

## **17. ONTIER**



**LA DOCTRINA DEL «TIRO ÚNICO», A TENOR DE LA  
SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (SALA DE LO  
CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2.ª) DE  
29 DE SEPTIEMBRE DE 2014**

Fernando LÓPEZ MUÑOZ  
*Abogado Sénior*

ONTIER



## RESUMEN

La posibilidad de que la Administración tributaria tenga la capacidad de poder emitir nuevas liquidaciones tras la anulación de unas primeras por parte de los tribunales, tanto en los supuestos en que la anulación o declaración de nulidad provenga de defectos formales como materiales, es una cuestión controvertida sobre la que no existe una postura unánime.

A este respecto, la Sentencia del TS que sirve de base al presente comentario manifiesta de forma expresa que en aquellos casos en que se proceda a la anulación de liquidaciones tributarias por adolecer de defectos materiales, no existe la posibilidad de retrotraer las actuaciones; si bien, ello no impediría que la Administración tributaria pudiera emitir un nuevo acto de liquidación respecto del mismo concepto y ejercicio tributarios, siempre que el derecho de la Administración no hubiera prescrito y se respetara el principio de *reformatio in peius*.

No obstante lo anterior, son dos los aspectos que generan mayor controversia. El primero de ellos es si dicha posibilidad manifestada por el TS es susceptible de ser adoptada tanto en los casos en que sea un Tribunal Económico-Administrativo el que anule la liquidación inicial, como si lo hace un Tribunal en la vía jurisdiccional. Y ello en tanto que la LGT y su Reglamento de desarrollo sí recoge de una u otra forma la posible retroacción de actuaciones en determinados casos, mientras que la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa no establece en ninguno de sus preceptos tal posibilidad.

El segundo aspecto tiene que ver con los efectos que la anulación o declaración de nulidad de un acto administrativo debería tener respecto del cómputo de la prescripción de un segundo acto administrativo de liquidación. Si bien la postura del TS es la de negar dicho efecto interruptivo únicamente a los actos nulos de pleno derecho, una parte minoritaria entiende que el mismo efecto debería predicarse de los actos anulables, dado que en ambos casos el acto que adolece de defectos se encuentra viciado y es contrario a derecho.



## ABSTRACT

It is a controversial subject that Tax Authorities are able to issue new tax settlements after being canceled the first one by the Court, in case of annulment or declaration of invalidity is by formal defects and defects in substance.

Based on the Supreme Court judgment which is analyzed in this article, in the case of annulment of tax assessments due to defects in substances, it is not allowed to take back the procedure, although tax authorities could issue a new tax assessment regarding the same concept and tax year, provided that the right of the Administration had not expired and the principle of *reformatio in peius* is respected.

Nevertheless, there are two controversial aspects. The first one is whether the possibility established by the Supreme Court may be adopted in both cases (the cancellation of the first tax assessment) is adopted by an Economic-Administrative Tribunal or a court; due to the tax legislation establishes the possibility of rolling back the actions in certain cases. However, this possibility is not regulated by Law 29/1998, of July 13, regulating the Administrative Jurisdiction.

The second aspect is about the effects of annulment or declaration of invalidity of a tax assessment on the expiration of the Administration's right to issue another one. While the view of the Supreme Court is to deny the interruption of expiration only in case of null and void acts, a minority understands that the same effect should be applied on the voidable acts, due to both acts are invalid.





## 1. HECHOS

1. El presente artículo tiene por finalidad profundizar en las diferentes posturas mostradas y aplicadas por los órganos judiciales, respecto de la posibilidad de que la Administración tributaria tenga la capacidad de poder emitir nuevas liquidaciones, tras la anulación de unas primeras liquidaciones por parte de los tribunales, no solo en aquellos supuestos en los que dicha anulación o declaración de nulidad se efectúa sobre la base de defectos formales, sino también en aquellos casos en los que la anulación de las mismas se realiza como consecuencia de adolecer de defectos materiales o sustanciales.

