

LA COSA JUZGADA Y LA EJECUCIÓN DE LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS. ¿EXISTE EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y BUENA ADMINISTRACIÓN?¹

Ana Molina Lebron

Profesora de Derecho Financiero y Tributario UAM

Letrada Dirección Contencioso-Fiscal Iberdrola

(España)

<https://orcid.org/0000-0002-9026-3466>

Title

Res judicata and the enforcement of economic administrative resolutions. Does the principle of legal certainty and good administration exist?

Resumen

El automatismo al que nos tiene acostumbrados la Administración Tributaria, y el oscurantismo de sus regulaciones, lleva a los asuntos tributarios, en la mayoría de los casos, a cronificarse. Paradigma de ello es la Sentencia número 179/2023, de 21 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, donde reconoce un vacío legal en el artículo 36 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en relación con la ejecución de resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos favorables al contribuyente, cuando éstas llegan tarde, tan tarde que ya ha concluido el proceso judicial (contencioso-administrativo) que juzgaba la resolución presunta. ¿Existe cosa juzgada?; ¿prevalece la resolución de un Tribunal Superior de Justicia sobre el acto presunto, o la posterior resolución del Tribunal Económico Administrativo competente sobre el acto expreso?; ¿puede la Administración utilizar el silencio administrativo a su propio interés?; ¿existe identidad de *causa petendi y petitum*, en una resolución desestimatoria frente al acto presunto, y una resolución expresa posterior favorable para el contribuyente?

¹ A Juan Arrieta, Félix Vega y María Rodríguez-Bereijo. Donde hay amigos hay riqueza. No sé que hice bien, pero no puedo estar más agradecida, espero estar a la altura. Gracias por despertarme de un no deseado letargo.

Ana Molina Lebron

Palabras clave

Artículo 36 LJCA, artículo 222 LEC, ejecución resoluciones firmes, silencio administrativo, cosa juzgada, consecuencias del retraso judicial, seguridad jurídica, buena administración, *causa petendi-petitum*.

Abstract

The automatism to which the Tax Administration has accustomed us, and the obscurity of its regulations, leads tax matters in most cases to become chronic. A paradigm of this is Judgment number 179/2023, of July 21, of the Superior Court of Justice of Castilla y León, where it recognizes a legal gap in Article 36 of the Law of Contentious-Administrative Jurisdiction, regarding the enforcement of resolutions favourable to the taxpayer of the Economic-Administrative Courts, when these are delayed, so delayed that even when the judicial process (contentious-administrative) that judged the presumed resolution has already concluded. Does *res judicata* exist? Which does prevail, Superior Court of Justice judgment over the presumed act, or the subsequent resolution of the competent Economic-Administrative Court on this express act? Can the Administration use administrative silence to its own interest? Is there any action-petition identity on the dismissive resolution against the presumed act, and the subsequent express resolution favourable to the taxpayer?

Keywords

Article 36 of the LJCA, article 222 of the LEC, enforcement of final judgments, administrative silence, *res judicata*, consequences of judicial delay, legal certainty, good administration, cause of action-petition.

Fecha de recepción: 25-09-2024/ Fecha de aceptación: 16-10-2024.

Cómo citar: Molina Lebrón, A. (2025). La cosa juzgada y las resoluciones económico-administrativas. *Revista Técnica Tributaria*, (148), PP.

SUMARIO

1. Introducción: planteamiento de la cuestión (recurso de casación número 7469/2023, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo)

2. Eficacia de los actos administrativos tributarios y efectos de una resolución expresa y firme posterior al acto presunto. El derecho del administrado a obtener la ejecución de una resolución administrativa firme al no haber sido revisada judicialmente por el aquietamiento de la administración

2.1. Contexto

2.2. El necesario cumplimiento de las resoluciones administrativas y la eficacia de los actos administrativos. Prevalencia de la resolución expresa sobre el acto presunto. Criterio Jurisprudencial

3. La interpretación del artículo 36 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en conexión con el artículo 222 de la Ley De Enjuiciamiento Civil. El vacío legal ante el excesivo retraso en las resoluciones tributarias

4. Conclusiones

5. Bibliografía

La equidad, aunque sea justa, no es justicia legal, sino rectificación de esta

ARISTÓTELES².

1. Introducción: planteamiento de la cuestión (recurso de casación número 7469/2023, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo)

Decía GÓMEZ TABOADA, en una de las entradas al blog *«fiscalblog»*³, que los asuntos tributarios tienen mucho de *guadiánico*, es decir, aquel asunto que nace, que se plantea, pero que no avanza hacia el nudo y, menos aún, hacia el desenlace, encallándose hasta cronificarse. A partir de ahí se genera una suerte de anclaje, a la espera de algún acontecimiento extraordinario que logre que el asunto se desenvie y consiga recuperar lo que siempre debió ser su senda natural. Mientras tanto, se vive en lo que NIETZSCHE hubiera podido calificar como un prototipo del *«eterno retorno de lo igual»*, un bucle del que no se sale.

El singular universo tributario patrio es *«un hábitat perfecto para el anidamiento de asuntos guadiánicos»*, alambicados, alejados de la protección de la confianza legítima de los sujetos pasivos⁴ y del principio de simplicidad⁵. Paradigma de ello, vienen siendo muchos de los conflictos que rodean al Derecho

2 ARISTÓTELES: *Ética a Nicómaco*, traducción de CALVO MARTÍNEZ, J. L. (2014), Alianza editorial, página 160.

3 GÓMEZ TABOADA, J. (2022): «Lo guadiánico», *Fiscalblog*, 15 de noviembre de 2022, <https://fiscalblog.es/?p=8009>. Cfr. también, GANDARIAS CEBRIÁN, L. (2023): «Bailando con lobos», *Fiscalblog*, 26 de noviembre de 2023, <https://fiscalblog.es/?p=9114>: a esta complejidad se unen también *«las discusiones entre los inspectores de Hacienda, sufragados por el Estado, y los asesores contratados por empresas y particulares para intentar pagar menos impuestos constituyen un juego de suma cero. Los inspectores de Hacienda, cuando menos, influyen en la creación de impuestos y la forma de cobrarlos. Los asesores responden con estrategias e interpretaciones que permiten pagar menos impuestos a sus clientes. Los inspectores de Hacienda responden, a su vez, con nuevas reglas y mecanismos para pagar más impuestos –o recaudarlos mejor– que son a su vez contestadas por los asesores privados con nuevas estrategias e interpretaciones para pagar menos impuestos. Este juego no termina nunca y genera un círculo vicioso de «tira y afloja» eterno, que no aporta ninguna riqueza a la sociedad. Tan sólo genera un efecto distributivo entre cuánto dinero se va para las arcas del Estado y cuánto se queda en el bolsillo de los contribuyentes, sin que el «juego» genere beneficios sociales tangibles. Sin embargo, ese juego si tiene –siempre según Posner– costes: el de los actores mismos, unos y otros le cuestan a la sociedad que los mantiene»*.

4 Cfr. ALMUDÍ CID, J. M. (2024): «La protección de la confianza legítima de los sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas por el Derecho de la Unión Europea: aspectos sustantivos y procedimentales», *Revista Técnica Tributaria*, número 144, páginas 7 y siguientes.

5 Recogía CUBERO TRUYO que: *«los planes de Hacienda entonces infructuosos de Ramón Villamil, que nos enseñara PÉREZ GALDÓS, se escribieron atendiendo primero, a la sencillez; segundo, a la claridad; tercero, a la brevedad (todo muy sencillo, muy práctico, muy claro). Nada nuevo lo de hoy. El agravamiento de las circunstancias desencadenantes, más que a la callada permisibilidad de la situación, puede, por insostenible, obligar a la revuelta»*, en CUBERO TRUYO, A. M. (1997): *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, página 8. En este sentido se pronunciaba LAGO MONTERO, J. M. (2021): en *La simplificación de la imposición sobre la renta*, editorial Reus, Madrid, página 21, *«pronto vino a mi memoria el principio que más me sorprendió de todos los que soñaran hacendistas y juristas clásicos cuando comencé a leerlos en mis años mozos: el principio de simplicidad del sistema tributario. (...) ¿Acaso es posible hacer al sistema tributario no ya simple sino sólo un poco más sencillo de lo que ha sido hasta ahora?»*.

Tributario, con una excesiva litigiosidad⁶, con procedimientos que alcanzan una duración extenuante, que, para enredar aún más el hilo de la cometa, en ocasiones las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos llegan tarde, cuando ya ha finalizado el contencioso-administrativo donde se recurrió el acto presunto. Claro ejemplo lo encontramos, en la Sentencia número 179/2023, de 21 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sede Burgos), pendiente de recurso de casación⁷, que analizaremos inmediatamente.

