

La ejecución de la resolución por la que finaliza el procedimiento económico-administrativo y sus consecuencias

The execution of the resolution by which finishes the economic-administrative procedure and its consequences

*En memoria de Tatiana Recoder Vallina
Por todos los momentos vividos juntos
durante nuestra formación universitaria*

Fecha de recepción: 02/09/2024

Fecha de aceptación: 18/11/2024

Sumario: RESUMEN.—ABSTRACT.—I. CONSIDERACIONES GENERALES.—II. PRINCIPALES CUESTIONES SUSCEPTIBLES DE PLANTEARSE CON MOTIVO DE LA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES.—III. LA INTERPOSICIÓN DE RECURSO FRENTE A LOS ACTOS DE EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS.—IV. EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES DE LOS ÓRGANOS ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS Y RETROACCIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.—V. ALCANCE DE LA REVISIÓN DE LA LIQUIDACIÓN EN VÍA CONTENCIOSA.—VI. INCIDENTES DE EJECUCIÓN Y EXTENSIÓN DE EFECTOS DE LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS.

RESUMEN

El presente estudio analiza, a la luz de la reciente jurisprudencia dictada por nuestros tribunales de justicia (y, en particular, teniendo presente los recientes pronunciamientos dictados por el Tribunal Supremo), las distintas cuestiones y situaciones susceptibles de plantearse a la hora de proceder a ejecutar la Resolución dictada por un Tribunal Económico-Administrativo, una vez finalizado el procedimiento de revisión en vía administrativa.

PALABRAS CLAVE: Procedimiento económico-administrativo, Resolución, acto de ejecución, recurso, retroacción de actuaciones, liquidación, anulación.

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura. <https://orcid.org/0000-0002-5799-2878>

ABSTRACT

This paper analyzes, in light of the recent jurisprudence issued by our courts of justice (and, in particular, taking into account the recent pronouncements issued by the Supreme Court), the different issues and situations that may arise when it comes to proceed to execute the Resolution issued by an Economic-Administrative Court, once the administrative review procedure is completed.

KEYWORDS: Economic-administrative procedure, Resolution, execution act, appeal, retroaction of actions, liquidation, annulment.

I. CONSIDERACIONES GENERALES

Como es sabido, una vez acordada la resolución de un procedimiento económico-administrativo se abre la fase de ejecución de la misma, regulada en los artículos 66 a 69 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA), los cuales omiten señalar el órgano competente para llevarla a cabo. Sin embargo, dada la consabida separación existente entre los órganos de aplicación y los de resolución de reclamaciones (confirmada además por el artículo 83 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) debe estimarse que será a los primeros a los que corresponda la ejecución. Concretamente, si se anulara total o parcialmente el acto impugnado debiendo corregirse o dictarse otro sustitutivo será competente el órgano que hubiese dictado el acto originario; y si éste quedara confirmado, resultarían competentes los órganos que hubieran de desarrollar los correspondientes procedimientos de aplicación.

Tal y como establece el apartado primero del artículo 66 del RGRVA las resoluciones se han de ejecutar en sus propios términos, salvo que se hubiera suspendido el acto y se prolongara esta situación a otras instancias siendo aplicables, por expresa remisión del apartado segundo del citado precepto, las disposiciones generales de Derecho Administrativo relativas a transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación. Señala además el apartado octavo del citado precepto reglamentario que todas las anteriores reglas serán de aplicación a la ejecución de resoluciones de los procedimientos especiales de revisión.

Los restantes apartados del referido precepto vienen a regular la ejecución de la resolución en función de su contenido¹. Así, si se hubiese anu-

¹ Concretamente el apartado segundo de este artículo 66 del RGRVA fue objeto de modificación por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, con la finalidad de aclarar, en relación a la ejecución de las resoluciones que afecten a obligaciones conexas, que la Administración llevará a cabo la regularización de la obligación conexas tanto de oficio como a instancia de parte. De acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto en su vigente redacción:

«2. 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

lado total o parcialmente el acto impugnado se anularían los subsiguientes al mismo, devolviéndose las garantías aportadas para la suspensión²; y, en el supuesto de que se hubieran efectuado ingresos, se compensarían, conforme al artículo 73.1 de la LGT. En cambio, si la anulación hubiese tenido lugar por defecto de forma, se retrotraerían las actuaciones. Y si la resolución resultase ser desestimatoria se continuarían, en su caso, los procedimientos recaudatorios, calculándose los intereses de demora desde la finalización del período voluntario de ingreso del acto originario hasta la fecha de ingreso o de la resolución, según los casos, exigiéndose también éstos (de conformidad con lo dispuesto en el art. 26.5 de la LGT) en caso de que, anulado el acto originario, hubiera de dictarse otro sustitutivo.

II. PRINCIPALES CUESTIONES SUSCEPTIBLES DE PLANTEARSE CON MOTIVO DE LA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES

Con carácter general la Administración tributaria debe tramitar y notificar la resolución del procedimiento de gestión retrotraído en el plazo que reste desde que se anuló el acto que puso fin al procedimiento causante de indefensión al interesado.

