

COMUNICACIONES A LA MESA REDONDA PRIMERA

**EL CARÁCTER REVISOR DE LA JURISDICCIÓN
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA EN MATERIA
TRIBUTARIA: LAS DOCTRINAS DEL TIRO**

Teresa Pontón Aricha

*Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pablo de Olavide*

SUMARIO: I. EXPOSICIÓN DEL PROBLEMA. II. ¿MERA REVISIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO O PLENA JURISDICCIÓN?. III. LA EJECUCIÓN DE LA RESOLUCIÓN O LA PIEZA QUE FALLA. IV. LA POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA TRAS LA RESOLUCIÓN JUDICIAL. V. CONCLUSIONES. VI. REFERENCIAS.

Este trabajo se incluye en la línea: relaciones entre el Ejecutivo y el Poder Judicial

I. EXPOSICIÓN DEL PROBLEMA.

En los últimos años hemos asistido, de nuevo, a un arduo debate en materia tributaria tributaria en entorno a las “doctrinas del tiro”, que engloba las doctrinas del “tiro único”, “del doble tiro”, “del tiro ilimitado”. Se trata de una polémica que cada cierto tiempo reaparece y nunca acaba de obtener una solución satisfactoria.

Desde 2010 ha tomado especial relevancia ya que se ha puesto de manifiesto una grave afectación del sistema judicial, así como de los derechos del contribuyente. Exponemos un supuesto en el que la Administración tributaria vuelve a conocer en vía administrativa un asunto en el que el acto, normalmente una liquidación ya ha sido anulado por un tribunal de justicia, planteando un conflicto sobre los límites de las facultades de la Administración y el Poder Judicial. No estamos ante un supuesto de retroacción de actuaciones, es algo muy distinto, estamos ante un retorno al ori-

gen del procedimiento restituyendo las facultades de la Administración tributaria a pesar de su mal proceder y del cambio de vía.

Actualmente el contribuyente que acude a los tribunales de justicia para defenderse de una incorrecta actuación de la Administración tributaria descubre que una vez ganado el pleito, y anulada la liquidación en vía jurisdiccional, la Administración tributaria vuelve a practicar una liquidación retrotrayendo el procedimiento al momento en que se cometió el vicio que motiva dicha anulación, sin más límites que la prescripción de actuaciones, la pervivencia de la obligación y la no reiteración del mismo vicio.

Hasta la sentencia de 19 de noviembre de 2012 del Tribunal Supremo¹⁷⁴ algunos Tribunales Superiores de Justicia, en especial desde Valencia y Cataluña, e incluso la Audiencia Nacional seguían la llamada “doctrina del tiro único” que impedía a la Administración tributaria girar una liquidación en sustitución de la anulada, incluso incoar un nuevo procedimiento por la intervención de un órgano jurisdiccional al enjuiciar el conflicto.

Si la causa de la anulación se fundase en motivos formales y existiese indefensión, a tenor del artículo 239.3¹⁷⁵ de la Ley General Tributaria, junto con el artículo 150.5 de la misma que ley que regula el plazo de duración del procedimiento inspector, la Administración esta habilitada para retrotraer actuaciones, este es el supuesto regulado de retroacción de actuaciones. La mencionada sentencia ponía fin a esta doctrina, puesto que obliga a la Administración tributaria a liquidar toda obligación tributaria existente que no estuviese prescrita sin tener en cuenta ninguna circunstancia.

Con esta sentencia parecía que el Tribunal Supremo ponía el punto final a una polémica en la que se confrontan varios principios capitales del Estado de Derecho: la propia separación de poderes, la eficiencia y autotutela administrativa, un sistema tributario justo, la seguridad jurídica del contribuyente que pedía auxilio a los tribunales de justicia, así como la obligación de contribuir, y el interés público que debe salvaguardar la Administración tributaria. Esta línea del Tribunal Supremo lo que produce en la práctica es una devolución del asunto a la Administración tras la expulsión del acto viciado del ordenamiento jurídico. Con la mera expulsión del ordenamiento del acto administrativo originario se considera satisfecha la tutela judicial del contribuyente, sin tener presente los efectos perversos que de esta doctrina se derivan. Por lo que el Tribunal Supremo ha tenido que ir matizando este posicionamiento, por ejemplo excluyendo todos los procedimientos sancionadores, limitando

¹⁷⁴ STS de 19 de noviembre de 2012, rec. cas. en interés de ley núm. 1215/2011.

¹⁷⁵ No podemos olvidar que este artículo hace referencia en exclusiva a las resoluciones de Tribunales Económicos Administrativos.

el cálculo de intereses, o diferenciando el tipo de vicio que origina la anulación¹⁷⁶. En definitiva nos encontramos ante un tema de ejecución de sentencias en el ámbito del Derecho tributario, que tensiona el principio de tutela judicial del contribuyente el cual acude a los tribunales de justicia para defenderse del funcionamiento incorrecto de la maquinaria administrativa con la autotutela de la Administración y sus potestades.

II. ¿MERA REVISIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO O PLENA JURISDICCIÓN?

El origen de este problema deriva del principio de separación de poderes, debido a la encomienda de la ejecución de las sentencias a la Administración hasta la Constitución del 1978; unido a una visión limitada de la naturaleza del proceso contencioso administrativo que llega desvirtuarlo.

Por ello resultará necesario una reformulación del mismo para no vulnerar los derechos del contribuyente que pretende hacer valer su derecho ante el Poder Judicial. Estamos ante una materia con una importancia crucial en el proceso contencioso administrativo que quizás en muchas ocasiones ha quedado inexplorada, nos encontramos en una zona gris en la que se desdibujan los límites del poder judicial y de las potestades de la Administración prevaleciendo siempre las últimas.

El artículo 16 de la Declaración del Hombre y del Ciudadano, de 26 de agosto de 1789, proclamaba *“Una sociedad en la que la garantía de los derechos no está asegurada, ni la separación de poderes determinada, no tiene Constitución”*. Esta declaración será la piedra angular de la configuración de la jurisdicción contencioso administrativa desde ese momento hasta nuestros días.