Interesa reseñar que la duración del procedimiento que trae causa la sentencia citada data del año 2005 (casi 20 años de duración del procedimiento). Los antecedentes de interés, en lo que aquí nos concierne fueron los siguientes:

- 1.- ante el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante «TEAC»), en el año 2014, un contribuyente presentó recurso de alzada por la improcedencia de la liquidación girada por la Administración Tributaria en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante «ITPO»), la cual a su vez ya provenía de un pleito anterior que había anulado la liquidación por falta de motivación (el inicio del procedimiento data de 20 de diciembre de 2005);
- 2.- el recurso de alzada no es resuelto inicialmente en el plazo que marca la Ley, lo que da lugar a su desestimación por silencio;
- 3.- contra la desestimación presunta el contribuyente formuló recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (en adelante «TSJ Castilla y León»);
- 4.- ese mismo Tribunal, esa misma Sala, y la misma sección, sección 2ª, (que emite la sentencia que analizamos), dictó también la sentencia desestimatoria, en octubre de 2016, sobre la resolución presunta del TEAC, por considerar la liquidación practicada conforme a derecho, quedando firme

6 Cfr. LAGO MONTERO, J. M. (Director); ALFONSO GALÁN, R. M. y GUERVÓS MAÍLLO, M. A. (Coordinadoras), (2018): *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedio*, editorial Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, página 23: «Aunque se trate de una preocupación ampliamente compartida, en nuestra percepción y en nuestro entorno, no por ello se trata de un sentir unánime. A juicio de algunos operadores e ilustres comentaristas, la existencia de cientos de miles de reclamaciones es expresión de dinamismo social, tratándose de un problema, y no muy grave, solo para el Estado. A nuestro juicio, sin embargo, se trata de un problema real tanto para las Administraciones Públicas como para los ciudadanos contribuyentes que osan recurrir, soportar y padecer la lentitud de un sistema mejorable en su eficiencia. El cómo reducir el número de litigios y aligerar el tiempo de duración de los procedimientos, sin merma de los derechos de los administrados, han sido desde el principio los objetivos-guías de este trabajo». Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P. (2015): Informe «Una propuesta de medidas alternativas de solución de conflictos (A.D.R.) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje», Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid; vid. también Comisión General de Codificación (2013), sección especial para la reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa: Informe explicativo y propuesta de Ley de eficiencia de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, donde se pone el acento en la necesaria reforma de los recursos administrativos previos, cuyas deficiencias considera causantes del mal funcionamiento de la jurisdicción contencioso-administrativa; A juicio del legislador, también estamos ante una excesiva litigiosidad, pues se refirió a ella, en la Exposición de Motivos de la reforma de la Ley General Tributaria (2015), en la primera página, tildando de objetivo esencial de la misma reducirla.

7 Recurso de casación número 7469/2023, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo.

dicha Sentencia tras inadmitirse el recurso de casación⁸; huelga recordar que lo que aquí se impugnó no era más que la ficción jurídica del silencio administrativo desestimatorio, por inactividad administrativa;

- 5.- pasado más de 9 meses desde la sentencia que desestimó la impugnación de la resolución presunta, y casi cuatro años desde la interposición del recurso de alzada, el TEAC, resolvió la alzada pendiente en septiembre de 2017, resolución expresa que estimó el recurso de alzada del contribuyente por incurrir en la misma falta de motivación que había llevado a la anulación judicial de la primera liquidación, sin que se interpusiera por la Administración ningún recurso frente a ella y deviniendo firme;
- 6.- el contribuyente interesó, primero ante la Administración competente y posteriormente, ante la negativa de la Administración a ejecutar, ante el TEAC, la ejecución de su acto firme de septiembre de 2017;
- 7.- el TEAC resuelve, en mayo de 2019 (dos años más tarde), que no procede dicha ejecución por cuanto tal acto administrativo contradice lo juzgado por la Sentencia la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla y León, argumentando que la razón estaba en que nunca debió dictarse resolución por el TEAC y que en todo caso sería nula, careciendo de eficacia, al existir una sentencia firme sobre la impugnación de una resolución desestimatoria por silencio;
- 8.- frente a la desestimación del TEAC de ejecutar una resolución firme, expresa y estimatoria del contribuyente, se formuló por el contribuyente, recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional (en adelante «AN»), por entender que la competencia objetiva era del citado órgano judicial. La AN aceptó la competencia, pero tras varios recursos del Abogado del Estado y vicisitudes, la AN declinó su competencia a favor del TSJ; huelga también aquí recordar que lo que verdaderamente se debatía, nada tenía que ver con tributos cedidos, ya que el fondo del asunto devino firme por falta de impugnación por la propia Administración, siendo el verdadero debate, la obligatoriedad de ejecutar una resolución administrativa firme del TEAC, entendiéndose esta autora, que debería de haber asumido la competencia la AN, ya que este asunto es competencia exclusiva de la misma;
- 9.- el recurso, resuelto finalmente por el TSJ de Castilla y León, fue desestimado por la sentencia que comentamos, con los siguientes argumentos:
 - inexecución de un acto administrativo expreso y firme por contradecir una sentencia judicial anterior que versó sobre la impugnación de la resolución presunta;
 - valor de la cosa juzgada material (artículo 222 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en adelante, «LEC»);

⁸ La inadmisión se produjo por Auto en el mismo año 2016, reconociendo nuestro Alto Tribunal que el asunto de la falta de motivación de la liquidación podría tener interés casacional, pero no se argumentaba la nota de la generalidad, llevándole a la inadmisión del recurso.

La cosa juzgada y la ejecución de las resoluciones económico administrativas. ...

- el TSJ de Castilla y León se separa deliberadamente del criterio seguido por el Tribunal Supremo en la sentencia de 10 de abril de 2002 (recurso de casación 7145/1996);
- la sentencia interpreta que el artículo 36 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, «LJCA») no resuelve el problema que se plantea en este asunto, ya que existe un vacío legal, y que, además, a pesar de desestimar la pretensión, reconoce que se trata de una cuestión "*altamente controvertida*".

10.-el contribuyente interpone recurso de casación ante el Tribunal Supremo, que se encuentra *sub iudice* a fecha de hoy.

2. Eficacia de los actos administrativos tributarios y efectos de una resolución expresa y firme posterior al acto presunto. El derecho del administrado a obtener la ejecución de una resolución administrativa firme al no haber sido revisada judicialmente por el aquietamiento de la administración

2.1. Contexto

El artículo 24.1 Constitución Española (en adelante, «CE»), recoge que:

«Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela judicial efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión».

Por su parte la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante «LPAC»), en su artículo 38 recoge que: *«los actos de las Administraciones Públicas (...) serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta Ley»*, en idéntico término lo recoge el artículo 98 del mismo texto legal, estableciendo que los actos administrativos serán inmediatamente ejecutivos.

El artículo 39 de la misma LPAC, establece que: *«los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten»*, por lo que dicha eficacia no es más que la producción de los efectos que le son propios, comenzando con su obligado cumplimiento por el destinatario.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante «LGT»), en su artículo 239 recoge en relación con las reclamaciones económico-administrativas que:

«5. La resolución que se dicte tendrá plena eficacia respecto de los interesados a quienes se hubiese notificado la existencia de la reclamación. Las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos dictadas en las reclamaciones relativas a actuaciones u omisiones de los particulares, a que se refiere el artículo 227.4 de esta Ley, una vez hayan adquirido firmeza, vincularán a la

Administración Tributaria en cuanto a la calificación jurídica de los hechos tenidos en cuenta para resolver, sin perjuicio de sus potestades de comprobación e investigación. A tal efecto, estas resoluciones serán comunicadas a la Administración competente».

En relación a la duración del procedimiento económico-administrativo, el artículo 240 LGT establece que:

«1. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.

El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa».

El 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 adelante «RGDLGT»), en su artículo 66, recoge la eficacia de las resoluciones de los Tribunales Económicos-Administrativos, con el siguiente tenor:

«1. Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos (...).

5. Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora».

De todo lo anterior podemos extraer inicialmente, que:

- Cualquier resolución administrativa es inmediatamente ejecutiva.
- Las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos vinculan a las Administraciones Públicas y serán ejecutadas en sus propios términos.
- Trascurrido el plazo sin resolución, entra en juego el silencio administrativo, por lo que el interesado podrá interponer el correspondiente recurso.
- La resolución expresa emitida con posterioridad a la presunta prevalece frente a esta última.
- El administrado tiene en todo momento el derecho a la tutela judicial efectiva.

