientos de gestión tributaria cuando la resolución primitiva ha sido anulada y procede el «segundo tiro»**

**Eduardo Pflueger Tejero**

*Ltrado de la Comunidad de Madrid*

---

### **EXTRACTO**

La entrada en vigor del nuevo recurso de casación en materia contencioso-administrativa está suponiendo un claro impacto interpretativo en muchas materias que se deja sentir, más si cabe, en el ámbito tributario. Entre las diversas cuestiones que el Tribunal Supremo está resolviendo actualmente merece destacarse una cuestión de carácter procedimental referida al plazo del que dispone la Administración para, anulada una resolución dictada en un procedimiento de gestión tributaria, dictar una nueva resolución.

---

Sobre la cuestión que nos ocupa, el Tribunal Supremo consideró que concurría la circunstancia para apreciar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, conforme al apartado 2 b) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, asunto que abordó en su Sentencia de 19 de enero de 2018 (rec. núm. 1094/2017 –NFJ069330–).

A este respecto, los efectos de la anulación de un acto dictado en el seno de actuaciones tributarias, en relación con sus facultades para dictar un nuevo acto sobre el mismo asunto, han venido siendo objeto de una importante evolución.

Así, siquiera en síntesis, la vigencia de la doctrina del « tiro único » (imposibilidad de dictar un nuevo acto sobre un asunto ya resuelto), estuvo prácticamente consensuada jurisprudencialmente hasta el año 2012 en los siguientes términos: salvo en los casos de defectos de forma que hayan producido indefensión, la regla general se conformaba bajo el parámetro del « único tiro », de modo que a la Administración no le era posible practicar una nueva liquidación respecto de un asunto resuelto y cuyo acto de resolución había sido anulado.

De este modo, esta posibilidad de « segundo tiro » venía limitada a defectos de forma o procedimentales, que en la práctica se hicieron sentir en la comúnmente alegada falta de motivación de las liquidaciones correspondientes a comprobaciones de valor (en el seno de procedimientos de ITP y AJD). Como contrapartida, la anulación de un acto tributario por motivos de fondo o sustantivos impedía, como decimos, reiterar dicho acto.

Fue la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1215/2011 –NFJ049299–), la que supuso un punto de inflexión, al fijar la siguiente doctrina legal (FD quinto): « La estimación del recurso contencioso-administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia sentencia ».

Por tanto, a partir del anterior pronunciamiento, se consolida la doctrina del « segundo tiro », ya que, aunque el acto de liquidación haya sido anulado por razones sustantivas, la Administración puede reiterar dicha liquidación, con independencia de las razones de dicha anulación.

Tal aseveración, no obstante, no tiene carácter absoluto, pues esta « segunda oportunidad » para la Administración tributaria está sujeta a ciertos límites que la propia jurisprudencia se ha ocupado de perfilar, en relación por ejemplo con la prescripción, el principio *non bis in idem* o la *reformatio in peius* entre otros.

Uno de tales límites, el objeto de las presentes líneas, es el aspecto temporal, pues resulta necesario clarificar de qué plazo dispone la Administración para dictar el nuevo acto, sobre un asunto cuyo primitivo acto resolutorio fue anulado, en los supuestos en que ello es posible y no opera ninguno de los límites precitados.

La ausencia de una norma específica, y la diversidad de situaciones posibles, ha provocado una disparidad de argumentaciones al respecto, no siempre aportando claridad.

Debemos partir, en primer lugar, de que nos encontramos ante actos dictados en procedimientos de gestión tributaria, y no de inspección (típicamente los actos de comprobación limitada, por ejemplo). Para las actuaciones inspectoras, el artículo 150.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dispone que ordenada la retroacción «estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución». De este modo, en el ámbito de las actuaciones inspectoras sí existe una disposición específica.

Para los actos de gestión tributaria, sin embargo, no existe una norma al respecto, de modo que el plazo que tiene la Administración para dictar el nuevo acto, una vez ordenada la retroacción, es fruto de la interpretación jurisprudencial sobre la normativa existente.

Resultan fundamentales para entender la cuestión las Sentencias del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2017 (rec. núm. 1885/2016 –NFJ068768–) y de 19 de enero de 2018 (rec. núm. 1094/2017 –NFJ069330–) que vienen a clarificar la cuestión.

En la primera de ellas, se resuelve el recurso de casación sobre las siguientes cuestiones de interés casacional objetivo, en lo que nos atañe:

- 1.<sup>a</sup> Determinar si, anulada en la vía económico-administrativa una comprobación de valores por falta de motivación y, por consiguiente, la liquidación derivada de la misma, ordenando retrotraer las actuaciones para que se practique nueva comprobación y se apruebe otra liquidación, estas últimas comprobación y liquidación deben reputarse producidas en un procedimiento de gestión tributaria del artículo 134 de la LGT o en uno de ejecución de resoluciones económico-administrativas regido por el artículo 66 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 (RGRVA).
- 3.<sup>a</sup> En el supuesto de que se llegue al desenlace de que la nueva comprobación de valores y liquidación tienen lugar en un procedimiento de gestión, procede indagar si el plazo aplicable es el del artículo 104 de la LGT o, por analogía, el previsto en el actual artículo 150.7 de la LGT (art. 150.5, al tiempo de los hechos del litigio) para

los procedimientos de inspección, con las consecuencias que un precepto y otro vinculan a su incumplimiento.