Así se encargó de reconocerlo el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 22 de mayo de 2018, de conformidad con la cual, y a tenor de una interpretación conjunta del artículo 66.4 del RGRVA con los apartados 2, 3 y 5 del mismo precepto:

«(...) una vez anulada en vía económico-administrativa una comprobación de valores por falta de motivación y la liquidación derivada de la misma, y habiéndose ordenado retrotraer las actuaciones para que se practique nueva comprobación y se apruebe otra liquidación, las nuevas actuaciones y la resolución que se dicte deben entenderse producidas en un nuevo procedimiento de gestión tributaria y no en un procedimiento de ejecución de resoluciones administrativas».

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 conexas 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».

² Acerca de esta cuestión nos remitimos a lo expuesto en nuestro trabajo «El reembolso de las garantías aportadas para la suspensión de la ejecución del acto administrativo: principales cuestiones conflictivas», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 410, 2017.

En consecuencia, y al amparo de lo establecido en el artículo 104 de la LGT, la Administración tributaria deberá tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento. Dicho plazo empezará a contarse desde el día siguiente a aquél en que se comunique la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto.

¿Cabría la posibilidad de girar liquidaciones provisionales a cuenta de futuras liquidaciones definitivas debidamente motivadas? ¿Puede una Administración tributaria, en ejecución de una resolución económico-administrativa que anula una liquidación tributaria por falta de motivación de las valoraciones efectuadas, ordenándose además la retroacción de actuaciones, dictar una liquidación provisional a cuenta de la que finalmente se dicte con los valores declarados por el contribuyente, con el consiguiente efecto de reducir notablemente la devolución tributaria que debería, de otro modo, efectuarse?

Acerca de esta cuestión, en su día, mediante Auto de 24 de septiembre de 2020, el TS admitió recurso de casación objetivo para la formación de jurisprudencia destinado a clarificar la cuestión relativa a si, habiéndose anulado en vía económico-administrativa una liquidación tributaria por falta de motivación en la valoración de determinados bienes y ordenada la retroacción de las actuaciones para que el órgano administrativo competente efectúe una nueva comprobación de valores debidamente motivada, la Administración puede, antes de realizar la oportuna valoración motivada de los bienes en discusión, dictar una liquidación provisional a cuenta de la liquidación que finalmente resulte conforme a los valores declarados por el contribuyente y compensar acto seguido tal liquidación provisional con la cuantía que resulte a devolver por la ya referida anulación de la liquidación tributaria, minorando así la devolución por ingresos indebidos que, de otro modo, habría debido producirse.

Finalmente señaló a este respecto el TS en su Sentencia de 23 de junio de 2021 (criterio igualmente recogido en la posterior Sentencia de 20 de julio de 2021) que, de acuerdo con su doctrina legal contenida en su Sentencia de 31 de octubre de 2017, 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, esto es, cuando se anula la liquidación por un vicio formal, sin perjuicio de la conservación de los actos producidos en la tramitación que no se hayan visto afectados. En palabras del Alto Tribunal: *Lo que existe es una marcha atrás del mismo procedimiento original seguido, no existiendo un nuevo procedimiento, sino que se persigue reparar la quiebra formal determinante de la anulación.*

Debido a ello, una vez declarado el vicio formal y la anulación de la liquidación girada y ordenada la retroacción de actuaciones los actos a que

venía obligada la Administración quedaban circunscritos al ámbito propio de la ejecución, que se desenvolvían en la nulidad de la liquidación con devolución de lo indebidamente ingresado más intereses y la marcha atrás del procedimiento al momento de producirse el vicio que debía ser reparado. Y, sólo una vez reanudado de nuevo el procedimiento original, tendrían cabida las actuaciones que la parte recurrente consideró adecuadas en aplicación de los tributos.

Por tanto, habiéndose anulado en vía económico-administrativa una liquidación tributaria por falta de motivación en la valoración de determinados bienes y ordenada la retroacción de las actuaciones para que el órgano administrativo competente efectúe una nueva comprobación de valores debidamente motivada la Administración no puede, antes de la reanudación del procedimiento para reparar el vicio formal, dictar una liquidación provisional (a cuenta de la liquidación que finalmente resulte), compensando seguidamente tal liquidación provisional con la cuantía que resulte a devolver por la ya referida anulación de la liquidación tributaria, minorando la devolución por ingresos indebidos.

Con posterioridad añadiría el Alto Tribunal en su Sentencia de 8 de marzo de 2022 que:

«La Administración no puede, en cumplimiento del deber de motivación del valor de los bienes (u otros deberes formales), una vez ordenada la retroacción de las actuaciones al efecto, dictar una liquidación provisional (a cuenta de la que finalmente resulte) ni antes ni después de realizar la valoración motivada o cumplir lo ordenado en la retroacción. Sólo puede girarse liquidación provisional cuando concorra alguna de las circunstancias del artículo 101 de la LGT, siempre que tal liquidación se adopte dentro de un procedimiento de inspección, sin que puedan considerarse como tales las actuaciones limitadas a ejecutar una resolución económico-administrativa».