En relación al silencio administrativo, cabe resaltar que nos encontramos ante una ficción que garantiza que quien no ha visto resuelta su petición, no vea entorpecido el legítimo ejercicio de sus derechos y pueda obtener, en su caso, un pronunciamiento favorable a sus intereses, pero ello no exime a la Administración de resolver. Es por ello, que sucede a veces, que la resolución expresa de la Administración se produce cuando el interesado ya ha acudido en auxilio

de los Tribunales de Justicia, interponiendo el correspondiente recurso contencioso-administrativo, o incluso cuando ya los Tribunales han resuelto; de forma que, en estos casos, nos encontramos ante dos resoluciones, una presunta y otra expresa, en relación con una misma reclamación.

El silencio negativo o desestimatorio, no se concibe como una facultad de la Administración, como una opción posible de la misma cuando ella lo tenga a bien⁹, sino como una garantía más de la posición jurídica del contribuyente; algo que se establece en beneficio del contribuyente y que no puede actuar como una ventaja para la Administración, que sigue obligada a cumplir todos esos deberes que le impone el ordenamiento jurídico, como límite a su poder y salvaguarda de los derechos de los ciudadanos, de la que su silencio no le exime.

El artículo 36.4 LJCA recoge las opciones que amparan al recurrente en caso de que se haya interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta de una resolución, y posteriormente se dicte resolución expresa respecto de la pretensión inicialmente deducida, dichas opciones son las siguientes:

- desistir del recurso inicialmente planteado, porque la resolución expresa dictada por la Administración satisfaga su pretensión;
- o bien pedir la ampliación del recurso contencioso-administrativo al acto administrativo posterior, para que toda la controversia se resuelva en el mismo procedimiento.

Dicho artículo dispone al respecto lo siguiente:

«4. Será asimismo aplicable lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo cuando en los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra actos presuntos la Administración dictare durante su tramitación resolución expresa respecto de la pretensión inicialmente deducida. En tal caso podrá el recurrente desistir del recurso interpuesto con fundamento en la aceptación de la resolución expresa que se hubiere dictado o solicitar la ampliación a la resolución expresa. Una vez producido el desistimiento del recurso inicialmente interpuesto, el plazo para recurrir la resolución expresa, que será de dos meses, se contará desde el día siguiente al de la notificación de la misma».

Por lo que, en los casos en que el recurrente decide no ampliar su recurso frente a la resolución expresa de la Administración, sino impugnarla separadamente, generando así un nuevo procedimiento judicial, el pleito inicial pierde su objeto de forma sobrevinida, lo que debe dar lugar a su finalización.

La Ley no recoge el supuesto de qué sucedería, si terminado el procedimiento judicial contra la resolución presunta, la Administración resuelve posteriormente a favor del interesado, ya que es evidente que se trataría de una resolución autónoma recurrible por cualquiera de las partes que no viera su interés satisfecho.

⁹ Por todas, Sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de marzo de 2023, recurso de casación 3069/2021.

La principal conclusión que se puede extraer al respecto es, que la resolución expresa es una resolución autónoma, diferente de la que se presume por silencio administrativo, tanto que la no conformidad con la misma, implica la obligación de recurrirla para que no devenga firme.

2.2. El necesario cumplimiento de las resoluciones administrativas y la eficacia de los actos administrativos. Prevalencia de la resolución expresa sobre el acto presunto. Criterio Jurisprudencial

El Tribunal Supremo ha sido unánime en relación con el cumplimiento de las resoluciones administrativas. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo 2651/2016, de 7 de junio de 2016 (recurso de casación 193/2014), en síntesis, recoge de manera concluyente, que:

«la obligatoriedad de cumplir en sus propios términos una resolución administrativa firme. (...).

La potestad administrativa de revisión obligatoria no puede decaer ante la pasividad de una Administración obligada por la Constitución a cumplir lo mandado en el fallo estimatorio de la resolución del TEAC dictada el 16 de marzo de 2006, RG 1373/2004 y, en consecuencia, a afrontar las consecuencias negativas de su pasividad en hacerlo (...).

No debería calificarse, por tanto, en puridad, la pretensión como una petición de devolución de ingresos indebidos, sino como la ejecución de una resolución firme y favorable, que es algo cualitativamente más intenso en cuanto a la fuerza del derecho que ostenta el favorecido por ese acto firme. En este caso no sólo existe el interés del contribuyente en que se cumpla la resolución firme, sino también un interés público, de que las resoluciones se lleven a puro y debido término, tal y como exige la Constitución Española, (...) interés público, distinto del que posee el contribuyente para el reintegro de la devolución reconocida por el TEAC, en que las resoluciones de éste se llevan a puro y debido término. En este caso ha habido una evidente disfunción administrativa, en tanto que unos órganos por otros se han abstenido de ejecutar la resolución de 16 de marzo de 2006 del TEAC y de devolver a la entidad interesada la cantidad reconocida en la misma, no pudiendo dejar de compartir la censura que formula la Audiencia Nacional a la actuación del TEAC en este caso, pues este organismo no manifestó el menor interés en hacer ejecutar su propia resolución, dejando de controlar la recepción de la resolución por el órgano de destino llamado a cumplirla y de indagar las razones de la inexecución de la resolución firme dictada (...), en concreto, llama la atención el que el TEAC se olvide de sus propias potestades de ejecución y control, garantizando de oficio el cumplimiento de la resolución, y sin embargo traslade al contribuyente la obligación de impulsar el procedimiento necesario para que la resolución se cumpliera.

Las resoluciones –actos administrativos– deben ser ejecutadas por la Administración de manera inmediata incluso contra la voluntad del obligado».

Cabe destacar que recientemente el Tribunal Supremo, en sentencia 1331/2019, de 9 de octubre de 2019, recurso de casación 5120/2017, ha fijado la siguiente doctrinal legal:

«1º) Fijar como doctrina legal el criterio interpretativo de que:

1. Ante una resolución administrativa recaída en un incidente de ejecución en el ejercicio de la actividad normal del órgano económico administrativo, reconociendo totalmente la pretensión solicitada por el reclamante, el Tribunal de instancia que conoce a su vez de la misma pretensión por el ejercicio simultáneo de un recurso contencioso administrativo está, una vez puesta en su conocimiento la resolución del TEAC reconociendo la pretensión actuada, obligado a pronunciarse sobre el incidente de satisfacción extraprocesal, y, en su caso, acordar el archivo de las actuaciones, con mantenimiento de lo declarado en vía administrativa».

Por lo transcrito anteriormente, resulta evidente lo siguiente:

- 1.- que las resoluciones administrativas firmes hay que cumplirlas en sus propios términos y de manera inmediata,
- 2.- no puede premiarse la pasividad de la Administración que está obligada a cumplir sus propias resoluciones firmes,
- 3.- cuando se solicita ejecución de una resolución, lo que se debate, ya no es una petición de devolución o no de una liquidación tributaria, sino la ejecución de una resolución firme y favorable,
- 4.- existe un interés público que las resoluciones firmes se lleven a término tal como exige la Constitución Española.

Sobre la prevalencia de la resolución expresa sobre cualquier resolución presunta, y el derecho del administrado a obtener la ejecución de una resolución administrativa firme, al no haber sido revisada judicialmente por dejadez administrativa, la STS de 2 de julio de 2018 (recurso 2456/2016), recoge que:

«Pues bien, a la vista de la referida doctrina jurisprudencial, apreciamos que en el presente caso nos encontramos ante el apartado c) de los indicados, toda vez que la situación anterior –solicitud de licencia denegada por silencio– cambió sustancialmente tras la resolución expresa tardía –al concederse la licencia, pero en condiciones distintas de las solicitadas–.

Ello hace que, en principio y conforme a la doctrina jurisprudencial, pesara sobre la recurrente la obligación de ampliar el objeto del recurso. La recurrente alega que no pudo hacerlo al haber concluido ya la tramitación del recurso y estar a la espera de que se dictara sentencia. Realmente, no podemos confirmar con absoluta certeza que ello fuera así, porque no consta la fecha en que se notificó la Orden de 4 de marzo de 2016 a la empresa y ésta se ha pronunciado con vaguedad sobre dicha fecha, alegando que la notificación fue realizada «varios días más tarde», sin concretar ni precisar la fecha exacta (pese a la absoluta facilidad que tenía para ello).

