

LA REPETICIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS UNA VEZ
HAN SIDO ANULADOS POR SENTENCIA JUDICIAL, CON
INDEPENDENCIA DE CUÁL HAYA SIDO EL VICIO O DEFECTO
DETERMINANTE DE LA ANULACIÓN. COMENTARIO A LA STS 29
SEPTIEMBRE 2014, REC. N° 1014/2013

THE REPETITION OF THE TAX ADMINISTRATIVE ACTS ONCE THEY
HAVE BEEN ANNULLED BY COURT ORDER, REGARDLESS OF WHICH
HAS BEEN THE VICE OR DEFECT DETERMINING ANNULMENT

Actualidad Jurídica Iberoamericana, núm. 2, febrero 2015, pp. 707-718.

Fecha entrega: 17/08/2014
Fecha aceptación: 29/09/2014

FERNANDO HERNÁNDEZ GUIJARRO
Abogado. Doctor en Derecho por la Universidad de Valencia
fdo_hernandez@yahoo.es

RESUMEN: La reiteración de liquidaciones tributarias cuando han sido anuladas en sede judicial es una práctica habitual de la Administración Tributaria. La jurisprudencia ha sostenido distintas posturas ante dicha situación y, el Tribunal Supremo, en unidad de doctrina, establece cuando procederá o no volver a dictar un nuevo acto administrativo de liquidación cuando haya sido anulado anteriormente por defectos de fondo, materiales o sustantivos.

PALABRAS CLAVE: liquidación tributaria, anulación, facultades administrativas.

ABSTRACT: The reiteration of tax assessments when they have been annulled in court is a common practice of the Tax Administration. The case law has held various positions with this situation and the Supreme Court, in doctrine of unity, established when will proceed or not to issue a new administrative act of settlement when it has been previously annulled by background defects, material or substantive.

KEY WORDS: tax assessment, annulment, administrative faculties.

1. La sentencia comentada tiene su origen en el sempiterno debate sobre la posibilidad de volver a practicar liquidación tributaria al sujeto pasivo cuando éste ha obtenido una sentencia judicial favorable por virtud de la cual se anulaba la deuda tributaria exigida por la Administración. Esta práctica de reiterar las liquidaciones tributarias cuando han sido anuladas ha tenido diversas posiciones jurisprudenciales como se expone en la propia sentencia objeto de comentario y ha dividido a la doctrina en varias posturas en relación a dicho supuesto.

La entidad recurrente impugna la sentencian de la AN que razonó su fallo sobre la base de que la anulación de las liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) mal practicadas por la Agencia Española de la Administración Tributaria (en adelante AEAT), no impide a ésta la práctica de nuevas liquidaciones en relación con el mismo tributo y ejercicios afectados, teniendo en cuenta únicamente dos limitaciones: la que impone la prescripción de los derechos de la Administración a determinar la deuda Tributaria a través de la oportuna liquidación, y la que impone el principio que prohíbe la *reformatio in peius*. La sentencia del TS que se comenta acepta esta doctrina y desestima el recurso de la interesada. Dando, por consiguiente, un aval a la reiteración de las liquidaciones anuladas aunque su defecto, admite la sentencia, sea de carácter sustantivo.

El supuesto de reiteración había sido analizado hasta la fecha diferenciado entre vicios de forma y fondo, siendo más estrictos y limitativos los pronunciamientos judiciales cuando de vicios de fondo se trataba dado que, evidentemente, la sentencia jurisdiccional tenía alcance sustantivo o material. La sentencia comentada da un paso más a favor de la AEAT y le otorga la facultad de volver al liquidar aunque el vicio del acto anulado por el Tribunal sea de carácter sustantivo y no meramente formal. Es de advertir que de los siete Magistrados de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, tres formulan voto particular, por lo que se observa que la solución dada por el Alto Tribunal no es del todo pacífica.

2. Esta sentencia del TS es relevante dado que se dicta en el recurso de casación para la unificación de doctrina y este recurso está previsto para cuando existen diversas sentencias de órganos jurisdiccionales (Tribunal Supremo, Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia) con los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación, y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, existen pronunciamientos distintos. Dirimiendo el TS la contradicción doctrinal.