La Administración tributaria incurre por tanto en un exceso ilícito cuando adopta por su cuenta medidas distintas o ajenas de las directamente encaminadas a dar cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (motivar sus propios actos), sin que esa liquidación provisional guarde relación alguna, ni con la retroacción, ni con la actividad que debe realizarse al efecto para cumplir el fallo. Se incumple así el principio de que nadie se puede beneficiar de sus propias «torpezas», teniendo presente que la liquidación provisional surge directamente del incumplimiento. La falta de motivación, como reiteradamente ha señalado el Tribunal Supremo, denota la ausencia de razones que puedan ser dadas a conocer al destinatario y al órgano judicial llamado a su control, dejando así una puerta abierta a la arbitrariedad. Y, en el ámbito de esa segunda oportunidad, no cabe extraer beneficio o ventaja que derive de su propia torpeza o infracción. Además esta liquidación provisional operaría por la vía de la compensación como una especie de medida cautelar informalmente establecida y sin audiencia al interesado.

Por otra parte, ¿cuál ha de ser el plazo para ejecutar las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) estimatorias parciales, procediendo a anularse unas sanciones y ordenándose su sustitución por otras, así como las consecuencias derivadas del incumplimiento de dicho plazo? De cara solventar esta cuestión el TS admitió en su día mediante Auto de 4 de junio de 2020 recurso de casación para la formación de jurisprudencia. En el presente caso debatido, mientras que la Sentencia de instancia razonó que no se trataba de la imposición de una sanción como consecuencia de la incoación de un procedimiento derivado de una declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, sino que, por el contrario, se estaba ante la ejecución de una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (debiendo aplicarse las normas que, con carácter general, regulan los procedimientos de revisión en vía económico-administrativa y, en particular, el art. 66.2 del RGRVA, de conformidad con el cual el plazo para ejecutar la mencionada Resolución del TEAC sería de un mes, estando acreditado que en el presente caso se llevó a cabo en el de tres meses, lo que a su juicio determinaba, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 104 de la LGT, la caducidad del expediente) el Abogado del Estado consideraba, en cambio, que el incumplimiento de dicho plazo no debería llevar aparejada las consecuencias previstas en el artículo 104 de la LGT, al tratarse de una ejecución de la Resolución del TEAC a la que procedía aplicar las normas del procedimiento de revisión en vía administrativa y, en concreto el artículo 214 de la LGT. De este modo la superación del plazo del artículo 66.2 del RGRVA no conllevaría ni la nulidad de pleno derecho de la actuación administrativa cuestionada ni su anulabilidad, tratándose de una mera irregularidad formal no invalidante que acarrearía, únicamente, la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumplió el plazo.

Finalmente la STS de 21 de septiembre de 2020 se encargó de concluir que:

«La Administración tributaria puede, en ejecución de la resolución anulatoria, dictar una nueva resolución que sustituya a la anulada en el referido plazo de un mes de conformidad con lo previsto en el artículo 66.2 RGRVA. Y ello teniendo presente que no nos hallamos ante un nuevo procedimiento sancionador, sino ante la ejecución de una concreta Resolución del Tribunal Económico-Administrativo —que, en el concreto supuesto de autos debatido, no ordenaba además la retroacción de actuaciones, hallándose dicha posibilidad reservada para cuando se aprecien defectos formales—, no siendo de aplicación a tal efecto las normas sobre el inicio y la resolución de los procedimientos sancionadores».

En efecto, el único procedimiento sancionador existente concluye con la notificación de la Resolución anulada por el Tribunal Económico-Administrativo, disponiendo además el artículo 66.2 del RD 520/2005 que

los actos resultantes de la ejecución de un recurso o reclamación económico-administrativa deben ser notificados en el plazo de un mes a contar desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para la ejecución, no formando los actos de ejecución parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto impugnado. Y dicho plazo de un mes resulta claramente inaplicable a los supuestos de anulación por razones de forma, con la consiguiente retroacción de actuaciones.

Afirma además el TS en su Sentencia de 5 de mayo de 2021 que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del RGRVA, sin perjuicio de la interpretación que pueda hacer la Sala cuando tenga que abordarlo a la luz de la actual redacción del artículo 239.3 LGT, no es la nulidad de pleno derecho del acto de ejecución (ni siquiera su anulabilidad) sino que, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, la consecuencia es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla dicho plazo. El citado artículo 66.2 RGRVA no diferencia entre la ejecución de resoluciones relativas a liquidaciones y la ejecución de resoluciones referidas a sanciones, de manera que el plazo para ejecutar las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, de conformidad con lo previsto en el artículo 66.2 RGRVA, es un mes. Y la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento de dicho plazo, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, se concreta en la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo.

En suma, el incumplimiento del plazo del artículo 66.2 del RD 520/2005 supone una mera irregularidad no invalidante, no siendo este incumplimiento causa de nulidad ni de anulabilidad de los actos administrativos dictados que incurran en tal incumplimiento. En base a ello la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento de dicho plazo, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, habrá de ser la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo. En este sentido se ha pronunciado además el TEAC mediante Resolución de 22 de septiembre de 2021.