Ahora bien, aun con independencia de lo anterior, lo cierto es que, objetivamente, concurren varias circunstancias que no pueden ser ignoradas: (1) la

Orden de 4 de marzo de 2016 habría quedado firme en la vía administrativa (así lo ha reconocido la recurrente); (2) la referida Orden concedió la licencia, aunque fuera condicionadamente y en términos sustancialmente diferentes de los solicitados; (3) la recurrente no amplió el objeto del recurso contencioso-administrativo que había interpuesto frente a la desestimación presunta; y (4) no consta que la Orden de 4 de marzo de 2016 haya sido objeto de impugnación por la recurrente en otro recurso contencioso-administrativo distinto del que trae causa la sentencia impugnada. En consecuencia, a la luz de estas circunstancias es obvio que la denegación presunta de la solicitud quedó materialmente vacía de contenido al dictarse la Orden de 4 de marzo de 2016, por lo que puede calificarse de perfectamente razonable la decisión de la Sala de instancia de dejar necesariamente imprejuzgada la cuestión que se suscitaba en torno a la denegación presunta de la solicitud puesto que, como bien afirma dicha Sala, al menos, en su aspecto esencial, ha quedado superada por acontecimientos no revisables en este proceso, dado que, a efectos procesales no se ha producido la ampliación del recurso a dicha actividad administrativa posterior en los términos del artículo 36.4 LJCA.

Por ello, en la medida en que la conclusión expuesta fue razonada y expresada con claridad en la sentencia impugnada no cabe acoger la alegación de incongruencia defendida por la parte recurrente, por lo que este motivo debe ser rechazado».

En relación con lo anterior podemos concluir que:

- una desestimación presunta queda materialmente vacía de contenido al dictarse la resolución expresa,
- si una vez que se dicta la resolución expresa ya está iniciado el procedimiento contencioso-administrativo, dependiendo de los intereses de las partes, el interesado puede, o bien ampliar el recurso, o bien desistir del procedimiento, o bien recurrirla de manera autónoma,
- si el procedimiento contencioso-administrativo sobre la resolución presunta ha finalizado (como es el caso que exponemos) y la nueva resolución expresa ha devenido firme (en este caso por dejadez administrativa) la misma queda imprejuzgada ya que quedó superada por acontecimientos que no fueron juzgados en el procedimiento que examinó la resolución presunta.

En el mismo sentido se han pronunciado los Tribunales Superiores de Justicia, por todas, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia núm. 683/2004, de 19 noviembre, en un asunto en que la parte recurrente no sólo no desistió del procedimiento que había quedado carente de objeto por haberse pronunciado con posterioridad la Administración de manera expresa, sino que, además, ni siquiera había recurrido la nueva Resolución del Ayuntamiento. En concreto, la Sentencia se pronuncia en los siguientes términos:

«(...) La primera cuestión a resolver, antes de examinar en su caso la de fondo, sin embargo, consiste en determinar si el recurso debe ser desestimado por haber perdido su objeto, como alega la Administración local demandada (...) La actora no hace mención alguna en la demanda a dicho Decreto del Concejal

La cosa juzgada y la ejecución de las resoluciones económico administrativas. ...

Delegado de Infraestructuras, ni pide su nulidad. Tampoco se refiere, ni en este escrito, ni en el de conclusiones, al motivo de oposición que formula el Ayuntamiento por dicha causa. Por tanto, no cabe más que desestimar el recurso por haber perdido su objeto, ya que el acto presunto inicialmente impugnado en el escrito de interposición del recurso ha sido sustituido por otro expreso, que ha quedado al margen del proceso, al haber eludido la actora someterlo a control jurisdiccional.

Procede recordar al respecto que el art. 36.4 de la Ley 29/98 establece que: 4. Será asimismo aplicable lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo cuando en los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra actos presuntos la Administración dictare durante su tramitación resolución expresa respecto de la pretensión inicialmente deducida. (...)

En definitiva el art. 36.4 da dos opciones al recurrente, si discrepa de la resolución expresa: solicitar la ampliación del recurso o desistir del recurso inicialmente interpuesto y recurrir la resolución expresa, sin que en el presente caso la recurrente haya utilizado alguna de ellas, ya que ni ha desistido del recurso inicial frente a la desestimación presunta, ni ha interesado la ampliación del presente recurso a dicha resolución expresa, que como decíamos ha quedado al margen del proceso».

La carga procesal de impugnar el nuevo acto expreso, producido con posterioridad a la desestimación presunta, tiene su fundamento en el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa. En esencia, el carácter revisor se asienta sobre el principio de que, la Ley otorga potestades a la Administración que le permiten dictar disposiciones generales y actos que se presumen válidos y eficaces. Esa presunción, que constituye una verdadera prerrogativa para satisfacer los intereses generales, tal y como recoge el principio constitucional del artículo 103.1 CE, traslada al administrado la carga de impugnar judicialmente los actos para deshacer sus efectos, carga que conlleva la de motivar la nulidad y la de probar los hechos constitutivos del derecho del impugnante. El proceso administrativo sirve al enjuiciamiento de la actividad administrativa, por lo que gravita en torno a un acto o disposición cuya nulidad se pretende. Por ello, carece de sentido procesal mantener la pretensión de revisión judicial de un acto presunto que ya ha quedado superado por otro posterior y que ha supuesto su desaparición de la esfera jurídica, siendo este último acto expreso el que ha de ser objeto de revisión jurisdiccional.

Por otro lado, ha de valorarse en cada caso el contenido de la resolución expresa. Es decir, ha de analizarse si el acto expreso modifica realmente el contenido de la resolución presunta: en efecto, no es lo mismo que la Administración se limite a confirmar, de forma expresa, y sin mayor motivación, lo que ya está desestimado por silencio; que la resolución dictada expresamente altere el contenido del acto presunto.

En este sentido, las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2003 y 27 de enero de 2005, entre otras, se pronunciaron en los siguientes términos:

«(...) este Tribunal ha recordado en sus recientes sentencias de fechas 19 y 21 de mayo de 1999, 25 de septiembre de 2000, 19 de marzo y 10 de mayo de 2001 y 10 de febrero y 5 del corriente mes y año, que la desaparición

del objeto del recurso ha sido considerada, en muchas otras, como uno de los modos de terminación del proceso contencioso administrativo; tanto cuando lo impugnado eran disposiciones generales, en que la ulterior derogación de éstas, o su declaración de nulidad por sentencia anterior, ha determinado la desestimación del recurso, no porque en su momento no estuviere fundado, sino porque la derogación sobrevenida de la norma priva a la controversia de cualquier interés o utilidad real, (así sentencias de 24 de marzo y 28 de mayo de 1997 o 29 de abril de 1998); como en recursos dirigidos contra resoluciones o actos administrativos singulares, en los que se ha considerado que desaparecía su objeto cuando circunstancias posteriores les privaban de eficacia, hasta el punto de determinar la desaparición real de la controversia, (así en sentencias de 31 de mayo de 1986, 25 de mayo de 1990, 5 de junio de 1995 y 8 de mayo de 1997) (...)

La segunda de esas modalidades es la que se produce en el actual litigio, ya que la resolución desestimatoria presunta del recurso de reposición interpuesto contra la del Director de Energía y Minas denegatoria de la subvención solicitada –que es la reseñada como recurrida en el escrito de interposición del recurso–, quedó privada de eficacia en razón al contenido de otra posterior (...).».

A *fortiori*, resulta también palmario que jamás la Administración puede verse beneficiada por el incumplimiento de sus obligaciones y por su inactividad, ya no sólo de resolver sino también de recurrir cualquier resolución contraria a sus intereses. En este sentido se pronunció la Sentencia del Tribunal Constitucional 188/2003, de 27 de octubre que en esencia recoge:

«La (...) obligación de resolver expresamente en plazo las solicitudes de los ciudadanos (...) entronca con la cláusula del Estado de Derecho (art. 1.1 CE), así como con los valores que proclaman los arts. 24.1, 103.1 y 106.1 CE.

(...) si la Ley obliga a la Administración a resolver expresamente, como lo hace y ésta no cumple tal mandato legal no se está cumpliendo el art. 103.1 CE que exige el sometimiento pleno a la Ley y al Derecho (...).

*La Administración no puede verse beneficiada por el incumplimiento de su obligación de resolver expresamente en plazo solicitudes de los ciudadanos» (FJ 6º)*¹⁰.