La justicia administrativa surge con la Revolución Francesa, no proviene del derecho romano, ni del derecho germánico, es un término que se acuña en 1789 reaccionando a los abusos del Antiguo Régimen como se deduce tras estudiar la historiografía especializada. Este nuevo sistema sitúa la ley por encima de cualquier juicio ciudadano se establece el imperio absoluto de la ley sin excepciones, en su vertiente negativa establecía que *“Todo lo que no está prohibido por la Ley no puede ser impedido y nadie puede ser forzado a lo que la Ley no ordene”* resaltando en su artículo séptimo que *“Sólo cuando un ciudadano es llamado a obedecer en virtud de la Ley debe obe-*

¹⁷⁶ Pueden consultarse al respecto las siguientes sentencias clave: SSTS 4/04/2013, rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 3369/2012; 29/09/2014, rec. cas. núm. 1014/2013; 15/06/2015, rec. cas. núm. 1551/2014; 2/12/2015, rec. cas. 3811/2013; 27/01/2016, rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 3735/2014; 3/02/2016, rec. cas. núm. 1746/2014; 27/03/2017, rec. núm. 3570/2015.

decer al instante". Se asimilan los principios sentados por Locke en su obra "*Two treatises of civil goverment*" de 1689, en el que el control del sistema se basa en la sumisión a la Ley.

Antes de la Revolución Francesa de 1789 el sistema judicial francés era de justicia delegada, es decir, los agentes nombrados por el rey administraban justicia en su nombre en las jurisdicciones reales, este sistema del Antiguo Régimen debido a los continuos abusos del rey, de la nobleza y el clero no era viable pues el rey dejaba de ser el origen y fuente de todo el sistema. Ello ocasionaba inseguridad, arbitrariedad, lo que provocaría un cambio radical, puesto que la Administración de justicia dependía exclusivamente de la nobleza y el clero, quedando a su voluntad la resolución de conflictos, siempre en nombre del rey.

Una de las principales manifestaciones de la separación de poderes la encontramos en la encomienda de la ejecución a la propia Administración. Como ponía de manifiesto GARCÍA DE ENTERRÍA el problema viene de la propia dinámica del principio de separación de poderes y su reflejo en la Ley Orgánica del Poder Judicial de 1870 en cuyo artículo 4 se establecía que "*no podrán los Jueces ni los Tribunales mezclarse directamente en asuntos peculiares a la Administración del Estado*", afirmación que arrastramos en nuestro ordenamiento hasta la entrada en vigor de la Constitución de 1978.

Un punto clave para el entendimiento de este problema del sistema en materia tributaria es la Instrucción general para la administración y recaudación de la Hacienda Pública de 3 de febrero de 1823, cómo indicábamos al comienzo no estamos ante una cuestión novedosa o desconocida. Esta supuso el fortalecimiento de la misma atribuyéndose jurisdicción a sí misma al calificar los asuntos como gubernativos. El objetivo es el fortalecimiento de la Real Hacienda Pública para que la recaudación fuese eficiente, por lo que se establece una nueva especialidad. La instrucción otorga poderes a los Directores Generales de Hacienda para reglar el gobierno de su secretaría; redibujó de manera jerárquica la institución estructurándola en torno a las Direcciones Generales (administración central), intendencias (administración provincial), y subdelegados (los partidos), es decir, se organiza y estructura lo ya existe de acuerdo con la nueva legislación. Es decir, se adaptó lo existente a un nuevo sistema institucional, como así se señala:

"Hablar en términos de distinción de materias o de judicialización o administrativización de los contenciosos de la Hacienda produce una cortina de humo que, si no nos engañamos, impide ver la raíz de la cuestión: no era la de clasificaciones de materias ni de derechos de lo que se trataba, sino del cambio de modelo institucional. La Administración central, la Real Hacienda en este caso, se quiso hacer fuerte (atribuyéndose jurisdicción) no frente a

los contribuyentes ciudadanos, sino a la gestión municipal, por más que su fortalecimiento repercutiera en los vecinos de los pueblos. La solución, más que dada, intentado, a los contenciosos de la Administración gaditanos, y particularmente a los localizados en el ámbito de la Hacienda, no se diseñó pensando en la garantía de los contribuyentes ciudadanos, sino en el control de los contribuyentes corporaciones municipales; pues no es pues una cuestión que afecte a los individuos, ciudadanos y contribuyentes y a sus derechos frente a la Administración, sino primordialmente relativos a la estructura estatal del poder frente al viejo modelo corporativo, autogestionario como tal de bienes y propiedades”¹⁷⁷.

“La Constitución había eliminado la jurisdicción privativa de la Hacienda, pero no reformó su proteica estructura; la primera norma gaditana pretendió terminar con la estructura oligárquica de las corporaciones locales, pero no alteró el régimen de sus propiedades, sencillamente porque no las desamortizó. El nuevo no podía pasar en exclusiva, como no pasó, por habilitar a jueces y tribunales para entender de los contenciosos nacidos de la imposición de contribuciones ni de su exacción, ni por declarar una y otra vez que las actividades de la Hacienda eran gubernativas. Creemos no equivocarnos si calificamos ambas cuestiones como periféricas y adjetivas respecto de la problemática gaditana, que las desborda por completo.”¹⁷⁸

La Ley de 11 de abril de 1868, para la organización del fuero, en su artículo 2 derogaba expresamente los tribunales de Hacienda¹⁷⁹, devolviendo los asuntos a la jurisdicción ordinaria, ya que no volverían a estar en un fuero privilegiado.

Tras muchos años con una legislación tremendamente imperfecta aparece la ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 17 de diciembre de 1956. Esta norma elaborada por Manuel Balbé y Jesús González Pérez a instancia del Ministerio de Justicia, representa para parte de la doctrina el verdadero nacimiento de la jurisdicción contencioso administrativa¹⁸⁰. Esta nueva ley establecía que lo contencioso administrativo fuese una “especie” más de jurisdicción, abriendo la interpretación del término Administración Pública que ahora comprende a la central, local e institucional. Reflejaba una concepción objetiva de la jurisdicción; se configura el proceso

¹⁷⁷ GARRIGA ACOSTA, C. A. & LORENTE SARIÑENA, M. “Responsabilidad de los empleados públicos y contenciosos de la Administración (1812-1845) Una propuesta de revisión,” en *Constitución en España: orígenes y destinos*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1998, (Pág. 226)

¹⁷⁸ *Ibid.*, (Págs. 225-226)

¹⁷⁹ “Artículo 2. Segunda. Supresión de los Juzgados especiales de Hacienda y tribunales de Comercio, devolviéndose el conocimiento de los pleitos y causas en que hoy entienden á la jurisdicción Real y ordinaria”.

