

Acerca de la aplicación analógica del artículo 150.7 de la LGT a las ejecuciones procedentes de estimaciones por razones de fondo: ¿plazo de un mes o de seis meses?

Análisis de la [SAN de 5 de diciembre de 2019, rec. núm. 428/2016](#)

Claudio García Díez

*Abogado. Doctor en Derecho
Profesor de la UDIMA*

Extracto

Se analiza críticamente la aplicación analógica del artículo 150.7 de la Ley General Tributaria (LGT) a ejecuciones procedentes de estimaciones por razones de fondo, en detrimento del plazo de un mes fijado en el artículo 239.3 de la LGT, a raíz de la reforma parcial de 2015.

1. Supuesto de hecho

La ejecución de resoluciones estimatorias dista de ser una cuestión clara. Y algo que debería ser de *fácil cumplimiento* (en virtud de la función *vicaria* de las Administraciones tributarias en fase ejecutiva) se convierte, con relativa frecuencia, en un nuevo *objeto litigioso*, distinto de su antecedente que parece que no tiene un final. Ejemplo de esta afirmación es la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) que vamos a comentar seguidamente.

El recurso contencioso trae causa (¡atención a las fechas!) de una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 16 de noviembre de **2011**, relativa al impuesto sobre sociedades del ejercicio **2000**, de la entidad recurrente, que procede a la estimación parcial del recurso de alzada interpuesto «ordenando la *práctica de una nueva liquidación* conforme a su Fundamento de Derecho Décimo»; concretamente fue confirmada «la cuota íntegra y la cuota líquida, pero rectificándose el importe a ingresar, al admitirse la minoración del importe de los pagos fraccionados satisfechos por la entidad escindida, por suma de 40.461,98 €» (fundamento segundo).

Dicha resolución parcialmente estimatoria

[...] tuvo entrada en la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, 24 de febrero de **2012**, dictándose Acuerdo de ejecución el 11 de junio de **2012**, notificado el día 12 de junio. Es decir, [...] desde la entrada en la Dependencia hasta la notificación del Acuerdo *transcurrieron 3 meses y 19 días* (fundamento segundo).

El citado acuerdo de ejecución procede a:

[...] cancelar la parte de la deuda correspondiente a los pagos fraccionados y los intereses de demora correspondientes a tal importe, *manteniendo la deuda sub-*

sistente en los importes de cuota considerada correcta por el TEAC y los intereses correspondientes a la misma (fundamento segundo).

No estando conforme la entidad con la ejecución practicada, decidió interponer (un primer) incidente de ejecución, que fue resuelto por el TEAC a través de la Resolución de 9 de julio de **2013**, estimando el mismo; puesto que:

[...] modificada la cuota tributaria como consecuencia de la resolución parcialmente estimatoria de este Tribunal Central de 16 de noviembre de 2011, [...], *no cabe mantener la liquidación inicial modificándola parcialmente*, tal y como se pretende en el acuerdo de ejecución impugnado, sino que *debe procederse a la práctica de nueva liquidación* conforme a lo dispuesto en el último apartado del Fundamento de Derecho Décimo de la misma y, consecuentemente, *tampoco cabe mantener los actos de recaudación realizados con anterioridad*, procediendo en este caso a la devolución de las cantidades ingresadas (fundamento segundo).

La Resolución del TEAC de 9 de julio de **2013** «tuvo entrada en la Delegación el 22 de octubre de 2013, dictándose el nuevo Acuerdo de ejecución el 27 de febrero de **2014**, notificado el 3 de marzo de 2014, es decir, *transcurridos 4 meses y 9 días*». Dicho acuerdo «anula el Acuerdo de ejecución de 2012 y la liquidación subsistente derivada de la misma, *dando de alta una nueva liquidación*» (fundamento segundo). Contra el mismo, se interpuso, (un segundo) incidente de ejecución que fue desestimado por el TEAC en su Resolución de 5 de mayo de **2016**; dando lugar al recurso contencioso resuelto por la AN en la Sentencia aquí comentada, de 5 de diciembre de **2019**.