Se está acogiendo así por el Tribunal Constitucional, como ya hizo la jurisprudencia contencioso-administrativa, la aplicación del principio general del Derecho de que nadie puede alegar en su propio beneficio su incumplimiento de las normas. Así, en el supuesto analizado, pretende la Administración hacer valer en su beneficio la no impugnación de una resolución firme que no fue recurrida por ella misma, por dejadez, y que iba en contra de sus intereses, haciendo creer que dicha resolución expresa ya fue juzgada en su contenido por un Tribunal, cuando dicho Tribunal no analizó más que un acto presunto, sin que en ningún momento se ampliara dicho recurso a la resolución expresa como marca la ley. Dejando además patente como hemos insistido, que el único y

¹⁰ GIANNINI proclamó que: «constituye una reconocida exigencia del Estado moderno –Estado de Derecho– que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la Administración y las relaciones con los particulares que ésta engendra encuentren en la Ley su fundamental disciplina». Vid. GIANNINI, A. D. (1945): *Elementi di Diritto Finanziario*, Milano, página 3.

exclusivo objeto de debate en este asunto, no era más que la solicitud de un contribuyente de que se ejecutara una resolución estimatoria a sus intereses y firme, del TEAC, negándose el mismo TEAC a dicha ejecución en contra de cualquier criterio legal y jurisprudencial.

3. La interpretación del artículo 36 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en conexión con el artículo 222 de la Ley De Enjuiciamiento Civil. El vacío legal ante el excesivo retraso en las resoluciones tributarias

Cualquier regulación legislativa, y en concreto la regulación tributaria, debe venir precedida del respeto a principios fundamentales, ex artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como: la buena fe, confianza legítima, justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución

11 Así, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2016): «Fiscalidad, equidad y redistribución», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, número 20, página 213, recoge que: «podemos empezar por el final, con la conclusión, esto es, afirmando que, en efecto, nuestro sistema tributario tiene que ser equitativo (igualitario) y progresivo porque la CE lo exige».

12 Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: (2000): *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbordadas*, Cuaderno Cívitas, Madrid; vid. también, PÉREZ LUÑO, A. E. (2000): «La seguridad jurídica: una garantía del Derecho y la Justicia», *Boletín de la Facultad de Derecho de Sevilla*, número 15, página 28: «La seguridad jurídica es un valor estrechamente ligado a los Estado de Derecho que se concreta en exigencias objetivas de: corrección estructural (formulación adecuada de las normas del ordenamiento jurídico) y corrección funcional (cumplimiento del Derecho por sus destinatarios y especialmente por los órganos encargados de su aplicación). Junto a esa dimensión objetiva la seguridad jurídica se presenta, en su acepción subjetiva encarnada por la certeza del Derecho, como la proyección en las situaciones personales de las garantías estructurales y funcionales de la seguridad objetiva»; cfr. también, MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2017), «La inseguridad jurídica y el IIVTNU: incertidumbre también después de la STC (26) de 16 de febrero de 2017», en *Revista de Derecho, La Ley*, número 154, páginas 1 a 5. Cfr. Voto particular de la Sentencia del Tribunal Constitucional, de 14 de noviembre de 2023 (recurso de inconstitucionalidad 616/2023), en relación con el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Con un cambio de criterio jurisprudencial claro y sin argumentación jurídica en esencia en la sentencia, sobre todo en materia de retroactividad, con un total de 85 páginas, de las cuales 50 páginas integran el voto particular de cuatro magistrados de los once que conforman el Pleno. El voto particular recoge que: «la extensión del presente voto particular es directamente proporcional a la gravedad de la situación que se analizaba y al preocupante contenido de la sentencia que la ha validado. Lo que estaba en cuestión tras la aprobación del impuesto impugnado era algo más que el mero ejercicio de competencias armonizadoras por parte del Estado, algo más que la posibilidad de enmendar el texto de las iniciativas legislativas en tramitación o algo más que la simple aplicación prospectiva de una nueva disposición legal tras su entrada en vigor. Lo que se ha ventilado en el presente asunto ha sido la vigencia misma del Estado democrático de Derecho, en el que la ley debe ser solo la expresión de la verdadera voluntad popular (Preámbulo de las Constitución) y en el que todos los poderes públicos (incluido, por tanto, el legislativo) deben estar sujetos, al igual que los ciudadanos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9.1 CE). Lo que este Tribunal tenía ante sí era la correcta aplicación de las reglas del juego de la democracia, concretamente, el respeto a los instrumentos y procedimientos relativos a la injerencia del Estado en la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas, al pleno ejercicio de la función representativa inherente al estatuto de los parlamentarios en el proceso de formación de la voluntad de las Cámaras legislativas, y, en fin, a la confianza legítima de los ciudadanos en la que debe ser la esperable actuación de sus poderes públicos. Nada más y nada menos». Tan grave como que cuatro magistrados de once no compartan ni uno sólo de los argumentos de la sentencia, concluyendo que existe: «(i) el ataque frontal a la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas, al neutralizar la defensa de los intereses respectivos en el ejercicio de las competencias propias (Tribunal Supremo. 9.1, 137, 156.1 y 157.3, todos ellos de la CE); (ii) el menosprecio al principio democrático, a los derechos de representación política de las minorías y al principio de legalidad tributaria, por la forma de aprobación de la iniciativa legislativa controvertida (Tribunal Supremo. 1.1, 9.3 y 23 .2, todos ellos de la CE); y (iii) el atentado a la seguridad jurídica y a la confianza legítima de los ciudadanos en la actuación de los poderes públicos, por la sorpresiva aplicación del impuesto impugnado (art. 9.3 CE)». (La negrita es nuestra). Cfr. también el trabajo de SÁNCHEZ PINO, A. J. (2001): «Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria», *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, número 109-110, páginas 163 y siguientes; vid. también GARCÍA BERRO, F. (2019): «Seguridad jurídica y confusión de cláusulas generales antiabuso (simulación, conflicto y alternativas legítimas de tributación)», en MARTÍN LÓPEZ, J. y PÉREZ BERNABEU, B. (Directores), *Seguridad jurídica y Derecho Tributario: presente y futuro*, Editorial Aranzadi, páginas 231 y siguientes. Véase también EMBID IRUJO, J. M. (2014): «Norma, Economía y Lenguaje en el derecho de la crisis económica. El control judicial de la actividad administrativa en la economía. Algunas reflexiones», *Documentación Administrativa, Nueva Época*, número 1, página 6: «me interesa resaltar— una trascendencia jurídica cuando todo un aparato normativo quiere sustentarse sobre un lenguaje que, en mi opinión, no tiene los suficientes elementos de claridad y en algunas ocasiones, además, parece utilizado desde un punto de vista más político que jurídico lo que solo puede llevar consigo confusión e incertidumbre, justo lo contrario de lo que hay que pedir a la norma, a cualquier norma»; FERREIRO LAPATZA, J. J. (1993): «El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo», *Revista Crónica Tributaria*, número 68; y LÓPEZ GUERRA, L. M. (2006): «Pluralismo y técnica normativa», *Cuadernos de derecho Público*, número 29. de la carga tributaria¹¹ y, por supuesto, la seguridad jurídica¹² y la certeza del

Derecho, no siendo ajeno tampoco el derecho a una buena Administración como parte integrante de todos estos principios, pues «*del principio de buena fe, vertebrador de nuestro ordenamiento (...), y tras el que se cobijan virtudes como la rectitud o la honradez, son corolarios el de buena administración y el de confianza legítima*»¹³; siendo así que, lejos de ser conceptos inertes, han venido siendo configurados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo con unos contornos del todo ciertos¹⁴.

Es por ello, que el principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9.3 Constitución Española, también se vería vulnerado en su sentido material en este asunto que tratamos. Dicho principio establece que quedan prohibidas aquellas situaciones que menoscaban el derecho al contribuyente a un conocimiento lo más rápido posible, y lo más acorde con sus racionales previsiones, de la incidencia que en la esfera particular pueda tener la aplicación de la norma jurídica. Tiene que existir una vinculación correcta entre técnica legislativa y técnica de ejecución. La seguridad jurídica implica la seguridad de realización, de manera que las normas se apliquen a cada situación concreta con absoluto respeto a lo previsto en ellas, es decir, que de lo recogido en ellas se extraiga su finalidad real. La seguridad se manifiesta en la idea de protección de la confianza, tomando un papel importante, dentro del respeto de este principio constitucional, la definición de las hipótesis normativas.

De los preceptos dedicados por nuestra Constitución al principio de seguridad jurídica (fundamentalmente los artículos 9 y 103.1), y la jurisprudencia constitucional elaborada a partir de ellos, se desprenden las dos ideas básicas que, al margen de la vinculación esencial existente entre los principios de legalidad y seguridad jurídica, dan contenido a este último. Nos referimos a las ideas de certeza e interdicción de la arbitrariedad, jugando en ambos casos un papel esencial el respeto al principio de jerarquía normativa, también recogido expresa y diferenciadamente en el artículo 9.3 de la Constitución Española.