En todo caso con posterioridad el Alto Tribunal, mediante Auto de 15 de diciembre de 2021, admitiría como cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la consistente en determinar si el incumplimiento del plazo del mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, interpretado a la luz del artículo 239.3 de la LGT, es causa suficiente para anular el acto de ejecución dictado o si, por el contrario, únicamente acarrea un defecto no invalidante del mismo cuando se trata de la ejecución de una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo que anula por razones de fondo un procedimiento sancionador.

Y concluiría finalmente a este respecto el TS mediante Sentencia de 27 de septiembre de 2022 (la cual presenta no obstante un Voto Particular formulado) que:

«Consistiendo la resolución económico administrativa a ejecutar en la anulación, por motivos de fondo, del acuerdo de liquidación en un procedimiento inspector para dictar nueva liquidación conforme a lo resuelto por el órgano económico-administrativo, así como en la anulación de sendas resoluciones sancionadoras para adecuar el importe de la sanción a la nueva base determinada en el acuerdo de liquidación, el órgano administrativo deberá notificar los correspondientes acuerdos de ejecución en el citado plazo de un mes previsto en el artículo 239.3 de la LGT y en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, a contar desde el día en que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo tenga entrada en el Registro de la AEAT incluido el registro de la Oficina de Relaciones con los Tribunales, siendo la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento de dicho plazo, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo».

En el concreto supuesto de autos debatido se había planteado como cuestión de interés casacional cuál es el plazo de que dispone la Administración para, en ejecución de una resolución económico-administrativa que hubiere anulado un acto proveniente de unas actuaciones inspectoras por razones materiales o de fondo dictar un nuevo acto en sustitución del revocado. Pues bien la Sala, después de examinar la doctrina jurisprudencial establecida sobre la materia, declara que para dictar nueva liquidación conforme a lo resuelto por el órgano económico-administrativo éste debe notificar los correspondientes acuerdos de ejecución en el plazo de un mes previsto en los artículos 239.3 y 66.2 del RGRVA, a contar desde el día en el que la Resolución del TEA tenga entrada en el Registro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), incluido el registro de la Oficina de Relaciones con los Tribunales. Y la consecuencia derivada del incumplimiento del referido plazo, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, será la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración lo incumpla.

Ya con carácter previo había precisado el Alto Tribunal en su Sentencia de 6 de abril de 2022 que el transcurso del plazo de un mes para la ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, en lo referido a la reducción de la sanción, constituye una mera irregularidad formal no invalidante sin efectos anulatorios. Tal y como razona el Alto Tribunal:

«En casos concretos como el planteado (*anulación de sanción sin retroacción*) nos hallamos ante un procedimiento de ejecución, tramitado por la Administración, sin que el legislador haya considerado necesario sujetarlo a más límites temporales que el de la prescripción de la infracción. Dicha circunstancia contrasta con el diferente régimen jurídico aplicable a situaciones que, en definitiva, pueden entenderse referidas a un primigenio procedimiento sancionador».

A juicio del Tribunal la ejecución de dicha resolución administrativa no constituye un procedimiento sancionador, no pudiendo por ello aplicarse preceptos tales como los artículos 104, 209 o 211 de la LGT, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, en cuyo caso se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal, escenario éste en el que el propio artículo 239.3 LGT lo contempla como una especie de «excepción» a la directriz de que los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Tal y como ya en su día señaló el TEAR que conoció del presente asunto, en la resolución impugnada el único plazo al que se sometió la ejecución de la resolución es el de un mes. Y, en este caso (se trataba de la modificación cuantitativa de unas sanciones) no se producía la caducidad invocada por no ser de aplicación los artículos 104.4 b), 150.7, 209.2 ni 211.2 y 4 de la LGT. Al resultar aplicable, por el contrario, el artículo 239.3 de la Ley 58/2003 no pueden traerse a colación de forma indistinta aspectos jurídicos que la Ley predica de los otros preceptos que se acaban de referir, ya que no cabe trocear los regímenes jurídicos de cada uno de tales preceptos con la finalidad de completar unas consecuencias jurídicas no previstas en el artículo 239.3 LGT.

En resumen, el plazo para ejecutar una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo que anula una sanción por razones de fondo es el de un mes, sin que el exceso de dicho plazo comporte efectos anulatorios, al tratarse de una irregularidad no invalidante, sin perjuicio de la no exigencia de intereses de demora. Rechaza además el TS en la citada Sentencia de 6 de abril de 2022 la idea de que, en casos como el que nos ocupa, se produzca una eventual restricción de los derechos del contribuyente como consecuencia de que la ejecución de la Resolución del TEAR no se encuentre limitada por un plazo específico, inferior al general de prescripción de las infracciones. Y ello en tanto en cuanto dicha ejecución se abre porque la propia Resolución ha anulado previamente la sanción, ordenando eso sí su sustitución por una nueva, circunstancia esta última que, no obstante, además de revisable en vía jurisdiccional, surge, precisamente, por haber sido anulada la sanción. Por tanto, mientras no se ejecutara dicha Resolución del TEAR ninguna sanción válida constreñía la esfera patrimonial del contribuyente, no pudiendo mantenerse que tal decisión comporte una restricción de sus garantías ya que, ante todo, supuso la anulación de la sanción que se le impuso.