Vemos, pues, como un objeto litigioso solventado por el TEAC, en principio, en 2011; se extiende en el tiempo a través de dos acuerdos de ejecución que, a su vez, han dado lugar a respectivos incidentes de ejecución, resueltos por el TEAC que, finalmente, han ido a parar a la AN (2019). Y, como hemos destacado al principio, si bien no se puede sostener que se trate de un caso frecuente; en cambio sí es cierto que aparecen con cierta regularidad (no haciéndolos –ni mucho menos– excepcionales). En consecuencia, la pregunta se torna evidente: ¿cuál es la causa de esta tipología de ejecuciones *interminables*?

Anticipándonos a lo que, a continuación, vamos a exponer, la respuesta (en nuestra opinión) se encuentra básicamente en la deficiente regulación de la ejecución en la esfera tributaria. Veámoslo.

2. Doctrina del tribunal

La ejecución de resoluciones administrativas se encuentra prevista en el artículo 239.7 de la Ley General Tributaria (LGT); y en el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de

mayo (Reglamento de revisión). No se trata de efectuar, en las líneas que siguen, un análisis exhaustivo de dicho marco normativo, pero sí de profundizar en las dos cuestiones fundamentales que plantea este caso.

La primera, de carácter sustantivo, se refiere a la corrección de la ejecución efectuada por la oficina gestora. Si bien es cierto que la Resolución del TEAC de 16 de noviembre de 2011 ordenó, clara y tajantemente, la práctica de una nueva liquidación, distinta de la recurrida. Hay que plantearse, si la Inspección, en su primer intento de ejecución (Acuerdo de ejecución el 11 de junio de 2012) actuó (o no) con base a respaldo jurídico. En otras palabras, si existió una actuación con raciocinio jurídico.

Y la segunda cuestión, de naturaleza procedimental, se centra en la manera de computar el plazo de ejecución de seis meses, previsto en el artículo 150.7 de la LGT, con relación a la sucesión de actos ejecutivos sobre una misma resolución estimatoria (Acuerdos de ejecución de 11 de junio de 2012 y de 27 de febrero de 2014).

En efecto, la Resolución del TEAC de 16 de noviembre de 2011 procedió a estimar parcialmente la reclamación interpuesta contra la regularización inspectora; admitiéndola en un aspecto determinado, al reconocer la deducción de una serie de pagos fraccionados. Ello supone que la cuota íntegra y la cuota líquida del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 quedaron confirmadas por la instancia revisora. No obstante, también hay que destacar que el TEAC ordenó la emisión de una nueva liquidación. En consecuencia y al amparo de lo dispuesto en el artículo 66.1 del Reglamento de revisión, que establece que «los actos resolutorios de los procedimientos de revisión *serán ejecutados en sus propios términos*», la solución que se deduce con naturalidad de lo actuado es, primero, la anulación de la liquidación recurrida y, acto seguido, la emisión de una nueva liquidación en los términos fijados por el TEAC. Sin embargo, la Inspección (en funciones de ejecución) no actuó así. En concreto, el Acuerdo de ejecución el 11 de junio de 2012 procedió a conservar el acto liquidatorio, rectificando únicamente lo relativo a la deducibilidad de los pagos fraccionados. Ya sabemos que esta forma de proceder fue anulada posteriormente por el TEAC a través de su Resolución de 9 de julio de 2013. Ahora bien, ¿la oficina gestora actuó sin base legal interpretativa?

En nuestra opinión, la respuesta a esta cuestión es negativa si se tiene en cuenta que nos encontramos ante una *estimación parcial por razones de fondo*, que se encuentra regulada en el artículo 66.3 del Reglamento de revisión en los siguientes términos:

Quando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido [...] Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente

anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Vemos, pues, que la disposición reglamentaria es, en principio, partidaria en casos como los aquí analizados de aplicar el *principio de conservación* de los actos impugnados, que solo deberán rectificarse en los extremos indicados por la resolución estimatoria. Por tanto, el primer acuerdo de ejecución en modo alguno puede tacharse de temerario o imprudente, si bien es cierto que no cumplía en estricto rigor (art. 66.1 Reglamento de revisión) con lo estipulado por el TEAC en su Resolución 16 de noviembre de 2011. De ahí la duda acerca de que debe primar en tales situaciones: la parte dispositiva de la resolución estimatoria; o lo fijado en el artículo 66.3 del Reglamento de revisión. A la vista de lo ocurrido en este caso la solución pasa por hacer prevalecer el fallo de la instancia revisora frente a la norma transcrita. Sin embargo, sería aconsejable una reforma que, sin margen a la duda o a posibles interpretaciones, primara la parte dispositiva de las resoluciones estimatorias; puesto que la actual regulación de los apartados 1 y 3 del artículo 66 del Reglamento de revisión son un caldo de cultivo para casos de *discordia ejecutiva* como el aquí analizado.