¹⁸⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA así lo afirma en GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Las transformaciones de la justicia administrativa: de excepción singular a la plenitud jurisdiccional. ¿Un cambio de paradigma?*, Madrid, Thomson-Civitas, 2007, (Pág. 68).

no como un “juicio al acto” sino girando sobre las pretensiones que se deducen en relación con los actos administrativos, entrando sólo en la legalidad el acto emitido pero sin control sobre la actividad enjuiciada; ello significa que en realidad se está produciendo un mero control de legalidad de la actividad administrativa. Quedando patente este extremo en lo que se refiere al control de la ejecución de las resoluciones judiciales en su artículo 103 “*La ejecución de las sentencias corresponderá al órgano que hubiere dictado el acto o la disposición objeto del recurso.*”. Es decir, la ejecución de una sentencia estaba en manos de la Administración, se optó por un sistema de ejecución francés o administrativista siguiendo la tradición. Ello se debe a una concepción de la ejecución como un sistema de coacción que sólo puede emplearse por el Ejecutivo, ya que a ese poder le corresponde el “empleo de la fuerza”, un sistema que se apreciaba como algo lógico y natural, a pesar de las voces críticas, por el devenir del sistema decimonónico de justicia retenida. Esto generaba una tremenda inseguridad a los administrados, pues el mismo órgano al que un Tribunal había condenado debería ejecutar la resolución en pleno siglo XX. Lo máximo que puede hacer el órgano judicial es impulsar la ejecución y velar por su cumplimiento, pero carece de medios y competencia para obligar a la Administración, sólo puede tomar medidas indirectas relativas a la responsabilidad civil, o criminal, del funcionario responsable de la inejecución, por lo que continúa la relación de cooperación necesaria que existía entre ambos. Se limitan las facultades de la Administración para suspender e inejecutar, pero en la práctica casi no sufre modificaciones, por primera vez de la ley de 1888 se recogía literalmente que la ejecución correspondía al órgano que dictó el acto o disposición, antes era una premisa que todos respetaban pero sin respaldo legislativo. Como señalamos se trata de un sistema heredado de la Ley Santamaría de Paredes de 1888, el problema es que pervivió casi hasta nuestros días, aunque curiosamente la Ley Orgánica del Estado, de 10 de enero de 1967, ya establecía que era competencia de los órganos jurisdiccional juzgar y ejecutar lo juzgado, con la salvedad de que la intervención del tribunal en la ejecución era rogada.

Es decir, tras la reforma de 1956 poco cambia a pesar de la declaración de intenciones que se realiza en su Exposición de Motivos¹⁸¹, la jurisdicción contenciosa sigue siendo algo distinto de la civil y criminal, es una particularidad, un *fuero especial* en el que no existían las mismas competencias. Este se establecía para enjuiciar lo administrativo en lugar de incluirlo en la jurisdicción ordinaria una rama especializada por la materia a tratar, hasta la Ley del 1956 no se puede considerar que se produzca la integración en la jurisdicción, y a pesar de integrarse, se deja atrás la ejecución de sentencias ya que la Ley de 1888 inicia el verdadero cambio pero hasta la entrada en vigor de nuestra Constitución está no ocurre. Lo más llamativo es que la propia legislación otorgaba a los órganos poderes para actuar, y debido a

¹⁸¹ De hecho la literalidad de la Exposición de Motivos es la siguiente “*La negativa, expresa o implícita, a cumplir una resolución judicial constituye un atentado a la Constitución frente al que no caben excusas.*”

la inercia histórica, estos eran los que no ejercían las facultades, ciertamente eran pocas las que les concedía la nueva Ley de la Jurisdicción. Un claro ejemplo son los artículos 110.2 permita adoptar “*las medidas que considere procedentes para el cumplimiento de lo mandado*”, y el 105.6 “*se ejecutará la sentencia en la forma y término que en el fallo se consignen, bajo la personal y directa responsabilidad de los agentes de la administración*”. Pero a pesar de todo, en la práctica los tribunales carecen de verdaderos medios efectivos de ejecución para enfrentarse al *imperium* de la Administración tributaria lo que se traduce en que el fallo no puede ser ejecutado. Otro punto a considerar es el artículo 31 de la Ley Orgánica del Estado de 1967¹⁸², que establece expresamente la competencia para ejecutar lo juzgado en materia contencioso-administrativa, que siendo una ley orgánica no logró imponerse sobre la Ley de la Jurisdicción de 1956 debido a una forzada interpretación de la separación de poderes que entendía que era una intromisión en las facultades de la Administración.

Tras la aprobación de la Constitución el Tribunal Constitucional, matizó la interpretación que debía darse a la Ley de la Jurisdicción de 1956; debía interpretarse sometida a los artículos 24 y 117.3 de la Constitución, que encomendaban el poder judicial en exclusiva a los Tribunales, y ello conllevaba su plenitud, es decir, se incluye todo lo que afecte al nuevo panorama presidido por la plena satisfacción de la tutela judicial. (STC núm. 32/1982, de 7 de junio). Señala GONZÁLEZ¹⁸³ que “*la incidencia de la Constitución de 1978 en la Justicia administrativa ha sido desorbitada. Ante algunos de los muchos comentarios que se produjeron a raíz de su entrada en vigor, se tiene la impresión de que antes el ciudadano se encontraba huérfano de asistencia jurisdiccional frente a las arbitrariedades de unas Administraciones Públicas que actuaban sin sujeción a norma alguna*”. Por primera vez los ciudadanos tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos en sus relaciones con la Administración, y esta justicia es dispensa por un cuerpo de jueces y magistrados regulados por una ley orgánica que blindada su estatuto jurídico. No se hace por ley ordinaria como el resto de los funcionarios para asegurar su independencia del ejecutivo, puesto que jueces y magistrados encarna un poder del Estado siendo necesaria esa especial protección, se les prohíbe de manera específica la afiliación a partidos políticos o sindicatos para eliminar todas las interferencias posibles siguiendo el modelo originario de la separación de poderes francesa. Confirmando, por fin, de manera expresa el cambio a un sistema de plena jurisdicción, que sin derogar expresamente varios artículos de la Ley de 1956 los dejaba sin efecto.