No cabe por tanto para el Tribunal advertir la anulabilidad del acto realizado fuera de plazo cuando no se derive de la naturaleza del término o plazo, no existiendo además en el presente caso un título jurídico legal, habilitante de una declaración de nulidad por el trascurso del plazo del mes analizado. Tal circunstancia no constituye más que una irregularidad formal no invali-

dante sin efectos anulatorios. Y, desde esta perspectiva, tampoco se erosiona la seguridad jurídica, toda vez que el plazo de prescripción de la infracción seguirá corriendo en favor del contribuyente en tanto no se adopte el acuerdo por el que se imponga —en ejecución— la sanción, conforme a lo expresado en la correspondiente resolución económico-administrativa.

Ciertamente el TS tiene reconocido a través de una jurisprudencia consolidada (véase, por todas, la Sentencia de 30 de junio de 2004) que cuando, tras la anulación parcial acordada por una resolución, se ha de proceder a adoptar un nuevo acuerdo de liquidación, nos hallamos en presencia de un supuesto de mera ejecución al que son de aplicación las normas sobre ejecución de resoluciones y sentencias. En cambio si el incumplimiento de la resolución que ordena la reposición de unas actuaciones requiere el desarrollo de diligencias inspectoras, operan las normas de inspección. Con carácter adicional, tal y como subrayó el Alto Tribunal a través de su Sentencia de 31 de octubre de 2017:

«En aquellos casos de resoluciones estimatorias de los órganos de revisión económico-administrativos se han de diferenciar las dos siguientes situaciones en el marco de la ejecución: de una parte, la anulación por razones materiales, en la que el órgano competente para la ejecución ha de adoptar, en el plazo de un mes, las medidas necesarias para dar cumplimiento a la resolución del órgano de revisión; y, de otra, la anulación por razones de forma que han provocado indefensión, con la consiguiente orden de retroacción de actuaciones, supuesto en el que el plazo de un mes carece de toda operatividad, siendo además inaplicable de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 66.4 del RGRVA».

Tradicionalmente el TEAC había manifestado en reiteradas ocasiones que cuando una resolución económico-administrativa estima en parte por razones de fondo para que el órgano de gestión en la ejecución pueda realizar actuaciones complementarias, estas deben realizarse en el plazo máximo de seis meses establecido en defecto de regulación expresa en el artículo 104.1 de la Ley 58/2003 desde que la resolución tuvo entrada en el registro del órgano competente para la ejecución, y si se incumple dicho plazo se produce la caducidad. No obstante en base a la reciente jurisprudencia del TS (véase, por todas, la Sentencia de 19 de noviembre de 2020) el TEAC procedió a cambiar de criterio y resolver que el plazo de que dispone la AEAT para la ejecución de una resolución económico-administrativa que anula parcialmente por razones de fondo una liquidación dictada en un procedimiento de gestión es el de un mes del artículo 239.3 de la Ley 58/2003, a contar desde que conste su registro en la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Y la única consecuencia anudada al exceso del plazo de un mes, según el criterio expuesto del Alto Tribunal, es la no exigencia de intereses de demora.

Respecto a la fecha inicial del cómputo del plazo de ejecución, puesto que la norma se refiere al plazo de un mes desde que la Resolución tenga

entrada en el registro del órgano competente para su ejecución, se trata de determinar qué debe entenderse a estos efectos por «el registro del órgano competente para su ejecución». En este sentido, como se ha analizado, el Alto Tribunal se ha encargado de precisar que el inicio del plazo de un mes para ejecutar una resolución económico-administrativa debe computarse desde que conste su registro en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por ser el que ofrece mayor transparencia y fiabilidad a los terceros cuyos derechos e intereses pueden verse afectados por el desconocimiento del momento inicial del plazo señalado para dictar el nuevo acto administrativo por el que se ejecuta la resolución del Tribunal Económico-Administrativo. Pues bien finalmente el TEAC procedió a aplicar dicho criterio.

Afirma además a este respecto la Audiencia Nacional (AN) mediante Sentencia de 25 de enero de 2022 que:

«La existencia de dilación en la ejecución de una Resolución del TEAC que acuerda la retroacción de actuaciones a fin de que se dicte una nueva resolución vulnera el derecho a una buena Administración Pública que no puede considerarse como una mera fórmula vacía de contenido, sino que se manifiesta en el derecho a la tutela administrativa efectiva, y en concreto, en el derecho a una resolución administrativa dictada en un plazo razonable».