La otra cuestión se centra en el cómputo del plazo de seis meses fijado en el artículo 150.7 de la LGT en supuestos de actuaciones ejecutivas sucesivas sobre la misma resolución estimatoria. En este sentido cabe advertir dos hipótesis interpretativas. La primera, considerar que a cada actuación ejecutiva se le aplica *ex novo* el plazo de seis meses; de manera que, si la ejecución plena ha necesitado de dos actos de ejecución distintos, el plazo del artículo 150.7 de la LGT es autónomo para cada uno de ellos. Y la segunda alternativa consistiría en postular la existencia de un único plazo de seis meses, independientemente de las actuaciones ejecutorias que haya efectuado la Administración tributaria para lograr una ejecución completa; de forma que el plazo consumido en un primer intento de ejecución computa para actuaciones posteriores.

Pues bien, la AN en la sentencia comentada decide acoger esta segunda hipótesis y para ello se vale de la Resolución del TEAC de 21 de mayo de 2019 (RG 5315/2018 –NFJ073992–), dictada a resultas de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Concretamente, la Sentencia de 5 de diciembre de 2019 efectúa una interpretación finalista de los plazos fijados en el artículo 150 de la LGT:

[...] *El establecimiento de un plazo obedece siempre a una finalidad que debe ser tenida en cuenta a la hora de interpretar la norma que lo establece regla aurea. En el caso de los plazos establecidos en el art. 150 de la LGT se trata de buscar un equilibrio entre el interés general gestionado por la Administración Tributaria que necesita realizar actuaciones materiales de inspección y el del Administrado al que se le impone la carga de soportar una situación incómoda, pero necesaria [...] si el legislador ha considerado un determinado plazo como razonable para*

que la Administración realice las actuaciones precisas, en nuestro caso, para ejecutar lo ordenado por la resolución económico-administrativa, *sería contrario a la finalidad de la norma una interpretación que aplicase automáticamente el plazo sin tener en cuenta la diligencia de la Administración en el momento de la ejecución*, pues provocaría una situación de extensión en la carga del contribuyente por razones que no le son imputables [...] Por ello, en nuestra opinión, tiene razón el TEAC cuando afirma que *«nadie puede obtener ventaja de sus propios errores... pues la improcedente ejecución de la resolución haciendo necesaria una segunda ejecución por haber sido errónea la primera al no ajustarse la Administración a los términos de la resolución, podría verse premiada con la posibilidad de ejecutarla finalmente fuera de plazo»*. Pues, conforme al principio reconocido en el Derecho formulario romano, *nadie puede resultar beneficiado por su propia torpeza «nemo auditur propiam turpitudinem»*, STS de 1 de febrero de 1986 y 15 de julio de 1986. En la misma línea, la más reciente STS de 20 de noviembre de 2015 (Rec. 1203/2014), que afirma que *«mal puede la Administración beneficiarse de su propia torpeza»*. Y es que, *si admitiésemos la interpretación sostenida en la Resolución recurrida, de forma que en cada acto de ejecución la Administración dispondría de seis meses para llevarlo a cabo, resultaría que el tiempo de duración efectiva podría superar con creces el plazo máximo legal, lo que no se compadece con lo establecido por la norma [...]* Ahora bien, conviene dejar claro que la Sala comparte es la interpretación del TEAC, no otra. En estos casos, lo que procede es sumar los plazos consumidos en la ejecución de los sucesivos actos de forma que no superen el plazo de seis meses y *siempre que la incorrecta ejecución sea imputable a la falta de diligencia o error de la Administración, no cuando se planteen cuestiones nuevas* (fundamento tercero).