Como se ha expuesto, el debate jurídico de la sentencia comentada consiste en determinar si existe la facultad administrativa de reiterar los actos de liquidación tributaria cuando, anteriormente, han sido anulados por un Tribunal jurisdiccional.

Concretamente, si cuando dicho pronunciamiento se debe a defectos de fondo, materiales o sustantivos.

Al tratarse de un recurso de casación para la unificación de doctrina (LJCA art. 96 y siguientes), lo primero que se debe exponer son las posiciones de las sentencias con pronunciamientos distintos a la sentencia recurrida de la AN y que son alegadas por la demandante. A tal efecto, se exponen los siguientes fundamentos jurídicos:

1º) El defecto en la determinación de los periodos de liquidación de IVA es un vicio de fondo y, por lo tanto, no procede la retroacción de actuaciones prevista para los casos en que la anulación sea consecuencia de defectos formales (STSJ de Cataluña 13 enero 2011, rec. 597/07).

Esta sentencia entiende que existe una diferencia de consecuencias jurídicas entre las resoluciones pronunciadas sobre el fondo de las que son sobre defectos de forma. Así, sostiene que ante una anulación jurisdiccional por vicios de carácter adjetivo, la AEAT dispone de la facultad de retomar el procedimiento y practicar de nuevo la liquidación (corrigiendo el defecto señalado por el Tribunal). No siendo posible esta retroacción de actuaciones cuando el vicio es sustantivo o material.

2º) Incurriendo en el mismo defecto sobre determinación del periodo de liquidación del IVA, se trata de un vicio de origen sustancial y no cabe practicar nueva liquidación (STSJ de Cataluña 27 noviembre 2008, rec. 214/05).

En este supuesto el Tribunal concluye como el caso anterior y determina que se trata de un defecto de origen sustancial y, por lo tanto, no procede practicar otra liquidación, sin entrar a valorar la diferencia entre pronunciamientos sobre Derecho adjetivo o sustantivo.

3º) Por último, el caso por el que la Inspección no calculó bien la determinación del devengo en el Impuesto sobre Sociedades y el Tribunal Económico-Administrativo Central ordenó la retroacción de actuaciones para que se calcularan los ingresos devengados. Ante este mandato del Tribunal administrativo, el órgano jurisdiccional sentenció que la retroacción de actuaciones no puede ser un instrumento que quepa utilizar con la finalidad de conceder a la Administración una segunda oportunidad para practicar otra nueva liquidación (SAN de 25 de septiembre de 2008, rec. 237/05).

Este pronunciamiento sostiene, como ya haría hace años el TSJ de la Comunidad Valenciana, la tesis del “ tiro único ”. Es decir, la Administración dispone de la facultad de practicar liquidaciones tributarias a los sujetos pasivos cuando entienda que éstos no han determinado o declarado correctamente la deuda tributaria. Mas, ejercida esta facultad, si ha incurrido en alguna ilegalidad y dicho vicio se decreta en sede jurisdiccional, ya no cabe reiterar más actos administrativos. Entre otros motivos por seguridad jurídica, como así defiende la sentencia alegada por al demandante.

Por lo tanto, la doctrina jurisprudencial queda enmarcada en la disyuntiva sobre la posibilidad o no de dictar nueva liquidación cuando el contribuyente ha vencido en sede jurisdiccional y la impugnación de la regularización tributaria fue por motivos de fondo.

3. La sentencia que analizamos parte de la sentada doctrina que admitía que, ante la anulación del acto administrativo por un defecto de forma, cabía la retroacción de actuaciones para subsanar el vicio en el expediente y proceder de nuevo a dictar otra liquidación tributaria. A su vez, y por contra, cuanto la anulación de acto era por vicios materiales o sustantivos, no se podía retrotraer las actuaciones. Situación jurídica esta que era, precisamente, la ventilada en autos.