Sigue así el citado órgano judicial el criterio ya recogido en la STS de 18 de diciembre de 2019. A juicio de la AN el exceso de tiempo transcurrido entre ambas fechas permite entender que se trata de un periodo de tiempo demasiado dilatado cuando la Resolución del TEAC se debió ejecutar dentro del plazo que restaba del lapso inicial, o, como mucho, en un nuevo plazo de seis meses, no siendo aceptable que solo los órganos económico-administrativos queden sometidos a un plazo para remitir el expediente al órgano ejecutor. El órgano ejecutor debe ejecutar la resolución dentro del plazo preceptivo previsto en la ley, tal y como precisó además el TS en su Sentencia de 5 de diciembre de 2017³.

Por lo que respecta al cómputo del referido plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento en relación con la ejecución derivada de un procedimiento de gestión afirma el TS mediante Sentencia de 19 de noviembre de 2020 que el *dies a quo* de dicho cómputo se producirá desde el momento en que la resolución del oportuno Tribunal Económico-Administrativo tenga entrada en el Registro de la AEAT, de manera que a partir de la publicación de la senten-

³ En el presente caso analizado por la AN el TEAC anuló un primer acuerdo de derivación de responsabilidad ordenando la retroacción de actuaciones a fin de que se dictara uno nuevo. Pues bien, debido a que se superó ampliamente el plazo máximo de seis meses para dictar la nueva resolución concluyó la AN que cabe anular el acuerdo de derivación de responsabilidad dictado en ejecución de la Resolución del TEAC. Y, como se ha expuesto, vulnera el derecho a la tutela administrativa efectiva que comprende el derecho a una resolución en un plazo razonable la dilación al dictar la nueva resolución en ejecución de otra que ordenaba la retroacción de actuaciones.

cia deberá entenderse que el momento de notificación de la resolución del TEA a la Oficina de Relaciones con los Tribunales determina el inicio del plazo para la ejecución de dicha resolución. Y ello teniendo presente, en primer lugar, la incidencia del principio de personalidad única de la Administración, el cual determina que no resulte conforme distinguir entre la entrada en la citada Oficina de la resolución que deba ser ejecutada y la entrada en la concreta Dependencia que dictó el acto anulado, dado que ambos órganos forman parte de la misma Administración Tributaria estatal. Asimismo toma en consideración el Tribunal el hecho de que la fijación del *dies a quo* en el momento en que la Oficina notifica la resolución del TEA al concreto equipo que deba llevar a cabo las actuaciones necesarias para ejecución significaría dejar a voluntad de la Administración el cumplimiento del referido plazo, pudiendo llegar a demorar intencionadamente la notificación que debe realizarse internamente entre la Oficina de Relaciones con los Tribunales y el órgano encargado de la ejecución.

A mayor abundamiento concluye el TS en la citada Sentencia de 19 de noviembre de 2020 que el denominado principio de buena administración podría entenderse vulnerado si la ejecución de las resoluciones se retrasase excesivamente en el tiempo permitiéndose excluir del cómputo del plazo previsto el lapso de tiempo en que la resolución a ejecutar ya se encuentra en poder de la Agencia Tributaria que, a su vez, podría añadir *pasos intermedios que demoren dicha ejecución, sin que dicha exclusión se encuentre reglamentariamente prevista*. Y, para la Sala, en caso de incumplimiento del referido plazo de un mes previsto para la ejecución de resoluciones la única consecuencia jurídica aplicable es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo.

En definitiva, el órgano competente para la ejecución ha de adoptar, en el plazo de un mes, las medidas necesarias para dar cumplimiento estricto a la resolución del órgano de revisión, tanto si la anulación es total como si es parcial, disponiendo al respecto el artículo 68 del RGRVA que las discrepancias que tenga el interesado con los actos de ejecución se tramitarán como un incidente que deberá ser resuelto por el órgano económico-administrativo que dictó la resolución que se ejecuta. Aquellas cuestiones que puedan suscitarse en relación con el nuevo acto dictado pertenecen al ámbito propio de la ejecución de resoluciones económico-administrativas, remitiendo al interesado al planteamiento de un incidente de ejecución. Y, como se ha indicado, el incumplimiento del plazo reglamentario determina una irregularidad no invalidante, cuyo efecto jurídico es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración haya incumplido⁴.

⁴ Esta doctrina jurisprudencial elaborada por el Alto Tribunal ha sido asumida por el TEAC, entre otras, en su Resolución de 23 de marzo de 2022, de acuerdo con la cual el plazo del que dispone la AEAT para ejecutar la Resolución dictada es de un mes desde la entrada de la Resolución en el órgano encargado de su ejecución, siendo la única consecuencia anudada al exceso del plazo de un mes la no exigencia de intereses de demora.

III. LA INTERPOSICIÓN DE RECURSO FRENTE A LOS ACTOS DE EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

Tal y como señaló en su día la Resolución del TEAC de 7 de julio de 2016, frente a los actos de ejecución de resoluciones económico-administrativas no cabe interponer el recurso de reposición ante el órgano que los dictó. De este modo reconoce el citado Tribunal que el único órgano competente para velar por la correcta ejecución de sus resoluciones es el propio tribunal que ha dictado la resolución de cuyo cumplimiento se trate. Y ello teniendo presente lo dispuesto en el artículo 241.ter de la Ley General Tributaria, introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT. El citado precepto regula el llamado «recurso contra la ejecución», quedando incorporado al mismo, en buena medida, el contenido del antiguo artículo 68 del RGRVA, con determinadas adiciones⁵.