La Sentencia de la Audiencia Nacional, de 19 enero de 1998, en su Fundamento Jurídico Sexto, establece que:

«El Tribunal Constitucional en la Sentencia 150/1990 señaló que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma, por lo que no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica legislativa en el proceso de elaboración de las mismas».

La seguridad jurídica, el vulgar «saber a qué atenerse», a que aspira todo ciudadano en un Estado Social de Derecho, según doctrina constante del Tribunal Constitucional, es suma de certeza y legalidad, de jerarquía y publicidad normativa, de irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio. Y aunque resulta claro que no puede erigirse en un valor absoluto, pues ello significaría la con-

13 Vid. SALAS GARCÍA-NEBLE, L. M. (2023): «Buena administración y confianza legítima: a propósito de las liquidaciones del IIVTNU en las transmisiones mortis causa», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, número 487, octubre, página 7.

14 Por todas, Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2021.

gelación del ordenamiento jurídico existente en un momento dado, ni debe entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, es igualmente evidente, que el principio de seguridad jurídica tiene que proteger la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a los cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, y a lo recogido en la norma.

Una de las exigencias fundamentales de la seguridad jurídica, es la corrección funcional de la norma, es decir, el cumplimiento del Derecho por sus destinatarios y especialmente por los órganos encargados de su aplicación¹⁵.

Sin embargo, si uno «penetra en el abismo de los textos normativos tributarios»¹⁶, sólo encuentra cada vez más, una tendencia a la expansión de potestades administrativas, con la consiguiente merma de los derechos de los contribuyentes, observándose además «una tendencia hacia el pragmatismo reactivo del Derecho»¹⁷, con una senda fragmentada, casuística, a veces con medidas inoperantes, que buscan soluciones cortoplacistas sin miras al futuro, basadas únicamente en llenar las arcas del Estado, sin fundamentos ni objetivos claros, sobregirando continuamente, de manera equivocada a los mismos, con un curioso *síndrome robinhoodniano*, con el pobre argumento de «que son ricos» o «ganan mucho», o de que «supuestamente se les presupone dicha riqueza», contribuyendo hasta la extenuación: «si intentas ordeñar una ubre seca sólo conseguirás una patada de la vaca»¹⁸. Pero se olvida el legislador de una máxima financiera: «no sólo consiste en recaudar, sino también, en mantener un equilibrio económico-estatal y empresarial».

Todo lo anterior conduce a una merma de derechos y hace casi desaparecer el principio de buena administración. Este criterio interpretativo «es especialmente visible en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, en la que frecuentemente reivindica la aplicación en materia tributaria del principio de buena administración»¹⁹.

Una de las manifestaciones de la seguridad jurídica y de la buena administración, son los efectos de la cosa juzgada material, que implica la imposibilidad de volver a enjuiciar los mismos hechos sobre los que ya ha recaído una resolución judicial firme.

15 Cfr. PÉREZ LUÑO, A. E. (2000): «La seguridad jurídica: una garantía del Derecho y la Justicia», *op. cit.*, página 28.

16 GANDARIAS CEBRIÁN, L. (2024): «El doble uso del Derecho», *Fiscalblog*, 21 de enero de 2024, <https://fiscalblog.es/?p=9676>

17 Ibidem.

18 ROBIN HOOD, película dirigida por RIDLEY SCOTT (2010).

19 El Tribunal Supremo viene declarando que el principio de buena administración «impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, o aquellas que den lugar a resultados arbitrarios, sin que baste al respecto la mera observancia estricta de procedimientos y trámites. Tal principio reclama, más allá de ese cumplimiento estricto del procedimiento, la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente». Entre otras, sentencias del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2017, de 19 de febrero de 2019 y de 27 de marzo de 2019. Cfr. también las Sentencias del Tribunal Supremo, 3279/2020: «ese modo de proceder resulta irrespetuoso con el principio de buena administración»; 1149/2021, 417/2023, 500/2023, 1930/2023, 1941/2023 y 4774/2023. Vid. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; VEGA BORREGO, F. A. y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. (2021), *Fundamentos de Derecho Financiero y Tributario*, Universidad Autónoma de Madrid, página 68.

En esencia, para determinar el alcance de la *cosa juzgada material en el ámbito tributario*, es necesario la interpretación del artículo 36 LJCA, en conexión con el artículo 222 LEC, y en concreto analizar si se cumple la triple identidad de la cosa juzgada que se extrae de la doctrina del Tribunal Supremo (por todas STS, 12 de diciembre de 2012, recurso de casación 6827/2010). Esta triple identidad, se basa en la comprobación de tres elementos:

- a) identidad subjetiva de las partes y de la calidad en que actúan;
- b) causa de pedir, causa petendi, o fundamento de la pretensión, y
- c) petitum o conclusión a la que se llega según los hechos alegados y su encuadramiento en el supuesto abstracto de la norma jurídica invocada.

Así, como hemos recogido, la cuestión principal debatida giraría en torno a la interpretación del artículo 36 LJCA en conexión con el artículo 222 LEC, sobre el alcance de la *cosa juzgada material*: determinar la fuerza de cosa juzgada de una sentencia desestimatoria firme de un TSJ, que resuelve sobre la impugnación de una resolución presunta de un TEA (silencio administrativo desestimatorio por inactividad administrativa), sobre la posterior resolución expresa del TEA, que resuelve favorable a los intereses del contribuyente (acto declarativo de derechos), ¿cumple la triple identidad de la cosa juzgada? (por todas STS 12 de diciembre de 2012, recurso de casación 6827/2010).

Así la STS de 10 de abril de 2002 (recurso casación 7145/1996), reiterada en posteriores sentencias (STS 2651/2016, de 7 de junio de 2016, recurso de casación 193/2014 y STS 1331/2019, de 9 de octubre de 2019), estableció lo siguiente:

«TERCERO.- (...) la falta de consideración por la sentencia del motivo fundamental de impugnación (...), esto es, el de que la denegación de ejecución pronunciada por el TEAC había implicado la revocación unilateral y «contra cives» de un acto declarativo de derechos fuera de las previsiones legales, (...) al rechazar la ejecución de su anterior resolución estimatoria de 7 de febrero de 1991, había desconocido el principio de irrevocabilidad de los actos declarativos de derechos y, por ende, había vulnerado lo dispuesto en los arts. 102 a 106 de la LRJ-PAC e incurrido en el supuesto de nulidad de pleno derecho del art. 62.1 c) de la propia norma –debe referirse al c)– y había vulnerado, también, el principio de seguridad jurídica reconocida en el art. 9.3 de la Constitución. Ciertamente, una resolución como la del TEAC de 7 de febrero de 1991, que había declarado la procedencia de que fuese practicada una nueva liquidación de la cuota (...), no podía merecer otra calificación que la de acto favorable o acto declarativo de derechos, que, al ser consentida y dejada firme por la propia Administración, no podía perder esa condición por el hecho de que, el 18 de abril de 1989, una Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción, también de la Audiencia Nacional, hubiese desestimado el recurso contencioso-administrativo deducido por la Corporación municipal (...), frente a la presunción de desestimación, a la ficción de acto desestimatorio, que la tardanza del TEAC en resolver la reclamación económico-administrativa al efecto formulada había hecho posible.

La aludida sentencia, a lo sumo, sólo pudo constituir causa eficiente para que la Administración, en vez de consentir la resolución expresa tardía del TEAC, la

hubiera sometido a revisión (...), mediante la declaración de ser lesiva para el interés público y su ulterior impugnación en vía contencioso-administrativa, (...).

Resulta evidente, por tanto, que la tan repetida sentencia desestimatoria de 18 de abril de 1989 no podía enervar, por sí misma, la ejecutividad del acto posterior del TEAC favorable al Ayuntamiento, subsistente y dejado firme por la Administración. La denegación presunta que dicha sentencia enjuició no podía, obviamente, suponer la confirmación del acuerdo denegatorio de ejecución de la Vocalía Novena del TEAC de 21 de septiembre de 1993. (...) Tampoco podía dicha sentencia impedir que un órgano incardinado en la propia Administración, como es el TEAC, por mucho que merezca la calificación de órgano perteneciente a la Administración revisora –no, por tanto, a la activa–, adoptara su resolución expresa y esta fuera de signo contrario a «la presunción» de desestimación que el interesado, en este caso el Ayuntamiento recurrente, haciendo uso de lo que para él era una garantía, impugnó ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. (...) Si la resolución expresa tardía del TEAC a que viene haciéndose referencia –la de 7 de febrero de 1991– hubiera sido desestimatoria, no hubiera reabierto el plazo de impugnación jurisdiccional a partir de su notificación y es claro que, de haber sido entonces utilizada la vía contencioso-administrativa, hubiera desplegado toda su virtualidad la excepción de cosa juzgada prevista como causa de inadmisibilidad en el art. 82 d) de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable –actual art. 69 d) de la vigente–. Pero no fue de ese tenor –desestimatorio, se entiende–, dicha resolución, sino favorable a la pretensión del Ayuntamiento.