Al objeto de analizar dichas posturas, a continuación se expondrán los hechos que dieron lugar a la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 29 de septiembre de 2014 (núm. de recurso: 1014/2013, para la unificación de doctrina; Ponente: Huelin Martínez de Velasco, Joaquín).

2. El origen del supuesto enjuiciado se encuentra en las liquidaciones que por los conceptos Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas e Impuesto sobre el Valor Añadido —correspondiente a los ejercicios 1999 a 2001— fueron emitidas tras el correspondiente procedimiento de comprobación e inspección por parte de la AEAT frente a una sociedad mercantil.

3. Frente a dichas liquidaciones se interpuso la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAR, órgano que procedió a emitir resolución estimatoria para los intereses de la compañía, al entender —sobre la base de lo alegado por la sociedad— que las liquidaciones emitidas por el órgano inspector no se ajustaban a Derecho, por cuanto que se centraba en un único período multianual —ejercicios 1999 a 2001—, debiendo haberse practicado las liquidaciones por períodos mensuales o trimestrales.

De esta forma, las liquidaciones emitidas fueron anuladas, reconociéndose la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

4. Dicha resolución fue objeto de recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, el cual fue estimado en parte por el TEAC.

En dicha resolución se calificaba como defecto material o sustancial —y no formal como pretendía en sus alegaciones la AEAT— la emisión de las citadas liquidaciones por períodos anuales en lugar de mensuales o trimestrales; si bien, a juicio del TEAC, ello no era óbice para la emisión de nuevas liquidaciones por parte de la AEAT, ordenando de forma expresa la retroacción de las actuaciones.

5. No compartiendo la decisión adoptada por dicho Tribunal económico-administrativo, la entidad mercantil procedió a interponer recurso contencioso-administrativo ante la AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima) resuelto en su sentencia de 8 de octubre de 2012 (núm. de recurso: 244/2011; Ponente: López-Muñiz Goñi, José Luis).

En dicho procedimiento, la parte actora —sociedad mercantil— alegaba que en supuestos de defectos materiales no existía precepto legal que permitiera la retroacción de actuaciones tras la anulación de las liquidaciones inicialmente emitidas, pudiendo ello efectuarse únicamente en aquellos casos en que la anulación de las liquidaciones se efectuase sobre la base de la existencia de defectos formales o procedimentales.

No obstante lo anterior, la AN en su sentencia procedió a reafirmar la postura mostrada por el TEAC en su resolución, matizando que de las nuevas liquidaciones que podrían ser emitidas por períodos mensuales o trimestrales no resultara una cantidad a ingresar mayor que el de las liquidaciones anuladas (principio de *reformatio in peius*). Así mismo, la AN limitó la posibilidad de efectuar nuevas liquidaciones respecto de aquellos períodos en los que el derecho a determinar la deuda tributaria para la Administración no hubiera prescrito.

6. Tras este nuevo pronunciamiento, la entidad recurrente formuló el correspondiente recurso de casación para la unificación de doctrina ante el TS, cuya sentencia y fundamentación jurídica es objeto del presente comentario, con el fin de analizar la posibilidad de retrotraer actuaciones tras la anulación de determinadas liquidaciones tributarias por motivos sustanciales o materiales —y no formales—, en cuyo caso podrían ser emitidas nuevas liquidaciones respecto de los mismos conceptos y períodos.

## 2. RESOLUCIÓN JURÍDICA

1. En este apartado se procederá al análisis de la fundamentación jurídica de la sentencia de referencia, profundizando en el motivo principal de oposición como es la capacidad que tendría la Administración tributaria para poder emitir nuevas liquidaciones, tras la anulación de las primeras por los tribunales económico-administrativos y retroacción de las actuaciones, sin que ello se circunscriba a aquellos supuestos de anulación por motivos formales, sino también a los casos de anulación o declaración de nulidad por motivos materiales o sustanciales.

2. A tal efecto, y al igual que sucedió ante la AN en el procedimiento del que trae causa, la parte actora en el recurso de casación para la unificación de doctrina, basa su defensa, principalmente, en la violación de lo dispuesto por el art. 239.3 de la LGT, según el cual únicamente en aquellos supuestos de anulación de liquidaciones por defectos formales es posible la retroacción de actuaciones y la emisión de nuevos actos administrativos de liquidación por parte de la Administración tributaria.