¹⁸² Art. 31 LOE “*La función jurisdiccional, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, en los juicios civiles, penales, contencioso-administrativos, laborales y demás que establezcan las Leyes, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados en la Ley Orgánica de la Justicia, según su diversa competencia.*”

¹⁸³ GONZÁLEZ PÉREZ, J., GONZÁLEZ NAVARRO, F., & GONZÁLEZ RIVAS, J. J., *Comentarios a la Ley 4/1999 de 13 de enero de modificación de la Ley 30/1992*, Madrid, Cívitas, 1999, (Pág. 589).

El artículo 24 supone la superación del carácter revisor de la jurisdicción contenciosa, la misma pasa a ser de plena jurisdicción, el Tribunal Supremo en su sentencia de 6 de junio de 1988, ya aclaraba esta naturaleza. Podemos leer su tercer considerando, *“Es decir, que tanto la actuación administrativa como la primera instancia judicial transcurren con anterioridad a la entrada en vigor de la Constitución, cuyo artículo 24 proclama el derecho a la jurisdicción lo que exige -como principio o regla general- el que se dicte una resolución fundada en derecho que si bien puede ser de inadmisión cuando así proceda, conforme al ordenamiento jurídico, no resulta aconsejable exagerar el cumplimiento de requisitos directamente enlazados con el dudoso principio “solve et repete” porque las normas -todas- tienen que ser interpretadas, conforme a la Constitución lo que en el caso enjuiciado obliga a limitar este principio a los supuestos de habilitación por norma legal, conforme con anterioridad se ha expuesto. Por lo demás, ningún perjuicio puede derivar de esta interpretación para la Administración que -a virtud del principio general de ejecutividad de los actos administrativos- puede en cualquier momento ejecutar su acuerdo de liquidación de cuotas a la Seguridad Social, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 33 y 34 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, 101 y 116 de la de Procedimiento Administrativo y 122 y siguientes de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción Contenciosa de 27 de diciembre de 1956.”*

Así como el sexto considerando, *“se declara que el carácter revisor de la Jurisdicción Contenciosa no quiebra porque rechazada la motivación formal única del acto resolutorio de la alzada, se entre a enjuiciar el acto originario en toda su extensión; porque si bien el tema de la legalidad del acto, no ha sido contemplado en vía de recurso -al declararse la inadmisibilidad- no falta el acto administrativo decisorio, puesto que tal tema fue contemplado en la primera de las resoluciones sometidas a Alzada, y no se olvide que la acción procesal ejercitada en el proceso, se dirige, tanto contra el decisorio del recurso, como contra el acto originario; afirmación, que se refuerza si acudimos al principio de economía procesal, inspirador de un buen sistema de procedimiento que implica ahorro de tiempo, de actividades y gastos, principio que se conculcaría si, respecto de un mismo asunto, tuviera que acudirse en más de una ocasión a la vía jurisdiccional para dilucidar -separadamente- las eventuales objeciones formales, opuestas en Alzada, de las de fondo.”*

La cuestión que ha completado el círculo dotando de un carácter plenamente judicialista al sistema al sistema contencioso ha sido la ejecución de las resoluciones por los jueces y tribunales. Supone la completa protección de los derechos del contribuyente, la verdadera satisfacción de la plena tutela judicial efectiva.

El problema lo encontramos cuando tras la resolución judicial la Administración tributaria vuelve a liquidar vaciando de contenido el proceso descrito, es tremendamente complejo que un contribuyente entienda que le vuelvan a girar una liquidación cuando un juez le ha dado la razón.

III. LA EJECUCIÓN DE LA RESOLUCIÓN O LA PIEZA QUE FALLA.

Antes de continuar hemos de establecer una premisa básica: estamos en un proceso contencioso administrativo del que emana una resolución judicial cuyo origen es un conflicto tributario. Podría pensarse que la observación es innecesaria, pero a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo no es tan evidente. BOSCH¹⁸⁴ se vio obligado a realizar esta misma observación de manera más contundente.

La Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa es de aplicación, sin excepción, en materia tributaria puesto que no hay un régimen específico. Esta normativa constituye el régimen general de impugnación de los actos de las Administraciones Públicas ante los Tribunales de justicia; tampoco se hacen distinciones respecto a las sentencias, ni a la ejecución de las resoluciones judiciales en materia tributaria, la única excepción que hay es la extensión de efectos regulada en el artículo 110 de la misma aplicable a la materia tributaria, de personal al servicio de la Administración pública y de unidad de mercado. La Ley General Tributaria establece en su artículo 6¹⁸⁵ la impugnabilidad de los actos tributarios ante los órganos jurisdiccionales.

La Exposición de Motivos de la actual Ley de la Jurisdicción, en el apartado correspondiente a la justificación de la reforma pone de manifiesto la situación preocupante de la ejecución de sentencias y como afecta a los pilares del Estado de Derecho: *“La Ley ha realizado un importante esfuerzo para incrementar las garantías de ejecución de las sentencias, desde siempre una de las zonas grises de nuestro sistema contencioso-administrativo. El punto de partida reside en la imperiosa obligación de cumplir las resoluciones judiciales y colaborar en la ejecución de lo resuelto, que la Constitución prescribe, y en la potestad de los órganos judiciales de hacer ejecutar lo juzgado, que la propia Constitución les atribuye. Prescripciones que entroncan directamente con el derecho a la tutela judicial efectiva, ya que, como viene señalando la jurisprudencia, ese derecho no se satisface mediante una justicia meramente teórica, sino que conlleva el derecho a la ejecución puntual de lo fallado en sus propios términos. La negativa, expresa o implícita, a cumplir una resolución judicial constituye un atentado a la Constitución frente al que no caben excusas.”*

¹⁸⁴ “es necesario comenzar resaltando lo que casi podríamos tildar de obviada: que la tarea jurisdiccional en este ámbito tributario se rige por la Ley reguladora de la Jurisdicción contencioso administrativa y, subsidiariamente, por lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil, como establece la Disposición Final Primera de la Ley 29/1998.” BOSCH CHOLBI, J. L. “A vueltas con la posibilidad de ordenar judicialmente la retroacción de actuaciones tributarias cuando se anula una liquidación tributaria,” en *VII Congreso Tributario*, Madrid, AEDAF, 2011. (Pág. 130).