Sin embargo, lo nuevo de la fundamentación jurídica del TS en la sentencia comentada es admitir que, no siendo viable la retroacción en los supuestos de defecto sustantivo, sí procede la práctica de una nueva liquidación “sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente”(sic). Por lo tanto, esta sentencia deja la puerta abierta a la AEAT a volver a dictar liquidación tributaria cuando ha sido vencida en los Tribunales del orden Contencioso-Administrativo: bien sea por defecto de forma, al poder retrotraer al procedimiento administrativo y corregir el vicio; bien se por defecto sustantivo, volviendo a dictar la liquidación sin incurrir en la misma ilegalidad.

4. Para centrar el presente comentario debemos comenzar exponiendo el régimen de recursos que proceden ante una liquidación tributaria; primero en la vía de revisión administrativa y, a continuación, la revisión jurisdiccional. A tal efecto, tomaremos el caso de autos que, al tratarse del IVA, nos sitúa ante un impuesto estatal y gestionado por la AEAT. Por lo que su régimen de recursos administrativos está previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y el procesal en la Ley 29(1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante LJCA). Esta delimitación previa de los medios de impugnación resulta del todo necesaria para fundamentar el presente comentario. Y ello porque, no debemos olvidar, la sentencia se pronuncia sobre los efectos de la resolución jurisdiccional y no sobre los de una resolución administrativa.

La primera revisión que se ofrece al sujeto pasivo –y por lo tanto, también la posibilidad de corregir la Administración su acto- es el recurso de reposición (LGT art. 222 y ss.). Frente a la desestimación del recurso pronunciado por la propia Administración que dictó la liquidación, el interesado puede impugnar dicho acuerdo ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (LGT art. 226 y ss.). Seguidamente, para el caso de volver a obtener una resolución desestimatoria de su pretensión, el interesado debe interponer un recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (LGT art. 241 y ss.). En resumen, tras las

alegaciones en el trámite de audiencia previo a la liquidación tributaria, el contribuyente ha podido llegar a formular hasta tres recursos administrativos para que la AEAT corrija su acto administrativo. En el caso de autos, la empresa demandante no ejerció su derecho a recurrir en reposición y por ello formuló dos recursos económicos-administrativos previos a la vía jurisdiccional. Es decir, el acto administrativo cuestionado puede ser revisado hasta en tres ocasiones por la propia Administración, dos veces en el caso de autos, y con ello tiene la posibilidad de corregir sus vicios en reiteradas ocasiones.

Es importante considerar lo anteriormente expuesto porque la cuestión debatida es determinar qué sucede cuando el contribuyente ha tenido que defender su posición jurídica en sede administrativa, en varios Tribunales de la misma naturaleza y de los que se dota la propia Administración para corregir los posibles vicios de su actuación y, finalmente, se ve obligado a impetrar el auxilio judicial que estima su recurso.

5. Un buen punto de partida para comentar los derechos y principios jurídicos presentes en el debate doctrinal son los que propuso la STSJ de la Comunidad Valenciana 17-6-10, rec. 3003/2008. Esta sentencia, que recogía el testigo a su predecesora conocida como “tiro único”, tuvo el valor de desarmar con brevedad, a la vez que brillantez, la doctrina que sostiene la facultad de reiterar las actuaciones inspectoras, y ello lo consigue al poner de relieve que la fundamentación de esta postura -basada en la conservación de los actos administrativos- se establece para la vía de revisión administrativa. No en vano, esa previsión está regulada en los artículos 64 a 67 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC). Y con ello, pone de manifiesto algo tan evidente como que el régimen jurídico de los efectos de las resoluciones judiciales lo determina la LJCA, amén de la Ley 19/2003, Orgánica del Poder Judicial (en adelante LOPJ) y la Constitución Española (en adelante CE).

Tras defender la imposibilidad de liquidar por segunda vez, la sentencia del Tribunal valenciano pasa a exponer sus fundamentos de derecho sobre la base de la seguridad jurídica (9.3 CE), la tutela judicial efectiva (24.1 CE) y los efectos de la cosa juzgada. Argumentos que son presentados con acierto y que, a nuestro entender, son difíciles de refutar al no existir mejor recurso que la Carta Magna para dirimir una controversia jurídica (art. 5.1 LOPJ). Por último, esta sentencia cita a dos maestros del Derecho Administrativo, Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, que mantienen una posición en línea con la manifestada por la Sala del citado TSJ. Siendo importante destacar que estos autores, son un referente en materia de control de la arbitrariedad de la Administración. La sentencia concluirá que no resulta factible reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación.