Por tanto y conforme a lo razonado por el TEAC y la AN, todas las actuaciones sucesivas de ejecución computan a efectos de verificar el cumplimiento del plazo de seis meses previsto en el artículo 150.7 de la LGT, siempre que la ejecución incorrecta obedezca a una falta de diligencia imputable a la Administración; y con una única excepción a dicha regla general: que las actuaciones posteriores no se planteen «cuestiones nuevas». Ahora bien, esta solución, ¿es acorde con lo que dispone y se regula en el artículo 150.7 de la LGT? Vamos a verlo en el apartado siguiente.

3. Comentario crítico

El artículo 150.7 de la LGT establece lo siguiente:

Quando una resolución judicial o económico-administrativa *aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras*, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones

hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación¹.

Vemos, pues, que dicho precepto regula un supuesto concreto, la retroacción de actuaciones por motivos formales y no de fondo. En consecuencia, cabría colegir que el mismo no está previsto para supuestos de estimaciones por razones materiales; que, en su caso, tendrían una regulación específica en otra norma legal o reglamentaria. Sin embargo, no es de esta opinión el TEAC (y, por extensión, la AN) en su Resolución de 21 de mayo de 2019 (RG 5315/2018 –NFJ073992–), que considera procedente aplicar vía analógica el artículo 150.7 de la LGT a los casos de estimaciones por razones de fondo:

[...] El artículo 150.5 de la LGT *resulta de aplicación no solo cuando se trata de ejecutar una resolución o sentencia que estimó en parte una reclamación económico-administrativa o un recurso por razones formales sino también cuando la estimación parcial haya tenido lugar por razones sustantivas o de fondo*. Es decir, pese a que la orden de reposición de actuaciones con el fin de subsanar los vicios en que haya podido incurrir el procedimiento de inspección tributaria sometido a revisión solo es posible dictarla cuando la anulación del acto recurrido lo haya sido con causa en defectos de forma advertidos en el proceder del órgano de inspección tributaria y siempre, además, que tales vicios en la forma hayan disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente, *si el órgano revisor ordena la reposición de actuaciones cuando anula la liquidación por razones sustantivas o de fondo también resultará de aplicación, el artículo 150.5 de la LGT* (STS 04/04/2013 Rec. casación unif. doctrina 3369/2012). El plazo máximo que establece el artículo 150.5 de la LGT solo ha sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de actuaciones. *No existiendo en nuestro ordenamiento plazo previsto para la ejecución en el caso concreto de una liquidación que girada en un procedimiento de inspección y recurrida en vía económico-administrativa es anulada por el órgano revisor que estima en parte la reclamación por apreciar defectos sustantivos en la liquidación, debe aplicarse por analogía a este caso el plazo del artículo 150.5 de la*

¹ Se trata de la redacción vigente a raíz de la reforma parcial de la LGT, llevada a cabo por Ley 34/2015, de 21 de septiembre. No obstante, a los efectos que aquí interesan (cómputo del plazo de ejecución), no supone cambio alguno respecto a la redacción original (en su día prevista en el art. 150.5 LGT).

LGT [actual art. 150.7 LGT] [...]. Aunque los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fuesen a los efectos del artículo 150.5 de la LGT, toda vez que *resultaría ilógico que cuando se produce una estimación por razones de fondo*, supuesto en el que la Inspección de los Tributos debe limitarse a liquidar de nuevo sin practicar ninguna diligencia, se entienda que está habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción, mientras que cuando el éxito de la impugnación lo es por razones de forma generadoras de indefensión, caso en el que debe practicar nuevas actuaciones, está legalmente obligada a completarlas y aprobar la nueva liquidación en un plazo netamente inferior (STS 30/01/2015 Rec. casación 1198/2013 y STS 04/03/2015 Rec. Casación 1295/2013) (fundamento tercero).

Interesa destacar que nos encontramos ante una argumentación que hinca sus raíces en la doctrina legal de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) acerca de la redacción entonces vigente del artículo 150.5 de la LGT. No obstante, el TEAC considera que dicha jurisprudencia resulta plenamente aplicable a la vigente redacción del artículo 150.7 de la LGT, tras la reforma parcial de la LGT de 2015².