De esta forma, concurriendo en el caso objeto de análisis motivos materiales o sustanciales para la anulación de las liquidaciones, y habiendo sido ello reconocido por los propios tribunales que han ido pronunciándose al respecto durante todos los procedimientos anteriores, la defensa considera que no existe precepto legal alguno que ampare la decisión adoptada por dichos tribunales para la retroacción de actuaciones y la práctica de nuevas liquidaciones.

Adicionalmente, se hace mención por parte de la entidad mercantil al quebrantamiento (i) del principio de seguridad jurídica, (ii) del principio de irrevocabilidad de las resoluciones económico-administrativas, (iii) del principio de igualdad y del derecho a la tutela judicial efectiva y (iv) del principio de cosa juzgada, por cuanto que otorgando a la Administración la posibilidad de emitir nuevos actos administrativos de liquidación hasta la corrección o validez total de los mismos, los contribuyentes se encontrarían en una continua postura de incertidumbre, al existir en todo caso una nueva posibilidad para la Administración para la emisión de nuevos actos administrativos subsanatorios o sustitutivos de los ya anulados, modificando de esta forma el sentido de los fallos o resoluciones favorables a los contribuyentes.

Siendo esto así, considera la mercantil, se le estaría otorgando un privilegio a la Administración contrario de forma radical al deber constitucional de contribuir, así como al principio de eficacia administrativa.

3. Al objeto de sustentar sus pretensiones, la parte actora hace uso de las siguientes sentencias de contraste: (i) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera) de 13 de enero de 2011 (recurso núm. 597/07), (ii) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera) de 27 de noviembre de 2008 (recurso núm. 214/05), (iii) Sentencia de la AN (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda) de 25 de septiembre de 2008 (recurso núm. 237/05) y (iv) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera) de 17 de junio de 2010 (recurso núm. 3903/08).

Siendo aceptadas o analizadas las tres primeras sentencias por tratarse de supuestos de anulación de liquidaciones por el concepto IVA debido a defectos sustantivos o materiales, sin posibilidad de retroacción de actuaciones y, por tanto, negando a la Administración la capacidad para la emisión de nuevas liquidaciones por los conceptos y períodos enjuiciados, la última de las sentencias de contraste es rechazada por versar sobre la anulación de liquidaciones a causa de defectos formales o procedimentales.

4. Respecto de todo lo anterior, el TS inicia su argumentación manifestando de forma expresa —como criterio aplicado por el TS durante años— que no cabe la retroacción de actuaciones tras la anulación de una liquidación tributaria por motivos materiales, habida cuenta que ello no se encuentra recogido por normativa alguna. A lo anterior añade que los órganos revisores, haciendo uso de esta facultad, sí se encuentran capacitados para ordenar la retroacción de actuaciones y la emisión de nuevas liquidaciones que se adecúen a las decisiones adoptadas.

No obstante, ello únicamente cabe en aquellos casos en que la anulación de las liquidaciones se efectúa por motivos formales o es necesario completar la labor de instrucción en el supuesto inspector de que se trate, sin que dicha posibilidad exista al objeto de rectificar defectos materiales.

5. Una vez sentado lo anterior, nuestro más alto Tribunal considera que el hecho de no poder declarar la retroacción de actuaciones en dichos supuestos, no impediría la posibilidad de que la Administración actuante procediera a emitir unos nuevos actos de liquidación que sustituyeran a los anteriores, habida cuenta que la postura contraria no contaría con apoyo legal dentro del ordenamiento jurídico.

Siendo ello así, debe tenerse en cuenta a la hora de proceder a tal emisión la limitación que representa la institución de la prescripción del derecho de la Administración a emitir la correspondiente liquidación, respecto de la cual juega un importante papel la carencia de efectos interruptivos de los actos nulos de pleno derecho, así como que la posición —deuda— de los contribuyentes con esta nueva liquidación no sea más gravosa que la inicial (*reformatio in peius*).