Dicho esto, y participando como se ha dicho de los fundamentos vertidos en por el TSJ de la Comunidad Valenciana, cabe abundar en otros argumentos en contra de la postura que admite la reiteración de liquidaciones tributarias. Por ejemplo, a esta doctrina que se soporta sobre las potestades administrativas derivadas de la LRJPAC, también se le podría oponer que existen preceptos en dicha norma que vetarían la reiteración del acto. En este sentido resultaría del todo aplicable el artículo 110.3 de dicha Ley que establece que “los vicios o defectos que hagan anulable un acto no podrán ser alegados por los que los hubieran causado”. Lo que en nuestro caso se podría traducir como que: la Administración liquidadora causante de la nulidad, no puede alegar su derecho a reliquidar como consecuencia de su acto anulado, pues ella es la causante del vicio o defecto del mismo.

Asimismo, y en los supuesto de revisión de oficio, resulta sintomático que la LRJPAC establezca en su artículo 106 denominado “límites a la revisión” que las “facultades de revisión no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las Leyes”. Es decir, la Administración no puede revisar su acto cuando por “circunstancias” resulte contrario: a la equidad (¿acaso no es contrario a la equidad el privilegio de actuar hasta acertar?); a la buena fe (¿no resulta contrario a la buena fe que el vencedor del pleito sufra la repetición del acto?); al derecho de los particulares (¿no es contrario al derecho a la seguridad jurídica?); o a las Leyes (no es contrario a las Leyes que establecen los efectos de la cosa juzgada). Todas estas circunstancias resultan más procedentes si cabe en nuestro caso, pues la revisión no es de oficio sino jurisdiccional. Y en este sentido, si la Administración se autoimpone limitaciones a su facultad revisora cuando es ella misma la que se juzga, mayor rigor jurídico deberá mostrar cuando la revisión se realiza en el ejercicio de la potestad jurisdiccional (art. 117.3 CE).

6. En cuando a la previsión normativa de esta cuestión la LGT dispone conforme proponemos pues, la referencia a la retroacción de actuaciones contenida en el artículo 150.5 de dicha ley, establece que “cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar...”, es decir, confirma que para que la Administración Tributaria pueda retrotraer la actuación es preceptiva la orden expresa del órgano económico-administrativo y, en su caso, el jurisdiccional. Siendo únicamente factible para este último supuesto cuando el fallo sea de estimación a una petición de retroacción del demandante, y no cuando se solicite sencillamente la nulidad, pues el Tribunal no puede dejar de observar el principio procesal de congruencia de las sentencias (art. 33 LJCA).

Llegados a este punto, conviene ampliar los argumentos sobre las consecuencias del procedimiento jurisdiccional y la ejecución de sentencias. A tal efecto, la LJCA dispone dos preceptos claves para dar respuesta a la cuestión que aquí se analiza. El artículo

103.4 de la citada Ley, establece enérgicamente que “serán nulos de pleno derecho los actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos de las sentencias, que se dicten con la finalidad de eludir su cumplimiento”. Por otra parte, el artículo 108.2 también refuerza nuestras tesis al preceptuar que “si la Administración realizare alguna actividad que contraviniera los pronunciamientos del fallo, el Juez o Tribunal, a instancia de los interesados, procederá a reponer la situación al estado exigido por el fallo y determinará los daños y perjuicios que ocasionare el incumplimiento”. El mandato de estos dos artículos es claro, la Administración debe estar a lo pronunciado y establecido en la sentencia, en otras palabras, el fallo fija una situación jurídica determinada y determinante. Y por ello la LJCA responde con la nulidad de pleno derecho a la actuación administrativa contraria a lo dispuesto en el fallo.

En conexión directa con lo expuesto, sólo restaría ver qué pronunciamientos permite la ley jurisdiccional para resolver las impugnaciones de actuaciones administrativas. Y en este sentido, el artículo 68 de la citada Ley, establece que las sentencias pronunciarán alguno de los siguientes fallos: a) inadmisión del recurso, b) estimación o desestimación del mismo.