Ahora bien (dando por válida apriorísticamente esta aplicación proyectiva de dicha doctrina legal a la actual redacción del art. 150.7 LGT) hay que plantearse si la invocada apli-

² Resolución del TEAC de 21 de mayo de 2019:

[...] De la comparación entre el artículo 150.5 de la LGT, en su redacción original, y el artículo 150.7 de la LGT, tras la reforma realizada por la Ley 34/2015, pueden extraerse las conclusiones siguientes: Ambos preceptos contemplan como plazo de finalización de las actuaciones inspectoras retrotraídas el que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1, o el de seis meses si aquel fuera inferior. Dicho plazo de finalización se aplica, según ambas redacciones, cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras. El artículo 150.7, no obstante, introduce la expresión «aprecie defectos formales». De la expresión «aprecie defectos formales» contenida en el artículo 150.7 cabría inferir, en principio, que con la nueva redacción el legislador ha querido limitar la aplicación del plazo de finalización de las actuaciones inspectoras retrotraídas a aquellos supuestos en que la retroacción obedece exclusivamente a motivos formales, quedando fuera, en consecuencia, aquellos otros en que la estimación parcial de la reclamación o recurso responde a cuestiones sustantivas o de fondo. Sin embargo, debe tenerse presente que aunque el artículo 150.5 no contiene la expresión «aprecie defectos formales», que sí recoge el actual 150.7, ya el Tribunal Supremo en su jurisprudencia sobre aquel precepto había interpretado que el plazo máximo al que se refiere solo había sido previsto para los casos de retroacción por defectos formales. De ahí que deba entenderse que la nueva redacción dada por el artículo 150.7 tiene una finalidad meramente aclaratoria del anterior artículo 150.5 de la LGT, no pretendiendo introducir novedad alguna en el supuesto de hecho regulado por este (fundamento cuarto).

cación analógica del citado precepto legal a los supuestos de estimaciones por razones sustantivas resulta procedente. Y ello implica resolver tres cuestiones cruciales; a saber:

- 1.^a Analizar la operatividad del instituto de la analogía a estos casos, habida cuenta de sus limitaciones en la esfera tributaria (art. 14 LGT).
- 2.^a Verificar la ausencia de una regulación específica (distinta de la prevista en el art. 150.7 LGT) para los supuestos de estimaciones por razones de fondo.
- 3.^a Estudiar la posible *identidad de razón* que debe existir entre los supuestos de estimaciones por consideraciones formales y las estimaciones sustantivas a efectos de aplicar correctamente el expediente de la analogía (art. 4 Código Civil –CC–).

En efecto, el artículo 14 de la LGT establece que «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales». De manera que nos encontramos ante un instituto de aplicación limitada en el ordenamiento tributario. Ahora bien, parece claro que dicho mandato no extiende sus efectos a cuestiones de procedimiento o de derecho tributario formal. Por tanto, no habría impedimento legal para acudir al expediente de la analogía en ejecución de resoluciones. Es una vía, por lo mismo, expedita a los efectos que aquí interesan.

Una vez que ha quedado habilitada la analogía hay que referirse a su funcionalidad. Y en este sentido hay que traer a colación el artículo 4.1 del CC; de acuerdo con el mismo, «procederá la aplicación analógica de las normas cuando estas **(1)** no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie **(2)** *identidad de razón*». En consecuencia, hay que verificar el primer requisito para analizar la legitimidad de su aplicación a nuestro caso y no es otro que la ausencia de una regulación específica en materia de ejecución estimatoria por razones de fondos. Solo si no existiera tal régimen jurídico estaría justificada la remisión a la aplicación analógica.

Pues bien, el artículo 66.2 del Reglamento de revisión (desde su redacción originaria) fijó un plazo de ejecución específico; esto es, distinto del establecido para los supuestos de retroacción de actuaciones en el vigente artículo 150.7 de la LGT (anterior art. 150.5 LGT). Concretamente, señala que «los *actos resultantes de la ejecución* de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa *deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución*». De forma que podría concluirse que sí habría una regulación, con un plazo de ejecución (de un mes), que haría innecesario acudir al expediente de la analogía para aplicar el artículo 150.7 de la LGT a las estimaciones por razones de fondo.