¹⁸⁵ “Artículo 6 Impugnabilidad de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado y son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las leyes.”

Ya en 1985 FONT I LLOVET¹⁸⁶ establecía la doble perspectiva desde la que se debe abordar la ejecución de sentencias, desde el principio de exclusividad de la ejecución, y, desde su enfoque como Derecho fundamental protegido dentro de la tutela judicial. El primero recogido en el artículo 117.3 y el segundo en el 24.1 de la Constitución.

La primera vez que se reconoce la ejecución como parte del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva es en la STC núm. 32/1987, de 7 junio, en cuyo fundamento jurídico segundo se dice: *“El derecho a la tutela efectiva que dicho artículo [24.1] consagra no agota su contenido en la exigencia de que el interesado tenga acceso a los Tribunales de justicia, pueda ante ellos manifestar y defender su pretensión jurídica en igualdad con las otras partes y goce de la libertad de aportar todas aquellas pruebas que procesalmente fueran oportunas y admisibles, ni se limita a garantizar la obtención de una resolución de fondo fundada en derecho, sea o no favorable a la pretensión formulada, si concurren todos los requisitos procesales para ello. Exige también que el fallo judicial se cumpla y que el recurrente sea repuesto en su derecho y compensado, si hubiere lugar a ello, por el daño sufrido; lo contrario sería convertir las decisiones judiciales y el reconocimiento de los derechos que ellas comportan en favor de alguna de las partes, en meras declaraciones de intenciones.”*

Resumiendo, la ejecución de las sentencias en materia contencioso administrativa es el elemento que falta para alcanzar la jurisdicción plena. Sin solventar este tema las resoluciones quedaban en meras declaraciones de voluntad ya que el contribuyente no podía hacer nada frente a la institución. La sistematización de la naturaleza de derecho a la ejecución de las sentencias que afectan a la Administración se extrae de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional:

1. la titularidad de potestad de ejecución de las resoluciones judiciales corresponde en exclusiva a Jueces y Tribunales debido a la literalidad del artículo 117.3 de la Constitución;
2. a los titulares de esa potestad se le impone el deber de adoptar medidas para la efectiva ejecución de esas resoluciones;
3. cuando la resolución debe ser cumplida por una Administración Pública debe llevarla a cabo sin impedimentos por mandato directo de artículo 118 de la Constitución;
4. si la Administración dificulta el cumplimiento de la resolución judicial u omite su deber de colaboración el juez está legitimado y obligado a tomar las medidas necesarias para garantizar ese derecho fundamental;
5. si las medidas no se tomasen será el órgano jurisdiccional quien estará vulnerando un derecho fundamental ya que se le establece un deber constitucional de adoptar las medidas necesarias para garantizar la ejecución.

¹⁸⁶ FONT I LLOVET, T. *La ejecución de las sentencias contencioso-administrativas: aspectos constitucionales* (Madrid: Civitas, 1985).

La ley de la Jurisdicción de 1998 otorga a la Administración de suspender o inexecutar una sentencia en caso de imposibilidad material, o legal, a través de un incidente; y si existían supuestos extraordinarios como un peligro de trastorno grave del orden público, la amenaza de guerra por el cumplimiento de la sentencia, quebranto de integridad del territorio nacional, o un grave quebranto para la Hacienda Pública.

Un punto a tener presente es que el derecho a la ejecución no se establece sólo para la parte “vencedora” del procedimiento, el condenado también puede exigir que el cumplimiento sea exacto, sin exceder lo contenido en el mismo y así se ha reconocido en la doctrina del Constitucional¹⁸⁷. Es decir, solicitar el cumplimiento acorde al contenido del fallo sin que puedan revisarse cuestiones nuevas en virtud del principio de seguridad jurídica, ya que no pueden modificarse las resoluciones dictadas. Un tema íntimamente ligado, pero distinto a la ejecución en sus propios términos, dónde la doctrina del Tribunal Constitucional considera que forma parte del contenido del derecho a la ejecución, pero puede en determinadas ocasiones ser sustituido por una indemnización o por tipo de prestaciones cuando el cumplimiento in natura devenga imposible siempre que legalmente se prevean los supuestos y cauces para ello, puesto que el objetivo es colmar el derecho a la tutela judicial efectiva y no favorecer la arbitrariedad de la Administración cómo ha sucedido históricamente.

Es decir, la ejecución de las resoluciones judiciales es una labor encomendada por la Constitución directamente a los jueces, así se recoge también en la Ley Orgánica del Poder Judicial¹⁸⁸, y en el propio articulado de la Ley de la Jurisdicción¹⁸⁹. Algo que para nosotros resulta una obviedad parece que no lo es para el Tribunal Supremo, como ejemplo la STS de 19 de noviembre de 2012, en la que continuamente se invoca la ya derogada Ley de Procedimiento Administrativo Común¹⁹⁰ respecto a la conservación y actuación de la Administración tributaria tras la sentencia.