En la primera de las sentencias citadas, el Tribunal Supremo parte de la necesaria distinción entre si el acto originario fue anulado por razones materiales o de fondo, o por razones de forma.

En el primer caso –razones de fondo– el órgano competente para la ejecución debe adoptar en el plazo de un mes la nueva resolución anulada en vía económico-administrativa, por aplicación de los apartados 2 y 3 del artículo 66 del RGRVA.

Por el contrario, cuando fueron razones de forma las que dieron lugar a la nulidad del acto, produciendo indefensión con la consiguiente retroacción del procedimiento, no se aplica el plazo de un mes, pues así se desprende del apartado 4 del mismo artículo 66 del RGRVA.

La Sala hace pivotar su decisión sobre dos órdenes de razones: en primer lugar, que solo cabe dicha conclusión por una interpretación conjunta de los apartados 2, 3 y 5, por una parte, y 4 del precepto citado, por otra, y que la distinción de la norma tiene un claro sentido lógico, pues el plazo del mes en los casos de retroacción sería inoperativo.

En segundo lugar, con mayor peso si cabe, tiene en cuenta la actual redacción del artículo 239.3 LGT, que incorpora las previsiones del artículo 66 del RGRVA. Así, expresa que sus párrafos tercero y cuarto disponen que, con excepción de los supuestos de anulación por defectos formales con retroacción de actuaciones, «los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación» (párrafo 3.º) y «los 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».

El Tribunal Supremo considera que «no son de estricta ejecución en el sentido del artículo 66 del RGRVA los actos procedimentales producidos tras la retroacción ni la resolución que dicte la Administración tributaria después de recorrer de nuevo el curso procedimental para restañar la indefensión provocada por el incumplimiento formal que determinó la anulación del primer acto y la vuelta atrás en el procedimiento» (razonamiento que se contiene en la Sentencia de 19 de enero de 2018, rec. núm. 1094/2017 –NFJ069330–).

Por todo ello, concluye que las nuevas actuaciones de comprobación y liquidación no están sometidas al plazo previsto en el artículo 66.2 del RGRVA, por aplicarse este solo y exclusivamente a la anulación por razones de fondo.

De este modo, ordenada la retroacción, nos encontramos ante un procedimiento de gestión tributaria, respecto a cuyo plazo aplicable responde la cuestión de interés casacional 3.ª.

A este respecto, como hemos expuesto, se descarta la aplicación analógica del artículo 150.7 de la LGT, pues constituye un precepto específico para los procedimientos de inspección, por lo que la Sala determina aplicable el artículo 104 de la LGT, que forma parte de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios.

Este precepto establece en su apartado 1: «El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, este será de seis meses».

Sin embargo, a diferencia del artículo 150 de la LGT, el artículo 104 no prevé específicamente la duración de las actuaciones tributarias cuando se anula un acto resolutorio de un procedimiento tributario de gestión, sin que en este caso pueda tampoco aplicarse la analogía con el primer precepto citado.

Conviene señalar en este punto, que si bien la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2017 (rec. núm. 2253/2015 –NFJ066759–) aplicó el artículo 150.5 de la LGT a un procedimiento de gestión, la propia Sentencia de 31 de octubre de 2017 (rec. núm. 1885/2016 –NFJ068768–) se preocupa de señalar que «se ha de reparar que lo ha hecho como si se tratara de uno de inspección, sin desgranar razonamiento alguno que justifique el traslado del indicado precepto a aquella clase de procedimientos tributarios».

Al concluir, por tanto, que resulta aplicable el artículo 104 de la LGT, es decir, el plazo general de seis meses establecido para la tramitación de los procedimientos tributarios, pero reconocer al tiempo que el precepto no regula expresamente los supuestos de retroacción, la sentencia señala el alcance interpretativo de su aplicación, para establecer que, retrotraídas las actuaciones, la Administración dispone del periodo de tiempo que le restaba en el procedimiento originario para dictar la correspondiente resolución, y desde el momento en el que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión.

Considera la Sala en su apoyo que la retroacción de actuaciones no pone en marcha un procedimiento nuevo, con lo que no parece lógico que se disponga de todo el periodo correspondiente, además de que otorgar la totalidad del tiempo primaría a quien en realidad ha incurrido en el error.

Como conclusión, anulado un acto tributario por razones formales y ordenada la retroacción del procedimiento, no resulta aplicable el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del RGRVA; se trata de un procedimiento de gestión, que ha de regirse por el artículo 104 y no por el artículo 150.7 ambos de la LGT y, por último, que: «El artículo 104 de la LGT debe ser interpretado en el sentido de que, en una situación como la del presente litigio, la Administración tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (en un caso como el litigioso el tiempo gastado desde la valoración inmotivada). Dicho plazo empieza a contarse desde el día siguiente a

aquel en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto».

Resta por último concretar, aunque ya se ha dicho, que para determinar el plazo aplicable en los supuestos de anulación del acto administrativo por razones de sustantivos o de fondo, se parte de su consideración como verdadero acto de ejecución. Es decir, no existe una retroacción en sentido técnico, como ocurre en los casos de anulación por defecto de forma, sino que «la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazos previstos en el artículo 66 del RGRVA, apartados 2 y 3» (conforme la doctrina fijada en la Sentencia de 19 de enero de 2018, rec. núm. 1094/2017 –NFJ069330–).