Sin embargo, la Sala Tercera del TS ha venido obviando tal regulación específica (art. 66.2 Reglamento de revisión) y no ha dudado en sostener la ausencia de una regulación

específica para tales situaciones. Por todas, destacamos la Sentencia de 30 de enero de 2015 (rec. núm. 1198/2013 –NFJ058528–):

[...] Aunque el plazo máximo que señala el artículo 150.5 solo ha sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de las actuaciones **hay que reconocer que el legislador ha guardado el más absoluto silencio sobre el plazo que se ha de respetar cuando la anulación lo sea por razones sustantivas o de fondo**. En estos casos, **ninguna disposición de la Ley General Tributaria obliga a la Inspección de los Tributos a practicar la liquidación en un plazo máximo**, por lo que **nos encontramos con una laguna legal que este Tribunal está llamado a integrar mediante una interpretación analógica del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria**, tarea que no viene impedida por el artículo 14 de la misma, donde la prohibición de la analogía solo impide extender más allá de sus estrictos términos el hecho imponible, las exenciones y los demás incentivos o beneficios fiscales. Los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones, pero no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos que nos ocupan. Resultaría ilógico que, cuando se produce una estimación por razones de fondo, supuesto en el que la Inspección de los Tributos debe limitarse a liquidar de nuevo sin practicar ninguna diligencia, se entienda que está habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción, mientras que cuando el éxito de la impugnación lo es por razones de forma generadoras de indefensión, caso en el que debe practicar nuevas actuaciones, está legalmente obligada a completarlas y aprobar la nueva liquidación en un plazo netamente inferior [...] Finalmente, frente a lo anterior, **no cabe invocar tampoco el apartado 2 del art. 66 del Reglamento General de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo**, que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, pues aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución, en toda clase de procedimientos, siguiendo de este modo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, con carácter general, en la sentencia de 30 de junio de 2004, tomando como base normativa la anterior LGT y el anterior Reglamento General de Inspección, tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección (fundamento cuarto –NFJ058528–³).

³ A la misma conclusión, aunque través de un razonamiento distinto, se llega en la Sentencia del TS de 18 de junio de 2015 (rec. núm. 3531/2014 –NFJ059097–):

[...] Resulta obvio que lo previsto en el citado 150.5 de la LGT no puede quedar diluido por lo previsto en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, como pretende el Abogado del Estado, pues ha de prevalecer este primero por su mayor rango y especialidad, pues el

Vemos, pues, que el TS evita la aplicación del artículo 66.2 del Reglamento de revisión en favor del plazo previsto en el entonces vigente artículo 150.5 de la LGT (actual art. 150.7 LGT) en orden a la inexistencia de precepto específico en la LGT que regulara la ejecución en supuestos de estimaciones por motivos materiales. Pero, dejando al margen las consideraciones que pudieran derivarse de la (discutible) aplicación de los criterios de jerarquía normativa y de especialidad en este caso, hete aquí que con la reforma parcial de la LGT de 2015 se elevó a rango legal el plazo de un mes previsto reglamentariamente. Y así, el último párrafo del artículo 239.3 de la LGT establece, sin margen a interpretación alguna (dada su claridad y contundencia), que:

[...] *Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes.*

La norma es clara. En primer lugar, señala que el plazo está previsto para los supuestos que no estén conectados con situaciones de retracción de actuaciones («salvo en los casos de retroacción»), es decir, que dicho mandato legal está dirigido a regular los casos de estimaciones (totales o parciales) por razones de fondo. En segundo lugar, no deja lugar a la duda cuando señala su ámbito material de actuación, que no es otro que «los actos resultantes de la ejecución». Y, por último, fija un plazo concreto y determinado: «un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución». Consecuentemente parece claro que hay una regulación específica que, en principio, impediría la aplicación analógica del artículo 150.7 de la LGT (cuando menos desde la reforma parcial de la LGT de 2015). Sin embargo, el TEAC, en su Resolución de 21 de mayo de 2019 (RG 5315/2018 –NFJ073992–), sale al paso de tal posibilidad sosteniendo (sorprendentemente) que:

[...] *En nada altera la conclusión anterior el hecho de que, tal como recoge el Preámbulo de la Ley 34/2015, se determine de forma expresa en norma con rango de ley (actual artículo 239.3 LGT) el plazo general (1 mes) del que dispone la Administración para ejecutar la resolución dictada por el Tribunal Económico-administrativo en supuestos distintos de la retroacción, es decir, en supuestos en los que se estima parcialmente por razones sustantivas o de fondo. Y ello porque ya antes de esta nueva redacción del artículo 239.3 de la LGT estaba vigente el plazo general de ejecución de un mes (artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005) y el Tribunal Supremo determinó, no obstante, la aplicación del plazo especial del artículo 150.5*

artículo 150.5 de la LGT establece la norma especial relativa al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos de inspección (fundamento quinto).

de la LGT a los supuestos de ejecución de actuaciones inspectoras retrotraídas tanto por razones de forma como de fondo (fundamento cuarto).

No podemos compartir semejante razonamiento, porque la argucia (permítase la expresión) del TS acerca de la inexistencia de un precepto legal que regulara las ejecuciones por razones materiales, sencillamente ya no existe. Por tanto, urge un pronunciamiento de la Sala Tercera que interprete nuevamente este tipo de ejecuciones a la luz de un precepto (ahora sí, con rango legal) que (en nuestra opinión) deja poco margen de maniobra o de excepción para inaplicar el plazo de un mes a estimaciones por razones de fondo⁴.

Una vez expuestas nuestras dudas acerca de la inexistencia de una regulación específica que regule la tramitación de las ejecuciones por razones de fondo y que, apriorísticamente, habilitaría la aplicación analógica del artículo 150.7 de la LGT a tales casos; vamos a referirnos (aunque sea de forma breve) al segundo requisito que exige el expediente técnico de la analogía para su operatividad: la existencia de *identidad de razón* entre el supuesto regulado y el no contemplado normativamente (art. 4 CC). En nuestro caso supone que los supuestos de retroacción de actuaciones y de ejecuciones por razones de fondo guardan una estrecha relación. Es cierto que en una primerísima aproximación puede sostenerse que ambos procedimientos tienen en común sus coordenadas de actuación: la ejecución de resoluciones estimatorias de recursos o reclamaciones. Ahora bien, como seguidamente glosaremos, aquí acaban las coincidencias. Ello, ¿sería suficiente para abogar por la referida identidad *de razón*? Veámoslo.

La retroacción de actuaciones no deja de ser una ficción jurídica consistente en reponer las actuaciones procedimentales a la situación inmediatamente anterior a la existencia de una infracción formal causante de una situación de indefensión en el obligado tributario⁵.

⁴ Repárese, a su vez, que el artículo 66.2 del Reglamento de revisión, tras su reforma por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, ahonda en la línea aquí defendida, coordinando su redacción con lo dispuesto en la redacción vigente del último párrafo del artículo 239.3 de la LGT:

Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. De oficio o a instancia de parte, la Administración en el plazo de un mes, procederá a regularizar la obligación conexa correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación. En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

⁵ Artículo 239.3 de la LGT: «Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará

Por ello, guarda sentido que las actuaciones de retroacción conserven las actuaciones del procedimiento previas a dicha infracción y las mismas sean, además, una continuación de las incoadas originariamente⁶. De ahí la coherencia del artículo 150.7 de la LGT al establecer que las actuaciones de retroacción «deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior».

Sin embargo, en la ejecución propiamente dicha (esto es, la debida a motivaciones materiales) las estimaciones de los recursos o reclamaciones se producen por cuestiones distintas a las vulneraciones de procedimiento; en particular, porque la Administración tributaria no ha logrado (conforme las reglas sobre la carga y los medios de prueba de los arts. 105 y 106 LGT) *hacer valer su derecho* y, consecuentemente, se anula (total o parcialmente) el acto impugnado. Aquí, entonces, no se trata de reponer las actuaciones a un momento concreto; no se trata, en fin, de poner de nuevo el contador a un momento determinado. El procedimiento tributario del que traía causa el acto recurrido ya finalizó en su día y no hay que restaurarlo. En otras palabras, la Administración simple y llanamente *ha perdido*. Y de lo que se trata ahora (en fase de ejecución) es de cumplir con lo ordenado en la parte dispositiva de la resolución estimatoria. Y si dicha Administración tributaria no comparte el criterio estimatorio, no tiene más salida que impugnar en los mismos términos que cualquier otro obligado tributario. Pero, lo dicho, no hay que reabrir ningún procedimiento tributario; de ahí la improcedencia de aplicar un plazo, como el previsto en el artículo 150.7 de la LGT, que tiene una finalidad diversa y contradictoria con las estimaciones por razones de fondo: conceder un plazo mínimo para ultimar el procedimiento retrotraído por vulneraciones formales. Aquí, por el contrario, *se trata de ejecutar sin más* y para ello la oficina gestora cuenta con el plazo específico de un mes.