A juicio del TS, no es su intención la de conceder un privilegio ilimitado a la Administración tributaria, sino que una vez anulado el acto administrativo de liquidación contrario a Derecho, se proceda a la emisión de un nuevo acto sustitutivo y totalmente independiente del anterior, siempre que ello —por aplicación de lo dispuesto en el ordenamiento jurídico español y por el transcurso del tiempo— fuera posible en aras de un interés general.

Mediante tal proceder, no se estaría quebrantando la irrevocabilidad de las resoluciones económico-administrativas ni dejando sin contenido las resoluciones o sentencias anulatorias de las originarias liquidaciones.

Caso contrario serían aquellos supuestos en que son anuladas esas «segundas» liquidaciones emitidas por la Administración, adoleciendo de los mismos defectos —materiales o sustanciales— que las anteriores, no siendo posible que la Administración actuante emita un nuevo acto administrativo sustitutivo del anterior; todo ello por aplicación de los principios de buena fe y proporcionalidad.

6. No obstante todo lo anterior, y en contraposición a la línea argumental manifestada por el TS, la sentencia analizada recoge dos votos particulares que cuestionan la validez y eficacia de la decisión adoptada.

7. El primero de los referidos votos particulares cuestiona el efecto interruptivo de la prescripción en aquellos casos en que los actos administrativos de liquidación son anulados y no declarados nulos de pleno Derecho.

A juicio del Magistrado que emite tal voto particular, este proceder otorgaría una ventaja a favor de la Administración responsable del error, por considerar que la prescripción siempre se vería interrumpida por la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa o recurso que procediese.

8. En el segundo de los votos particulares, relacionado con el anterior, se cuestiona sobre el momento en que debe considerarse que un acto administrativo de liquidación se encuentra prescrito.

Si como opina el TS, la anulación de la inicial liquidación se produce por motivos sustanciales o materiales, pudiendo ser emitida una segunda liquidación diferente de la primera, a juicio de este magistrado el efecto interruptivo de la prescripción de la originaria liquidación no debe afectar a la posible prescripción de la liquidación sustitutiva, por tratarse de una obligación distinta de la inicial.

De esta forma, considera que en el caso de referencia, la nueva liquidación que por períodos trimestrales sería emitida por la Administración tributaria se encontraría prescrita.

### **3. COMENTARIO**

1. Tal y como ya ha sido anunciado con anterioridad, el objeto del presente trabajo se centra en analizar y valorar las distintas posiciones jurídicas existentes en relación a si, tras la anulación por parte de los tribunales de una liquidación tributaria por incurrir en defectos sustanciales o materiales, es posible la retroacción de actuaciones y la emisión de nuevas liquidaciones sustitutivas por parte de la Administración.

2. A este respecto, se debe tener presente, en primer lugar, lo establecido por el art. 239.3 de la LGT, en atención al cual una vez anulada una liquidación por defectos formales —no hace constar los defectos materiales—, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo tal defecto. En el mismo sentido, art. 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 mediante Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo).

3. Del tenor literal de los citados preceptos podría considerarse que en aquellos casos en que las liquidaciones sean anuladas por adolecer de defectos materiales o sustanciales, no cabría la retroacción de actuaciones, al objeto de subsanar los defectos apreciados, y por tanto, no sería posible que la Administración tributaria se encontrara capacitada para la emisión de unas nuevas liquidaciones por los mismos conceptos y ejercicios.

Pues bien, dicha cuestión que podría parecer pacífica en su interpretación y aplicación, ha sido objeto de impugnación en innumerables ocasiones, de cuyos procedimientos han resultado resoluciones y sentencias contrapuestas.

Ejemplo de ello lo encontramos en la sentencia que sirve de base al presente comentario, en la que dos de los magistrados intervinientes hacen constar su voto particular en contra de lo decidido por la mayoría.