En el supuesto de la sentencia analizada interesa la situación de estimación del recurso que, a tal efecto, desarrolla el artículo 71.1 a) y b) de la LJCA al establecer que: “cuando la sentencia estimase el recurso contencioso-administrativo declarará no ser conforme a Derecho y, en su caso, anulará total o parcialmente la disposición o acto recurrido o dispondrá que cese o se modifique la actuación impugnada. Si se hubiese pretendido el reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada, reconocerá dicha situación jurídica y adoptará cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma”.

En resumen, la ley procesal dictamina que la sentencia estimatoria anulará el acto (total o parcialmente) y sólo en el supuesto de que se hubiese pretendido por el obligado tributario el “reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada” reconocerá dicha situación jurídica y adoptará cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma. Medidas que al amparo del apartado c) del dicho artículo 71.1, podrán consistir en la emisión de un nuevo acto. Por lo tanto, únicamente procederá la reliquidación tributaria cuando el órgano jurisdiccional estime el recurso contencioso-administrativo y el demandante haya pretendido el reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada cuya medida a adoptar sea, precisamente, la emisión de un nuevo acto administrativo.

Por otra parte, la facultad que supone reiniciar un procedimiento con la intención de repetir el acto anulado por los Tribunales, o dictar otra vez liquidación tributaria, no hace otra cosa que blindar a la Administración Tributaria de los efectos de las sentencias jurisdiccionales, pues éstas, en la mayoría de los casos, no tendrán más consecuencias que la simple molestia para el órgano liquidador de imprimir un nuevo

acto subsanando el vicio o defecto. Otorgando este privilegio de reliquidar hasta acertar, una especie de cuasi inmunidad jurisdiccional de la Administración Tributaria que se permite sobrepasar el fallo jurisdiccional y reiterar el acto que ha sido anulado. Por ello, además de todo lo fundamentado hasta ahora, esta actividad podría calificarse de arbitraria y, por lo tanto, estar proscrita por nuestra Lex Superior de conformidad con su artículo 9.3. Pues no cabe olvidar que la arbitrariedad “es, ante todo, injusticia del Estado, del gobernante, que pretende eximirse del orden por él creado y reclama para sí una libertad de incumplirlo a su antojo que a los ciudadanos niega con todo la fuerza coactiva de poder que estos han delegado en él. Es, pues, la injusticia por antonomasia, la antítesis de la justicia, su negación más radical” [FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: *De la Arbitrariedad de la Administración*. Madrid (1999): Civitas, p. 80].

En efecto, como tiene establecido la STS 28 febrero 1989 (RJ 1989, 1158), “la discrecionalidad no existe al margen de la ley, sino justamente en virtud de la ley (que le proporciona cobertura) y en la medida en que la ley lo haya dispuesto y la revisión jurisdiccional de los actos discrecionales está impuesta por el principio según el cual la potestad de la Administración no es omnímoda, sino que está condicionada en todo caso por la norma general imperativa del cumplimiento de sus fines, al servicio del bien común y del respeto al Ordenamiento Jurídico, ya que nunca es permitido, y menos en el terreno del Derecho, confundir la discrecionalidad con lo arbitrario”, y por lo tanto, si la Administración Tributaria pretende reiterar su acto administrativo después de haber sido anulado por la jurisdicción contencioso-administrativa, debería disponer al menos de una norma y procedimiento que le habilite para ello, pues de lo contrario podríamos encontrarnos ante una arbitrariedad. Siendo importante destacar a estos efectos, que los elementos que deben reglar esta potestad, no son sólo la competencia del órgano administrativo y el procedimiento a través del cual se ejerce, sino también “su propia existencia, su extensión concreta, las formas para su ejercicio, el fondo y el fin para los que se concede” [STS 13 abril 1992 (RJ 1002, 2639)].

Por lo tanto, al no existe precepto válido para la reliquidación cuando no está ordenada por el órgano revisor (LGT art. 150.5), dicha actividad carece de habilitación legal. Por lo que nos encontraríamos ante un incumplimiento del artículo 103.3 CE que le establece a la Administración el deber de actuar con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho.