Cabe señalar al respecto que la Disposición Final Primera de la Ley de la Jurisdicción establece la supletoriedad de la Ley de Enjuiciamiento Civil de manera expresa¹⁹¹ sin hacer remisión alguna a la Ley General Tributaria, o la antigua Ley de Pro-

¹⁸⁷ STC núm. 219/1994, de 18 de julio, FJ 3º: “El derecho a que la sentencia se ejecute en su propios términos tiene un carácter objetivo en cuanto se refiere precisamente al cumplimiento del fallo sin alteración y no permite por tanto suprimir, modificar o agregar a su contenido excepciones o cargas que no puedan reputarse comprendidas en él. En consecuencia, la ejecución ha de consistir precisamente en lo establecido y previsto en el fallo y constituye, junto al derecho del favorecido a exigir su cumplimiento total e inalterado, el del condenado a que no se desvirtúe, se amplíe o se sustituya por otro. Cualquier alteración debe obedecer a causa prevista en la Ley, como lo es la imposibilidad legal o material de ejecución.”

¹⁸⁸ Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

¹⁸⁹ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

¹⁹⁰ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

¹⁹¹ “Primera Supletoriedad de la Ley de Enjuiciamiento Civil
En lo no previsto por esta Ley, regirá como supletoria la de Enjuiciamiento Civil.”

cedimiento Administrativo Común pues se trata de leyes “administrativas”, parece obvio decir, que la ejecución de las sentencia tributaras corresponde al juez, pero se vuelve necesario cuando observamos que en la mayoría de los litigios el procedimiento vuelve a la Administración tributaria que retoma bajo sus reglas y principios, a veces sin atender a la nueva naturaleza procesal que se crea tras la intervención del poder judicial.

No se trata de una postura aislada, desde la doctrina procesalista GONZÁLEZ¹⁹² indica lo mismo *“Los requisitos procesales de la ejecución se regulan básicamente en los artículos 103 a 105, LJ, y, en lo no previsto en ellos y en tanto que sean compatibles con la naturaleza del proceso administrativo, serán aplicables las disposiciones generales sobre ejecución de la LEC”*. Respecto a la integración del derecho procesal administrativo señala este autor que *“Siendo la ley procesal administrativa una ley especial dentro de las procesales y de las leyes en general, cabe resolver las lagunas de aquélla acudiendo a la legislación procesal general recogida en los códigos del proceso civil.”*¹⁹³ Pero en ningún caso la derogada ley de Procedimiento Administrativo. El Reglamento General de Revisión en sus artículos 63 y siguientes regula la ejecución de las resoluciones judiciales, pero lo hace realizando una mera remisión a la Ley de la Jurisdicción.

En ámbito tributario también encontramos el mismo posicionamiento, BAEZA¹⁹⁴ señala que *“el procedimiento jurisdiccional y la ejecución de sentencias no tienen su regulación en la Ley 30/1992, sino en la LJ’98, donde no existe un solo precepto legal que contemple tales posibilidades, previéndose en los arts. 68 y ss. LJ que la sentencia sólo puede tener alguno de los siguientes fallos: inadmisibilidad del recurso, desestimación o estimación por anulación total o parcial del acto administrativo impugnado; en tanto que en los arts. 103 y ss. del mismo cuerpo legal –reguladores de la ejecución de sentencias- nada se dice sobre la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recuso con anulación total o parcial del acto administrativo impugnado”*. Esto nos lleva a la siguiente reflexión: tendremos que atender a la pretensiones de las partes para delimitar el contenido del fallo, pues la sentencia deberá ser congruente el objeto que las mismas establezcan en el proceso para conseguir una plena tutela jurisdiccional y delimitar el papel de la administración en la ejecución del mismo.

Lo normal es que tras la sentencia sea necesaria una actividad administrativa directa, o indirecta, que traslade, que materialice, la resolución del conflicto que motivo el

¹⁹² GONZÁLEZ PÉREZ, J. *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, 3a ed., Madrid, Civitas, 2001., (Pág. 505).

¹⁹³ Ibid. (Pág. 93).

¹⁹⁴ BAEZA DÍAZ-PORTALES, J.M. “consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos administrativos anulados judicialmente y los intereses de demora tributarios,” en *Estudios de Derecho Judicial*, N° 156, 2009 (ejemplar dedicado al V congreso tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad., (Pág. 259).

proceso jurisdiccional. Es decir, que la realidad se adecue a lo fallado. La sentencia crea efectos en una doble vertiente: positiva, conteniendo una obligación que se desprende de la Administración; y negativa, respecto a lo que la Administración no puede hacer ya que contrariaría lo contenido en el fallo. La Administración está obligada a trasladar a la realidad el contenido, y a no realizar actividad alguna cuya finalidad sea evitar la efectividad del mismo, y en este punto es cuando comienzan los problemas al dictar una nueva liquidación en lugar de la anulada.

Es cierto que la Ley de la Jurisdicción en su artículo 103, supone un gran avance al contener en su articulado de manera expresa, ratificando legislativamente el gran cambio, introduciendo los mismos términos que aparecen en el artículo 2.1 Ley Orgánica del Poder Judicial y en el artículo 117.3 de la Constitución, lo establecido en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Es decir, hace hincapié en que le corresponde al Poder Judicial en exclusiva la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado. El artículo no deja lugar a duda alguna, como tampoco deja dudas sobre que el proceso de ejecución se encuentra amparado por el derecho a la tutela judicial. Aunque siempre prestamos una especial atención al artículo 103 de la Ley de la Jurisdicción no podemos olvidar que esto mismo se contiene en el artículo 7.1 de la norma que ha establecido la competencia de los órganos de la jurisdicción contenciosa para ejecutar las resoluciones que emanen de ellos en sus propios términos. *“Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo que fueren competentes para conocer de un asunto lo serán también para todas sus incidencias y para hacer ejecutar las sentencias que dictaren en los términos señalados en el artículo 103.1.”*

Reconociendo en el texto de la ley lo que ya había establecido en su jurisprudencia el Tribunal Constitucional, es decir, constituye parte de un derecho fundamental. Así lo plasma en su sentencia de 16 de mayo, núm 61/1984 en su fundamento jurídico primero: *“La tutela de los derechos e intereses legítimos, que consagra el artículo 24 de la Constitución, comprende como derechos de los ciudadanos los de tener acceso a la jurisdicción, tener un proceso que, discurriendo dentro de un período razonable, permita al litigante defender sus intereses, así como el derecho a obtener una decisión jurídicamente fundada o motivada. Además de ello, comprende el derecho a que la sentencia, que eventualmente haya puesto fin al proceso, se cumpla en sus propios términos, pues sólo de esta manera el derecho al proceso se hace real y efectivo, ya que, si fuera de otro modo, el derecho no pasaría de ser una entidad ilusoria.”*