En resumen, el TS en la referida Sentencia de 29 de septiembre de 2014 (núm. de recurso: 1014/2013, para la unificación de doctrina; Ponente: Huelin Martínez de Velasco, Joaquín) manifiesta de forma expresa que en aquellos casos en que se proceda a la anulación de liquidaciones tributarias por adolecer de defectos materiales no existe la posibilidad de retrotraer las actuaciones; si bien, ello no impediría (siempre que el derecho de la Administración no se encontrase prescrito y se respetara el principio de *reformatio in peius*) que la Administración tributaria pudiera emitir un nuevo acto de liquidación respecto del mismo concepto y ejercicio tributarios.

Siendo así, ¿no tendría esta decisión los mismos efectos que la retroacción de actuaciones para la subsanación de defectos? ¿Debe ser aplicado el mismo criterio tanto para aquellas anulaciones efectuadas en la vía económico-administrativa como en la vía judicial? ¿En qué casos podría encontrarse prescrito el derecho de la Administración a determinar y liquidar una deuda tributaria tras su primera anulación?

4. En el caso objeto de análisis, la referida retroacción de actuaciones tiene su origen en la vía económico-administrativa, lo cual ya fue tratado por nuestro más alto Tribunal en su Sentencia de 26 de marzo de 2012 (núm. de recurso 5827/2009; Ponente: Huelin Martínez de Velasco, Joaquín).

En esa sentencia, el TS manifestó que los órganos económico-administrativos se encuentran capacitados para (i) resolver las cuestiones de fondo, pudiendo indicar incluso a los órganos de gestión las líneas sobre las que debería versar una nueva liquidación, y (ii) aprobar resoluciones que invaliden los actos no ajustados a Derecho, pudiendo optar por retrotraer las actuaciones para que sean subsanados los defectos.

No obstante, dicha retroacción sería únicamente posible con el fin de subsanar defectos formales, no siendo válida tal decisión para la corrección de defectos materiales, por lo que si el Tribunal económico-administrativo tomara esta última decisión se estaría extralimitando en sus funciones, algo que no le estaría permitido.

Una vez sentado lo anterior, y en el mismo sentido que la sentencia que sirve de base al presente comentario, nuevamente el TS afirma que si bien no está permitida la retroacción de actuaciones, ello no impediría que la Administración emitiera una nueva liquidación al efecto, siempre que por aplicación de la prescripción no hubiera decaído su derecho para ello.

5. A tenor de lo anterior, podría igualmente discutirse si dicha retroacción es posible tanto en aquellos supuestos de anulación de liquidaciones por parte de tribunales económico-administrativos como en los casos en que dicha anulación tiene lugar en la vía jurisdiccional.

Pues bien, recogiendo de una forma u otra la LGT y su Reglamento de desarrollo la posible retroacción de actuaciones en determinados casos, la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción Contencioso-Administrativa no recoge en ninguno de sus preceptos tal decisión.

Adicionalmente, y salvo que la parte recurrente así lo solicite de forma expresa, se encuentra vedado a los tribunales jurisdiccionales la posibilidad de adoptar la decisión de retrotraer las actuaciones, con el fin de subsanar defectos de los actos enjuiciados, debiéndose limitar a emitir el correspondiente juicio respecto del acto objeto de impugnación.

De esta forma, y tal y como se recoge en el voto particular emitido por el Magistrado Sr. D. Emilio Frías Ponce en la Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2012 (núm. de recurso 1215/2011, en la que él mismo era ponente), una vez anulado un acto administrativo de liquidación en vía jurisdiccional por cualquier motivo —formal o material— no debería permitirse la emisión de un nuevo acto reiterativo y sustitutivo del anterior a la Administración tributaria, habida cuenta que ello iría en contra del principio de cosa juzgada.

6. En relación a la posible prescripción del Derecho de la Administración a emitir una «segunda» liquidación tributaria sustitutiva de la anulada, y tal y como se recoge en el primero de los votos particulares de la Sentencia del TS comentada, resulta difícil de comprender la decisión adoptada por la mayoría de los miembros del TS manteniendo, a su vez, la doctrina en atención a la cual únicamente carecerían de efectos interruptivos de la prescripción los actos administrativos declarados nulos de pleno Derecho.