(...) La Sala quiere destacar la sustantividad del acuerdo del TEAC de 7 de febrero de 1991 respecto de la sentencia desestimatoria de 18 de abril de 1989 y, por ende, su ejecutividad en tanto que dejado subsistente por la propia Administración y no revisado por la única vía del proceso de lesividad que tenía está a su alcance, como acto favorable o declarativo de derechos que era. (...).

CUARTO.- (...) es preciso resaltar que ni siquiera en la hipótesis de que el tema controvertido pudiera llevarse al ámbito de la fuerza de cosa juzgada de la sentencia de 18 de abril de 1989, o al de su ejecución, podría llegarse a la conclusión a que llegaron el TEAC, en su resolución denegatoria de la ejecución de la por él antes pronunciada, y la sentencia aquí impugnada, en cuanto la confirmó.

(...) al acuerdo tardío de 7 de febrero de 1991 ha de reconocérsele total sustantividad respecto de lo resuelto por aquella sentencia (...). Y lo segundo, porque existe un considerable margen de disponibilidad por las partes respecto de lo decidido por una sentencia, sin perjuicio de que sea incuestionable el principio constitucional –art. 118 CE– de la obligatoriedad del cumplimiento de las mismas y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales. (...)

QUINTO.- Por las razones expuestas y porque, en definitiva, no puede negarse la eficacia de un acto declarativo de derechos por el procedimiento de negar injustificadamente su efectividad, se está en el caso de estimar el recurso y de resolver la cuestión controvertida en los términos en que ha quedado planteado el debate».

Pues bien, en síntesis y siguiendo la doctrina casacional expuesta, entendemos que no se cumplen los requisitos de cosa juzgada, cuando lo recurrido en vía judicial, es una desestimación por silencio, y finalizado ya el proceso judicial

desestimando las pretensiones del recurrente, se obtiene una resolución expresa y favorable a los intereses del contribuyente de un TEA, que la Administración no recurre, y deviene firme por dejadez administrativa, y ello por los siguientes motivos:

- 1.- La Resolución expresa de un TEA, es firme y ejecutable si no ha sido recurrida en plazo por la parte perdedora. En nada le vincula (al TEA) una sentencia anterior de un TSJ sobre la resolución presunta, tal como reconoce nuestro Alto Tribunal. Encontrándonos ante la irrevocabilidad de un acto declarativo de derechos.
- 2.- Nada tiene que ver, la resolución expresa con la desestimación presunta por silencio, siendo dos resoluciones distintas. Jamás puede prevalecer una desestimación por silencio administrativo frente a una resolución estimatoria expresa. Es esta última la que revoca el acto presunto y no al revés.

Por ello no se cumplen los criterios establecidos en el artículo 222 LEC (*cosa juzgada material*), sobre la triple identidad (STS de 12 de diciembre de 2012, recurso de casación 6827/2010), en concreto la «*causa petendi*» y el «*petitum*», al que hace referencia el artículo 222 LEC y la doctrina jurisprudencial. Una cosa es la ficción jurídica del silencio administrativo, y otra bien distinta es la resolución expresa estimatoria posterior. La *cosa juzgada material* sólo desplegaría sus efectos, si la resolución posterior expresa del TEA hubiera sido desestimatoria.

- 3.- El recurso contencioso-administrativo interpuesto contra una desestimación presunta de un TEA, en nada vincula al TEA, ni la desestimación presunta, ni la sentencia sobre esa desestimación presunta de un TSJ.
- 4.- El recurso contencioso-administrativo que se interpone contra una desestimación presunta, jamás puede ser ampliado a la resolución expresa posterior, si dicha resolución expresa llega finalizado ya el proceso contencioso sobre el acto presunto desestimatorio, por lo que la resolución expresa no se juzgó en ningún procedimiento.
- 5.- La Administración puede (o debe) interponer recurso contencioso-administrativo contra cualquier resolución si no está conforme con la misma. Si no lo hace, nunca esa inactividad puede favorecerla. A fortiori, esa resolución quedaría sin revisar.
- 6.- El principio de buena Administración hubiera llevado también a la misma, a aportar cualquier resolución al TEA si entendía que vinculaba al Tribunal.

Cualquier TEA o cualquier TSJ están obligados a hacer cumplir una resolución firme, que no se ha recurrido y que no ha sido expulsada del ordenamiento jurídico por ninguno de los mecanismos previstos en derecho (procedimientos especiales de revisión). No puede negarse la eficacia de un acto declarativo de derechos por el procedimiento de rechazarse injustificadamente su efectividad.

Algo que de no ser así supondría una verdadera vulneración de derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, y una vulneración al principio de buena administración y seguridad jurídica.

A nuestro entender no existe el principio de «*prevalencia absoluta de una sentencia judicial con valor de cosa juzgada*» sobre cualquier resolución, porque ello nos llevaría a olvidarnos de:

- la triple identidad (vulneración artículo 222 LEC): no existe esta triple identidad, si lo que se impugna en vía judicial es la resolución presunta desestimatoria, y la expresa estimatoria posterior deviene firme si no se impugna por inactividad administrativa, por lo que no se cumplen los requisitos de cosa juzgada material (*causa petendi y petitum*);
- la obligatoriedad del cumplimiento de las resoluciones administrativas y de los TEA, la plena eficacia de las resoluciones administrativas, la obligatoriedad de ejecución inmediata de los actos administrativos: vulneración de los artículos, 9.3 CE (seguridad jurídica); 24.1 CE (tutela judicial efectiva); 103.1, 106 y 118 todos ellos de la CE, 239.5 LGT, 66 Real Decreto 520/2005, artículo 17.2 LOPJ y 38, 39 y 98 LPA (validez y obligatoriedad de ejecución inmediata de las resoluciones de los Tribunales Económicos-Administrativos).

Ello se plasma en la Sentencia, número 179/2023, de 21 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sede Burgos), donde en el Fundamento Jurídico cuarto, cuyo título es:

«*Sobre la STS de 10 abril de 2002, rec. 7541/1996 (entendemos que es un lapsus calami, ya que el número de recurso fue el 7145/1996)*», donde tras reproducir textualmente los fundamentos jurídicos tercero, cuarto y quinto de la STS de 10 de abril de 2002, concluye que: «*la anterior resolución, ante un caso similar al que nos ocupa, resuelve en signo contrario y da preferencia a la resolución administrativa posterior que contradice una sentencia firme. Aunque únicamente consta una Sentencia del Alto Tribunal, lo que no constituye jurisprudencia en sentido estricto, nos apartamos voluntariamente por todas las razones expuestas en el fundamento anterior, al existir múltiples preceptos legales que demuestran la vinculación de la Administración a la cosa juzgada material. Si bien, reconocemos que se trata de una cuestión altamente controvertida*».

Ello llevó al contribuyente a interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo, cuyas cuestiones que presentan interés casacional objetivo, y que habrán de interpretarse por el Tribunal de acuerdo con la doctrina casacional (por todas STS de 10 de abril de 2002, recurso de casación 7145/1996) y los preceptos que se entienden infringidos (artículo 222 LEC; artículos 9.3, 24.1, 103.1, 106.1 y 118 CE; artículo 239.5 LGT; artículo 66 RD 520/2005; artículos 38, 39 y 98 LPAC; artículo 11.1.d) y 36 LJCA; artículo 17.2 LOPJ), son las siguientes:

» *Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia son:*

- (i) *De acuerdo con la STS de 10 de abril de 2002 (recurso de casación 7145/1996) solicitamos a nuestro Alto Tribunal que confirme la doctrina casacional sobre la imposibilidad de negar la eficacia de un acto declarativo de derechos por el procedimiento de rechazar injustificadamente su efectividad;*
- (ii) *¿Se puede entender que existe cosa juzgada desde el punto de vista material, por la sola existencia de una sentencia desestimatoria del TSJ, que resolvió la presunción de desestimación del TEAC (la ficción de acto desestimatorio) frente a una ulterior resolución expresa, declarativa de derechos del contribuyente, del mismo TEAC que devino firme y consentida por la propia Administración?; ¿Puede la Administración utilizar en beneficio propio el silencio administrativo?*
- (iii) *¿Se cumple en el supuesto anterior la triple identidad de la cosa juzgada (artículo 222 LEC y STS 12 de diciembre de 2012)? ¿Existe identidad de causa petendi y petitum, en una resolución desestimatoria frente al acto presunto desestimatorio y una resolución expresa posterior favorable para el contribuyente?*
- (iv) *¿Se puede extraer de la jurisprudencia, del artículo 36 LJCA y del artículo 222 LEC, que no existe cosa juzgada cuando se impugna un silencio desestimatorio que es resuelto sobre el fondo del asunto por sentencia firme, y después la Administración dicta acto expreso contrario a la resolución judicial?; ¿Puede la Administración, el TEAC o el mismo TSJ revocar un acto administrativo, declarativo de derechos del contribuyente, sin ningún procedimiento especial previsto en la Ley?».*

(Recurso de casación número 7469/2023, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo).