7. Retomando a los autores antes citados, conviene analizar lo que exponen en su manual de Derecho Administrativo para ahondar en la validez de los argumentos que niegan la posibilidad de practicar nueva liquidación cuando no ha sido solicitado por el demandante. A este respecto, analizan los pronunciamientos de los Tribunales que, acogiendo el defecto formal como base de los mismos, declaran la nulidad de lo actuado desde el momento en que dicho defecto fue cometido y, en consecuencia, condenan a la Administración a retrotraer el expediente a dicho momento y reconstruirlo a partir de él. Esta práctica, según los catedráticos aludidos, “carece de

justificación institucional, porque si el defecto de forma tiene verdadera trascendencia por haber sustraído elementos de juicio de valor esencial, lo que procede es anular el acto viciado pura y simplemente, sin añadir orden alguna de reconstruir el expediente” [GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*, I. Navarra (2008): Thomson-Civitas, p. 658].

Además, continúan afirmando que “nada autoriza, pues, a incluir ningún otro tipo de declaraciones, que tampoco puede la Administración hacer después con la finalidad de eludir el exacto cumplimiento de los pronunciamientos”, pues, concluyen, “supone en muchos casos una prima a la ilegalidad y una condena en perjuicio del recurrente, porque se deja en manos de la Administración prolongar indefinidamente la situación de injusticia” y “lo que procede es declarar sin más la nulidad de dicho acto y restablecer de inmediato la situación del recurrente indebidamente alterada por el mismo” (GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: *Curso de Derecho*, cit., p. 658).

Por último, sólo restaría citar como fundamento a favor la imposibilidad de reiterar la liquidación traer a colación los principios generales del Derecho dado su carácter informador y de fuente del ordenamiento jurídico (CC art. 1). En este sentido, procede el enunciado por Ulpiano: “nemo auditor propriam turpitudinem allegans”, que vendría a establecer en nuestro caso que la Administración Tributaria no puede ampararse en los propios errores (en sintonía con el artículo 110.3 LRJPAC), para justificar la interrupción de la prescripción de su derecho a liquidar, y volver a someter al contribuyente a otra regularización fiscal. También resulta desproporcionado admitir este supuesto por virtud del cual, tras vencer en los tribunales después de más de diez años pleiteando (el supuesto de autos las liquidaciones impugnada era por los ejercicios 1999 a 2001, y la sentencia de 2013), la consecuencia es que se vuelva a girar otra liquidación. Máxime si se da el caso de la suspensión de la ejecución del acto porque ello supondrá el incremento de la deuda tributaria al tener que añadir intereses de demora. También afecta al principio de igualdad de trato dado que, cuando la infracción normativa la comente el contribuyente, la consecuencia, junto con la liquidación, es la sanción tributaria o el recargo. No se le permite presentar otra declaración fiscal corrigiendo el defecto. Por ejemplo, si el contribuyente yerra en el periodo de devengo del IVA –como hizo en el caso analizado la Inspección- la regularización llevará un plus de carga tributaria; ya sea en forma de recargo, ya sea sanción. O por ejemplo, cuando el contribuyente no acredita una deducción cuando la Inspección regulariza su situación fiscal, recibirá una liquidación tributaria (seguramente con sanción) aunque posteriormente intente subsanar la omisión o defecto de justificación.

8. En definitiva, no existe norma habilitante para que la Administración Tributaria reitere su acto administrativo de liquidación una vez anulado por los órganos jurisdiccionales sin que éstos no lo hayan ordenado. Esta ausencia de norma para dictar

un acto como el tributario (perfectamente reglado) puede incurrir en arbitrariedad. Además, choca frontalmente con la tutela judicial efectiva y los efectos de la cosa juzgada. Por todo ello entendemos que esta sentencia no es justa y abre un portal a la inseguridad jurídica dado que el administrado que ve estimado su recurso por un Tribunal jurisdiccional, no tiene la certeza de adquirir una situación jurídica definitiva. Todo ello amén de soslayar el derecho a una buena Administración que reconoce el art. 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea al reconocer a toda persona que sus asuntos se traten de forma imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

La repetición de actos administrativos tributarios una vez han sido anulados por...