Manteniendo en estos casos el carácter interruptivo de la prescripción de los actos anulables, nos encontraríamos con que la Administración (causante del error inicial) contaría, en todo caso, con la posibilidad de emitir una nueva liquidación respecto de los mismos conceptos y ejercicios, por cuanto que la mera interposición de un recurso o reclamación frente a la originaria liquidación, habría interrumpido el período de prescripción, iniciándose su cómputo nuevamente.



7. En este sentido ya se pronunciaron algunos Magistrados del TS, entre ellos el Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, en la Sentencia de 26 de marzo de 2012 (núm. de recurso: 5827/2009; en la que el mismo era ponente), y el Sr. D. Emilio Frías Ponce, en la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (núm. de recurso: 1215/2011; en la que el mismo era ponente), haciendo hincapié en que dicha conducta vulneraría el principio de seguridad jurídica, habida cuenta que los procedimientos tributarios podrían encontrarse abiertos de forma indefinida.

A tal efecto, a la hora de analizar o determinar los efectos interruptivos de la prescripción, no debería existir distinción entre los actos anulables y los actos nulos de pleno derecho, por cuanto que en ambos casos, el acto que adolece de defectos se encuentra viciado y es, por tanto, inválido y contrario a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico, por lo que no puede ser considerado como un acto tendente a liquidar los tributos para provocar tal interrupción.

En apoyo de tal posición, se debe atender al hecho de que ni la LGT ni la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, contienen precepto alguno que otorgue efectos interruptivos a los actos anulables, negando tal carácter a los actos nulos de pleno Derecho.

Además de ello, existen determinados supuestos en que se considera que los actos anulables no producen la interrupción de la prescripción (actuaciones realizadas en procedimientos caducados o actuaciones inspectoras llevadas a cabo tras dilaciones injustificadas o la finalización del plazo de duración del procedimiento inspector legalmente previsto).

A juicio de estos Magistrados, la diferencia entre un acto anulable y un acto nulo de pleno Derecho estriba en que en el primer caso, el acto mantendría su eficacia salvo que el contribuyente actuara frente al mismo, pudiendo ser impugnado y anulado posteriormente, por lo que obtenida su anulación, el acto sería igualmente inválido, tal y como ocurre con los actos nulos de pleno Derecho.

De esta forma, tanto en aquellos casos en que se haya procedido a la anulación de las liquidaciones como en los que las mismas hayan sido declaradas nulas de pleno Derecho, los efectos interruptivos de la prescripción deberían ser negados, en aras de garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes afectados por tales liquidaciones.

En relación a esta discusión respecto de los efectos interruptivos de la prescripción, resulta igualmente ilustrativa la sentencia del Tribunal Supremo de 28

de junio de 2010 (núm. de recurso: 96/2006; Ponente: Fernández Montalvo, Rafael), así como el voto particular emitido por el Magistrado Sr. D. José Antonio Montero Fernández, en la Sentencia del TS de 15 de septiembre de 2014 (recurso núm. 3948/2012; Ponente: Huelin Martínez de Velasco, Joaquín).

8. De igual forma, los votos particulares emitidos por el Magistrado Sr. D. Manuel Vicente Garzón, tanto en la Sentencia del TS que sirve de base al presente comentario, como en la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (recurso núm. 1215/2011; Ponente: Frías Ponce, Emilio), ponen de manifiesto la posibilidad de cuestionar los efectos interruptivos de la prescripción de un acto anulado previamente, respecto de un segundo acto administrativo de liquidación, que si bien se trata de un acto sustitutivo del anterior, es considerado como un acto independiente del originariamente emitido.

De esta forma, los efectos interruptivos de la prescripción respecto de la primera liquidación anulada, no deberían ser tenidos en cuenta a la hora de computar y validar el derecho de la Administración a determinar y liquidar la deuda tributaria en una segunda ocasión.