La tesis contraria, es decir, la conducente a aplicar analógicamente en ejecuciones de índole material el plazo mínimo (de seis meses) del artículo 150.7 de la LGT no es más que una *tentación* para que las Administraciones tributarias, orillando el cauce ordinario del régimen de recursos, traten de subsanar las deficiencias iniciales del acto recurrido y ya anulado; lo cual es un auténtico fraude de derecho.

la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal». Como tiene reconocido el TS, «la retroacción de actuaciones no pone en marcha un procedimiento nuevo, sino que vuelve atrás en el ya abierto, en el que se produjeron las fallas procedimentales que determinan la anulación de la resolución que le puso fin» (Sentencia del TS 1150/2020, de 11 de septiembre, rec. núm. 6378/2018 –NCJ065017–, fundamento séptimo).

⁶ Artículo 239.3 de la LGT:

Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior –relativo a retroacción de actuaciones–, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En línea con la posición aquí defendida (aunque en referencia a la anulación y subsiguiente ejecución de una sanción tributaria), hay que destacar la Sentencia del TS de 21 de septiembre de 2020 (rec. núm. 5684/2017 –NFJ079211–):

[...] Por consiguiente, a la cuestión *con interés casacional* consistente en determinar si, anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria, *en ejecución de la resolución anulatoria*, puede imponer una nueva sanción sin sometimiento a plazo alguno o, por el contrario, está sujeta a algún plazo, en particular al plazo de caducidad de tres meses establecido en el artículo 209.2 LGT, respondemos declarando que anulada una sanción tributaria, *la Administración tributaria puede, en ejecución de la resolución anulatoria, dictar una nueva resolución que sustituya a la anulada en el plazo de un mes de conformidad con lo previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (fundamento tercero).

Compartimos plenamente este posicionamiento; si bien entendemos que sería necesario (en aras de la seguridad jurídica) que nuestro Alto Tribunal se pronunciase expresamente con relación a la anulación por razones de fondo de actos genuina y estrictamente tributarios.

Por tanto y para concluir, tenemos reparos para respaldar la aplicación analógica del plazo mínimo, fijado en el artículo 150.7 de la LGT, a ejecuciones fundamentadas en estimaciones por motivaciones de fondo; habida cuenta de que (creemos) no se cumplen los requisitos que justifican traer a colación el instituto de la analogía (art. 4 CC), a saber:

- 1.º Por la existencia (cuando menos desde la reforma parcial de la LGT de 2015) de un plazo legal específico para ejecuciones de naturaleza material.
- 2.º Por la inexistencia de la *identidad de razón* necesaria entre los supuestos de retroacción de actuaciones y las ejecuciones propiamente dichas.

Lo contrario (mantener la aplicación analógica del art. 150.7 LGT) no conduce más que al equívoco, ya que las Administraciones tributarias consideran que en las ejecuciones, *stricto sensu*, disponen de una nueva oportunidad, con un plazo significativo (nada menos que de seis meses), para *interpretar* (que no ejecutar) el fallo de una resolución estimatoria por razones de fondo; derivando (como en el caso aquí resuelto por la AN) a ejecuciones *sucesivas* e *interminables* sobre un supuesto ya resuelto por la instancia revisora.

Bibliografía

Falcón y Tella, R. (2016). Los intereses de demora y el plazo máximo de duración del procedimiento en los supuestos de retroacción de actuaciones tras la reforma de la LGT. *Quincena Fiscal*, 5, 13-16.

Francisco de Asís García Sarabia, F. (2017). Duración, retroacción y prescripción de las

actuaciones inspectoras antes y después de la Ley 34/2015. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 416, 99-124.

García Díez, C. (2014). Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 379, 83-140.