En líneas generales el citado recurso se presenta como un incidente de ejecución susceptible de plantearse frente a los acuerdos de ejecución. La competencia para su resolución se atribuye al órgano que haya dictado la resolución, siendo el TEAC el competente cuando se ejecutan resoluciones dictadas en alzada y no, en cambio, el órgano de primera instancia. A tal efecto habrá de acudir al procedimiento abreviado, salvo que se hubiera ordenado retroacción de actuaciones⁶.

Dispone concretamente el apartado quinto del artículo 241.ter de la LGT que el recurso contra la ejecución no se tramitará por el procedimiento abreviado, sino por el que proceda según la cuantía, cuando el fallo del TEA hubiera ordenado la retroacción de actuaciones. De este modo su tramitación se producirá como recurso contra la ejecución cualesquiera actos dictados como consecuencia de una resolución estimatoria de un TEA, tanto si lo fue por razones de fondo como de forma.

Señala por su parte el apartado sexto del citado precepto en su actual redacción que *En ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando*

⁵ Este artículo 68 del RGRVA fue, como es sabido, objeto de modificación por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre. Refiriéndose al cumplimiento de la resolución señala el citado precepto que: *Los órganos que tengan que ejecutar las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán solicitar al tribunal económico-administrativo una aclaración de la resolución.* Ciertamente la regulación de un recurso específico contra la ejecución hacía innecesario el régimen jurídico relativo al incidente sobre la misma, motivo por el cual queda suprimido el contenido relativo a dicho incidente.

⁶ En este sentido coincidimos con Pérez Torres, E. (2016) «La reforma del Título V de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, de 17 de diciembre», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 172 (consultado en www.aranzadigital.es) cuando señala que el incidente de ejecución no representa el cauce adecuado para examinar las impugnaciones de actuaciones desarrolladas como consecuencia de la retroacción de actuaciones ordenadas por un TEA; tal y como advierte el citado autor: *En estos casos, la cuestión de fondo ha debido quedar impreviada, pues, en buena técnica procesal, el acogimiento de una causa formal de invalidez que obligue a retrotraer actuaciones nos sitúa en un momento anterior al dictado de la resolución recurrible, que se enjuiciará cuando vuelva a ser dictada y con el nuevo —al menos, formalmente— contenido que posea.*

no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta. Nada se dispone en cambio acerca de qué se ha de entender a este respecto por «cuestiones nuevas». ¿Está aludiendo el legislador a aquéllas que debieron plantearse en la reclamación inicial, las cuales no podrían admitirse dentro de un incidente de ejecución? ¿Se trata de cuestiones deferidas a la ejecución, no directamente tratadas en el fallo o, por el contrario, se está refiriendo el legislador a cuestiones de fondo que procede plantear y examinar en los supuestos de retroacción de actuaciones?

A juicio de Pérez Torres, cuya opinión suscribimos, lo dispuesto por el citado precepto se ha de interpretar armónicamente con lo dispuesto en el artículo 239 de la LGT, de conformidad con el cual los actos de ejecución de resoluciones de fondo no forman parte del procedimiento cuya resolución se anula, formando parte del procedimiento de revisión y, más precisamente, de la ejecución de lo resuelto. Así las cosas cabría estimar que serían éstos actos de ejecución de resoluciones sobre el fondo del asunto los que constituirían el objeto de los recursos contra la ejecución al tratarse de actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa. De este modo, habiéndose acordado la anulación por falta de audiencia o de motivación, la nueva liquidación que se dictara no sería consecuencia de la resolución que acogió alguno de aquellos vicios formales dado que, tras la subsanación de estos últimos, el contenido de la segunda liquidación sería decidido por el órgano de aplicación de los tributos⁷.

En todo caso el presupuesto para la interposición de un incidente de ejecución lo constituye la disconformidad del interesado con el nuevo acto dictado por la Administración en ejecución de una resolución económico-administrativa con el fin de dar cumplimiento a lo acordado por el Tribunal en dicha resolución. Y, siendo el objeto de una resolución económico-administrativa una actuación entre particulares, no existirá acto alguno a dictar por parte de la Administración tributaria en ejecución de la resolución. En este último caso la resolución económico-administrativa tendría un contenido meramente declarativo para disciplinar la relación entre reclamante y reclamado, pero no alcanzaría a la Administración tributaria de forma directa, de manera que no habría de adoptar acto alguno. En consecuencia, ante la inexistencia de acto administrativo dictado en ejecución de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central no cabe la interposición de incidente de ejecución, procediendo su inadmisión⁸.