9. Una vez sentado todo lo anterior, y al objeto de poner de manifiesto las diferentes posturas existentes sobre el presente asunto, se debe atender a la decisión adoptada por el TS en la ya referida Sentencia de 15 de septiembre de 2014 (recurso núm. 3948/2012; Ponente: Huelin Martínez de Velasco, Joaquín).

En esta sentencia, tratándose de un supuesto similar al enjuiciado por la sentencia que sirve de base al presente comentario, y sólo unos días antes, sobre la base de la misma argumentación, el TS tomó una decisión contraria a la que posteriormente adoptaría, procediendo a anular esas nuevas liquidaciones emitidas por la Administración, habida cuenta que no compartió la decisión que tomaron los Tribunales Económico-Administrativos Regional y Central de dictar la retroacción de actuaciones.

No obstante lo anterior, ya se recogía en el voto particular concurrente emitido por los Magistrados el Sr. D. Rafael Fernández Montalvo y el Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, la postura que más tarde adoptaría el TS de, sin perjuicio de negar la posible retroacción de actuaciones en los supuestos de anulación de liquidaciones por motivos materiales, conceder a la Administración tributaria actuante la posibilidad de emitir nuevas liquidaciones sustitutivas de las anteriores, siempre que ello fuera posible.

#### 4. CONCLUSIONES

1. Como se ha puesto de manifiesto a lo largo del presente trabajo, la actual postura mayoritaria del TS establece la posibilidad de que tras la anulación de determinados actos administrativos (liquidaciones tributarias) por parte de los tribunales, ya sean económico-administrativos o judiciales, la Administración tributaria se encuentra capacitada para la emisión de nuevas liquidaciones sustitutivas de las anteriores, por los mismos conceptos y períodos tributarios. Y ello, con independencia de si las liquidaciones originarias adolecían de defectos formales o materiales.

No obstante lo anterior, dicha capacidad se encuentra vedada por determinados límites, como son la posible prescripción del derecho de la Administración a determinar y liquidar nuevamente la deuda tributaria, así como la imposibilidad de que las nuevas liquidaciones trasladen al contribuyente a una posición menos favorable que las anuladas (*reformatio in peius*). De igual forma, una tercera liquidación, tras la anulación de dos anteriores, ya no sería posible en aras del principio de buena fe.

2. No se trata de una postura pacífica, puesto que como se ha intentado exponer, existen otros pronunciamientos y opiniones contrarias a tal parecer, cuestionando la decisión adoptada por la mayoría de los Magistrados del TS.

Se pone en tela de juicio si dicha postura mayoritaria puede ser adoptada tanto en los casos en que sea un Tribunal Económico-Administrativo el que anule la liquidación inicial, como si lo hace un Tribunal en la vía jurisdiccional, habida cuenta que en el primero de los casos podría existir algún argumento legal que sustentara tal decisión (LGT y su reglamento de desarrollo), mientras que en el segundo de los casos, no existiría tal apoyo legislativo.

Adicionalmente, es objeto de debate los efectos que la anulación o declaración de nulidad de un acto administrativo debería tener respecto del cómputo de la prescripción de un segundo acto administrativo de liquidación.

Mientras que la posición mayoritaria del TS es la de únicamente negar ese efecto interruptivo a los actos nulos de pleno Derecho, existe otra corriente minoritaria según la cual, en determinados casos, ese efecto interruptivo debe ser negado igualmente respecto de los actos anulables, habida cuenta que en ambos casos, el acto viciado es declarado inválido y contrario al ordenamiento jurídico.

De igual forma, siendo una segunda liquidación un acto administrativo nuevo e independiente al originario, se cuestiona la interrupción de la prescripción que tendría el referido primer acto respecto a ese nuevo y posterior acto administrativo.

3. Por tanto, son posturas contrarias que ponen de manifiesto cómo la cuestión objeto del presente comentario no es una cuestión clara y pacífica para nuestros tribunales y magistrados, existiendo pronunciamientos dispares que por aplicación de según qué principios, son favorables para la Administración tributaria (justicia material, interés general y contribución según la capacidad económica) o para los contribuyentes (seguridad jurídica, tutela judicial efectiva y cosa juzgada).