La respuesta a todas esas preguntas a priori resultan evidentes, la eficacia de un acto declarativo de derechos firme es indiscutible (máxime porque para revocar cualquier acto firme, es necesario alguno de los procedimientos especiales de revisión con los que la Administración cuenta en su poder); nunca una resolución presunta desestimatoria se equipara a la resolución expresa estimatoria posterior; jamás la Administración puede utilizar el silencio en su propio beneficio; y nunca puede la Administración no recurrir una resolución desfavorable a sus intereses para luego alegar efectos del silencio²⁰.

Habrá que esperar a la resolución del Tribunal Supremo, que imploramos no sea favorable a los intereses administrativos, a la dejadez administrativa, al aquietamiento de los órganos tributarios, en definitiva, al abuso de poder hacía el contribuyente, y vaya *en mor* del respeto a los principios fundamentales del

20 Sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de marzo de 2023, recurso de reposición 3069/2021: «La Administración no puede obtener ventaja de sus propios incumplimientos ni invocar, en relación con un acto derivado de su propio silencio, la omisión del recurso administrativo debido (...). No hay un derecho subjetivo incondicional de la administración al silencio, sino una facultad reglada de resolver sobre el fondo los recursos administrativos, cuando fueran dirigidos frente a actos presuntos como consecuencia del silencio por persistente falta de decisión, que no es, por lo demás, una alteración legítima a la respuesta formal, tempestiva y explícita que debe darse, sino una actitud contraria al principio de buena administración» (Fundamento Jurídico Cuarto).

Derecho, y en particular del Derecho Tributario. Pero, además, instamos al legislador (con el único objeto de evitar el abuso administrativo), a revisar el artículo 36 LJCA, a fin de incluir ese vacío legal que se produce, cuando los Tribunales Económico-Administrativos resuelven (tarde) en sentido favorable a los intereses del contribuyente, una vez finalizado el procedimiento judicial contencioso-administrativo que resolvió la resolución presunta desfavorable, en el sentido de dejar claro que necesariamente habría que recurrir la nueva resolución.

4. Conclusiones

La complejidad de los asuntos tributarios, y la demora en resolver, tanto por parte de los Tribunales Económico-Administrativos, como de la vía contencioso-administrativa, genera ya *per se* inseguridad jurídica.

La Administración en general, y la Administración Tributaria en particular, no puede nunca beneficiarse de los efectos de su silencio, del cual además es la máxima responsable. El silencio administrativo, sólo opera como una garantía para el contribuyente, a fin de que no vea mermada la facultad del ejercicio de sus derechos, pero nunca puede ser una ventaja para la Administración.

Las resoluciones administrativas son inmediatamente ejecutivas y vinculan a los órganos administrativos. Sobre las mismas siempre existe obligación de resolver, a pesar que transcurrido el plazo sin resolución se produzcan los efectos del silencio administrativo, teniendo además presente, que la resolución expresa siempre prevalece sobre la resolución presunta.

Cuando el contribuyente se ha visto obligado a recurrir un acto presunto, porque la Administración correspondiente no ha resuelto en plazo, si posteriormente resuelve expresamente, siempre prevalece esta última resolución expresa. Si además esta resolución posterior expresa es favorable a los intereses del contribuyente, la misma, salvo recurso por parte de la Administración o que se inste cualquier procedimiento de revisión, es inmediatamente ejecutiva. Lo contrario, sería premiar la pasividad administrativa, o lo que es peor, que algunas resoluciones queden imprejuizadas (si sólo se juzgó el acto presunto, y el expreso posterior es desfavorable para la Administración).

Tal como hemos recogido, parece existir un vacío legal en la interpretación del artículo 36 LJCA en conexión con el artículo 222 LEC, en relación con la extemporaneidad de las resoluciones de los Tribunales Económicos-Administrativos, cuando la resolución expresa llega tarde, tras existir ya una sentencia en relación al acto presunto, en concreto, si la sentencia fue desfavorable para los intereses del contribuyente, y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo posterior expresa es favorable al contribuyente. ¿Existe cosa juzgada?

Como hemos concluido, entendemos que nunca puede existir cosa juzgada sobre una resolución expresa de un Tribunal Económico-Administrativo que devino firme por aquietamiento administrativo, por muy anterior que sea la sentencia del órgano judicial que resolvió el acto presunto. Y ello es así, porque de lo contrario habría una vulneración de la seguridad jurídica, de la buena admi-

nistración, y del derecho a la tutela judicial efectiva. Nunca una resolución presunta desestimatoria, es equiparable a la resolución expresa estimatoria posterior, no dándose los requisitos de cosa juzgada.

5. Bibliografía

ALMUDÍ CID, J. M. (2024): «La protección de la confianza legítima de los sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas por el Derecho de la Unión Europea: aspectos sustantivos y procedimentales», *Revista Técnica Tributaria*, número 144.

ARISTÓTELES: *Ética a Nicómaco*, traducción de CALVO MARTÍNEZ, J. L. (2014), Alianza editorial, página 160.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2016): «Fiscalidad, equidad y redistribución», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, número 20.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2015): Informe «Una propuesta de medidas alternativas de solución de conflictos (A.D.R.) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje», *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid.

CUBERO TRUYO, A. M. (1997): *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid.

EMBID IRUJO, J. M. (2014): «Norma, Economía y Lenguaje en el derecho de la crisis económica. El control judicial de la actividad administrativa en la economía. Algunas reflexiones», *Documentación Administrativa, Nueva Época*, número 1.

FERREIRO LAPATZA, J. J. (1993): «El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo», *Revista Crónica Tributaria*, número 68.

GANDARIAS CEBRIÁN, L. (2023): «Bailando con lobos», *Fiscalblog*, 26 de noviembre de 2023, <https://fiscalblog.es/?p=9114>

GANDARIAS CEBRIÁN, L. (2024): «El doble uso del Derecho», *Fiscalblog*, 21 de enero de 2024, <https://fiscalblog.es/?p=9676>

GARCÍA BERRO, F. (2019): «Seguridad jurídica y confusión de cláusulas generales antiabuso (simulación, conflicto y alternativas legítimas de tributación)», en MARTÍN LÓPEZ, J. y PÉREZ BERNABEU, B. (Directores), *Seguridad jurídica y derecho tributaria: presente y futuro*, Editorial Aranzadi.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: (2000): *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*, Cuaderno Cívitas, Madrid.

GIANNINI, A. D. (1945): *Elementi di Diritto Finanziario*, Milano.

GÓMEZ TABOADA, J. (2022): «Lo guadiánico», *Fiscalblog*, 15 de noviembre de 2022, <https://fiscalblog.es/?p=8009>.

Ana Molina Lebron

LAGO MONTERO, J. M. (Director); ALFONSO GALÁN, R. M. y GUERVÓS MAÍLLO, M. A. (Coordinadoras), (2018): *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedio*, editorial Thomson Reuters Aranzadi, Madrid.

LAGO MONTERO, J. M. (2021): en *La simplificación de la imposición sobre la renta*, editorial Reus, Madrid.

LÓPEZ GUERRA, L. M. (2006): «Pluralismo y técnica normativa», *Cuadernos de derecho Público*, número 29.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2017), «La inseguridad jurídica y el IIVTNU: incertidumbre también después de la STC (26) de 16 de febrero de 2017», en *Revista de Derecho, La Ley*, número 154.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D.; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; VEGA BORREGO, F. A. y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. (2021), *Fundamentos de Derecho Financiero y Tributario*, Universidad Autónoma de Madrid.

PÉREZ LUÑO, A. E. (2000): «La seguridad jurídica: una garantía del Derecho y la Justicia», *Boletín de la Facultad de Derecho de Sevilla*, número 15.

SALAS GARCÍA-NEBLE, L. M. (2023): «Buena administración y confianza legítima: a propósito de las liquidaciones del IIVTNU en las transmisiones mortis causa», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, número 487.

SÁNCHEZ PINO, A. J. (2001): «Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria», *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, número 109-110.