Recapitulando, MARTÍN QUERALT ilustra a la perfección la situación del contribuyente y las consecuencias de esta disfunción del sistema: *“Cuando un Tribunal de Justicia, controlando la previa actuación de la Administración tributaria (de gestión o de revisión) la anula, las cuestiones que puedan suscitarse en relación con la*

nueva liquidación que eventualmente pudiera ser adoptada pertenecen, en principio y por definición, al ámbito propios de la ejecución de la sentencia, que han de dilucidarse con arreglo y por los cauces previstos en los artículos 103 y siguientes de la Ley 29/1998, sin necesidad de instar otra vía económico-administrativa autónoma, que desembocaría en un proceso contencioso-administrativo distinto de aquél en el que fue dictada la sentencia que es causa de la liquidación [únicamente si el nuevo acto abordara cuestiones inéditas y distintas, sin afectar a lo ordenado por la sentencia, sería obligado seguir un cauce impugnatorio diferente e independiente].

Si no se actúa de aquel modo, además de provocarse disfunciones por la apertura de dos vías paralelas y diacrónicas para el control de la actuación de la Administración en relación con la misma obligación tributaria de un sujeto pasivo (el debate frente a la liquidación inicial anulada, que aún sigue vivo por no ser firme la sentencia que así resolvió, y el segundo abierto contra la liquidación aprobada en sustitución de la anterior), se causa una demora no razonable, desproporcionada y, por ello, insoportable, haciendo transitar al sujeto pasivo la vía económico-administrativa, con sus dos instancias, y la impugnación jurisdiccional, también con dos instancias o, en su caso, el correspondiente recurso de casación, para dar respuesta a un debate en el que ya ha habido un pronunciamiento jurisdiccional, que sólo resta ejecutar en sus propios términos.”¹⁹⁵

Con estas letras describe perfectamente la situación existente, el posicionamiento que compartimos, encauzando la solución a este problema: la ejecución en vía judicial por parte del órgano jurisdiccional competente según establecen las normas.

IV. LA POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA TRAS LA RESOLUCIÓN JUDICIAL.

Un punto clave para intentar solucionar este problema es delimitar la posición del órgano jurisdiccional y del órgano administrativo en la ejecución de la sentencia, aunque parece estar muy definido desde una perspectiva constitucional por el mandato expreso contenido en el artículo 117.3 de la Constitución, en la práctica no podemos asegurar que exista tanta nitidez, pues esta potestad se ejercerá “*según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan.*” Es decir, según lo establecido en los artículos 103 a 113 de la Ley de la Jurisdicción en nuestro caso.

La propia naturaleza de la ejecución obliga a la “sustitución” del órgano jurisdiccional en la materialización no sólo por el mandato constitucional del artículo 118 de

¹⁹⁵ MARTÍN QUERALT, J.B. “Más sobre el «tiro único»... De la retroacción de actuaciones vía incidente de ejecución de sentencias,” *Carta tributaria. Revista de opinión* (Wolters Kluwer, 2015).

la Constitución, sino razones de oportunidad, y por la posibilidad del condenado de cumplir lo mandado en cualquier momento por sí mismo, así como el mismo principio de separación de poderes que le impide al órgano judicial realizar las labores encomendadas a otro poder. No está de más recordar la reflexión de GARCÍA DE ENTERRÍA¹⁹⁶ al analizar la evolución del contencioso francés durante el siglo XIX para recordar como hemos llegado hasta aquí: *“el recurrente actuaba en realidad como el Ministerio Público o Fiscal, en inertes de la Ley; el “proceso al acto” limitaba su fallo a la anulación del acto o a su absolución sin posibilidad de ningún otro pronunciamiento. No cabían, pues, sentencias de condena, que impusieran forzosamente a la Administración cualquier conducta, ni el juez podía tampoco sustituir en ningún sentido el contenido del acto en su caso anulado, lo cual seguía explicándose por la negación al juez administrativo de la posibilidad de dictar “actos de Administración” (y, éste, evidentemente, lo sería, en cuanto sustituía el acto anulado y mantendría con ello su imputación a la Administración), conforme al ya viejo principio revolucionario, aunque de vigencia interrumpida, de “separación” entre la justicia y la Administración, ahora referido ya a los órganos administrativos especializados en el contencioso-administrativo y a la limitación de sus poderes efectivos.”*

El Tribunal Supremo en casación intentó delimitar la posición de la Administración, *“El proceso de ejecución de las sentencias está encomendado a la propia Administración que dicta el acto recurrido, reservándose el Tribunal la misión de adoptar, a instancia de parte, las medidas que sean necesarias para compeler a la Administración a que cumpla lo que se ordena en la ejecutoria, ateniéndose a los pronunciamientos que el fallo de la misma contenga y a los que sean consecuencia natural de la esencia jurídica de la situación resuelta. Aquella atribución no es una potestad de la Administración sino un deber de cumplir lo decidido por sentencias y resoluciones firmes, que debía producirse, según la antigua Ley Jurisdiccional, en el plazo de seis meses desde la recepción del testimonio de la sentencia.”*

Nos encontramos ante una parte peculiar, la Administración no es un mero colaborador del poder judicial, a ella también le corresponde velar por el cumplimiento de las resoluciones, por su particular naturaleza. En este sentido el artículo 103.3 de la Constitución establece la mera colaboración para los sujetos que no han sido partes durante el proceso en atención al dictado del artículo 118 de la Constitución, y esta obligación debe complementarse con el mandato de colaboración contenido en el artículo 17.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Pero la definición de la posición jurídica de la Administración Tributaria es distinta, pues se trata de una parte del litigio, respecto de la que se establece en el artículo 103.2 un deber de cumplimiento en sentido estricto, respecto a esta especial situación de

¹⁹⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Las transformaciones de la justicia administrativa: de excepción singular a la plenitud jurisdiccional. ¿Un cambio de paradigma?*, (Págs. 52-53).

la Administración en el Fundamento jurídico tercero de la STC núm. 32/1987, de 7 junio se dice *“El respeto que de forma especial los poderes públicos han de otorgar a las libertades y derechos fundamentales, y la singular relevancia que para el interés público tiene el cumplimiento de las resoluciones judiciales, obliga a que la Administración pública y, en su caso, los Tribunales adopten las medidas necesarias a fin de garantizar que el mencionado derecho constitucional adquiera plena efectividad”* lo que resulta clave para enfocar de manera correcta su posición en el proceso de ejecución. Incluso sistemáticamente la LJCA ha diferenciado en dos apartados distintos estas obligaciones, la estricta y de la mera colaboración (el resaltado es nuestro):

“2. Las partes están obligadas a cumplir las sentencias en la forma y términos que en éstas se consignen.

3. Todas las personas y entidades públicas y privadas están obligadas a prestar la colaboración requerida por los Jueces y Tribunales de lo Contencioso-administrativo para la debida y completa ejecución de lo resuelto.”

Pero lo que nos sorprende poderosamente es que excepto en la ejecución de sentencias penales, no hay ningún dato sobre la ejecución y el cumplimiento del resto de las resoluciones judiciales en las memorias públicas¹⁹⁷.

V. CONCLUSIONES

La actuación administrativa posterior a la resolución judicial en los casos de estudio parece vaciar de contenido la tutela judicial efectiva del contribuyente, que tras ser declarado vencedor en el foro judicial vuelve al punto de origen ante la Administración tributaria quebrando el principio de separación de poderes.

Esta es una de las especialidades que se producen en Derecho tributario, puesto que tratamos con problemas específicos que no se dan en otras ramas del contencioso administrativo, en las cuales la tutela judicial efectiva se da plenamente. Los jueces finalizan las controversias, y con mayor o menor dificultad las sentencias cumplen su cometido al trasladar a la realidad el fallo contenida en ellas, algo que parece no su-

¹⁹⁷ http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2016/_Ayuda_Memoria_2016.html Última consulta 4 de enero de 2018.

“La Agencia Tributaria desarrolla el deber de colaboración con los órganos jurisdiccionales, establecido en los artículos 118 de la Constitución Española y 17.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, a través de diversas funciones, entre las que destacan el auxilio judicial y el peritaje en procesos de delito contra la Hacienda Pública, el suministro de información tributaria, telemática e individualizada, a los órganos jurisdiccionales y al Ministerio Fiscal y el ejercicio de la función de policía judicial por los funcionarios de Vigilancia Aduanera.”

ceder en el ámbito tributario dónde las facultades de la Administración casi quedan intactas, e incluso reforzadas, tras la intervención de la jurisdicción.

Volviendo a la actualidad del asunto estamos a la espera de que el Tribunal Supremo se manifieste sobre otro aspecto fundamental: el plazo para notificar esa nueva liquidación que sustituye a la original anulada judicialmente, esperamos que resuelva este asunto y nos aclare si el plazo para notificar es el del artículo 104 de la Ley General Tributaria, o el del 150.7 de la misma, o si son aplicables los artículos 66 y 70 del Real Decreto 520/2005. Es decir, si ha de atenderse al plazo general de seis meses para dictar resolución en el primer caso, si se aplica el plazo previsto para la retroacción de actuaciones en el procedimiento de inspección que no de gestión, o si se aplica el plazo de ejecución de resoluciones.

Una nueva vuelta de tuerca que cada día complica más las posibilidades del contribuyente ante la Administración tributaria, el cuál acude a un tribunal de justicia, es decir, al Poder Judicial que constata el mal funcionamiento de la Administración declarándole vencedor y a pesar de ello vuelve a ser notificado con una liquidación que trae causa de la misma obligación tributaria.

VI. REFERENCIAS

BAEZA DÍAZ-PORTALES, J. M. “Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos administrativos anulados judicialmente y los intereses de demora tributarios.” en *Estudios de Derecho Judicial, ISSN 1137-3520, Nº. 156, (Ejemplar Dedicado a: V Congreso Tributario: Cuestiones Tributarias Problemáticas Y de Actualidad)*, Págs. 255-282, 2010.

BOSCH CHOLBI, J. L. “A vueltas con la posibilidad de ordenar judicialmente la retroacción de actuaciones tributarias cuando se anula una liquidación tributaria.” en *VII Congreso Tributario*, Madrid AEDAF, Págs. 129-148, 2011.

CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M. *La ejecución de sentencias tributarias: régimen legal y jurisprudencial*. Valladolid, Lex Nova Thomson Reuters, 2014.

FONT I LLOVET, T. *La ejecución de las sentencias contencioso-administrativas: aspectos constitucionales*. Madrid, Civitas, 1985.

GANDARILLAS MARTOS, S. “La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos.” *Quincena fiscal, Nº 8*, Págs. 93-119, 2015.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Las transformaciones de la justicia administrativa: de excepción singular a la plenitud jurisdiccional. ¿Un cambio de paradigma?* Madrid, Thomson-Civitas, 2007.

GARCÍA NOVOA, C. “Problemática de la ejecución de resoluciones: sobre la retroacción de actuaciones, el tiro único y las segundas oportunidades para liquidar.” en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Págs. 2197–2238, 2014.

GARRIGA ACOSTA, C. A., & LORENTE SARIÑENA, M. “Responsabilidad de los empleados públicos y contenciosos de la Administración (1812-1845) una propuesta de revisión.” en *Constitución en España: orígenes y destinos*, págs. 215–272. Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1998.

GONZÁLEZ PÉREZ, J. *Manual de Derecho Procesal Administrativo*. 3a ed. Madrid, Civitas, 2001.

GONZÁLEZ PÉREZ, J., GONZÁLEZ NAVARRO, F., & GONZÁLEZ RIVAS, J. J. *Comentarios a La Ley 4/1999 de 13 de Enero de Modificación de La Ley 30/1992*. Madrid, Civitas, 1999.

MARTÍN QUERALT, J. B. “Más sobre el «tiro único»... De la retroacción de actuaciones vía incidente de ejecución de sentencias.” *Carta tributaria. Revista de opinión*. Wolters Kluwer, 2015.