⁷ Pérez Torres, E., «La reforma del Título V de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, de 17 de diciembre», *ob. cit.* (consultado en www.aranzadigital.es). Este autor sugiere en su trabajo la posibilidad de aplicar el precepto a cuestiones surgidas en ambos tipos de ejecuciones, formales y de fondo, atendiéndose así a la verdadera naturaleza de la acción; en su opinión: *Esto explicaría que en los supuestos de retroacción este recurso se tramite por el procedimiento que corresponda a su cuantía, pues en realidad se trata de una nueva reclamación. Asimismo, de esta forma puede defenderse mejor que en los supuestos de retroacción se consideren cuestiones nuevas las que no pudieron examinarse en el primer fallo, a fin de que les alcance la suspensión.*

⁸ En este sentido se pronunció el TEAC mediante Resolución de 22 de noviembre de 2011.

El órgano de aplicación de los tributos (autor del acto impugnado) tiene la obligación legal de remitir el expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos. Y, a su vez, el Tribunal Económico-Administrativo que conoce de una reclamación tiene la obligación de requerir la remisión del expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración. Esta previsión no se recoge para los incidentes de ejecución, si bien el artículo 68 del Real Decreto 520/2005 posibilita su aplicación en estos casos, lo que se ve apoyado legalmente en la actualidad con lo dispuesto en el artículo 241.ter.5 de la Ley 58/2003, al disponer que se seguirán las reglas del procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía en caso de retroacción de actuaciones o en el procedimiento abreviado en otro caso⁹.

Por otra parte, habiendo analizado el órgano económico-administrativo las cuestiones de fondo o bien si han quedado imprejuizadas el acuerdo por el cual se anule la liquidación impugnada y se ordene la retroacción de actuaciones a efectos de subsanar el vicio formal originador de indefensión que motivó dicho mandato por parte del órgano de revisión podrá ser atacado mediante la interposición de este recurso contra la ejecución previsto en el artículo 241.ter de la Ley 58/2003. En cambio respecto del acto administrativo que ponga fin al procedimiento retrotraído que analiza ciertas cuestiones imprejuizadas relativas al fondo del asunto cabrá la interposición de una reclamación económico-administrativa ordinaria.

En efecto, tal y como tiene declarado el TEAC a través de su Resolución de 27 de mayo de 2021 aquellas resoluciones que ordenan la retroacción de actuaciones como consecuencia de haber apreciado la comisión de un defecto formal originador de indefensión, de una parte, anulan el acto administrativo atacado mediante la interposición del recurso correspondiente. Y, de otra, establecen la reposición de actuaciones para que continúe el procedimiento retrotraído, si bien subsanando los vicios formales de los que adolecía a efectos de garantizar los derechos del obligado tributario en el mismo.

Debido a ello, cuando las resoluciones no se pronuncian sobre todas las cuestiones relativas al fondo de acuerdo al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos sobre las cuestiones de fondo (quedando estas últimas imprejuizadas), dichas cuestiones de fondo no pueden entrar en la esfera de ejecución del fallo, el cual debe ceñirse a la mera anulación del acto impugnado y al mandato en virtud del cual se ordena la retroacción, procediendo a subsanar el defecto formal cometido para dar cumplimiento al mismo.

⁹ Véase a este respecto la Resolución del TEAC, de 22 de febrero de 2018, de conformidad con la cual: *«La falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado la denegación de la devolución implica una falta de justificación por ella de las causas de dicha denegación, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación del acuerdo impugnado, sin orden de retroacción».*

Dado en consecuencia un acto administrativo que pone fin al procedimiento retrotraído las cuestiones de fondo puestas de manifiesto durante la tramitación del mismo deberán sustanciarse mediante el procedimiento ordinario propio de reclamación económico-administrativa. En otro caso las cuestiones de fondo que hubiesen quedado imprejuizadas en la resolución económico-administrativa dictada por el TEAC como consecuencia de haber ordenado la retroacción y de haber aplicado el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos sobre las cuestiones de fondo únicamente serían objeto de discusión en vía de ejecución (mediante procedimiento abreviado), privándose con ello al interesado de la posibilidad de poder disputar y objetar aspectos sustantivos mediante el ejercicio de los recursos ordinarios procedentes. Ello explica además que el artículo 241.ter de la LGT excluya el procedimiento abreviado de los recursos de ejecución en los supuestos de retroacción de actuaciones, remitiéndolos a la tramitación ordinaria de la reclamación económico-administrativa.

En definitiva, los actos administrativos que ponen fin a los procedimientos cuya retroacción de actuaciones por defecto formal fue ordenada por un Tribunal Económico Administrativo no son susceptibles de impugnación mediante recurso contra la ejecución, sino a través de reclamación económico-administrativa ordinaria. En cambio sí que es susceptible de impugnación vía recurso contra la ejecución el propio acuerdo de ejecución en virtud del cual se anula la liquidación y se ordena la reposición de actuaciones.

Se ha de tener presente además que la ejecución en sus propios términos de las resoluciones no impide que deban tomarse en consideración las eventuales modificaciones del ordenamiento que puedan plantearse en el ínterin de la reclamación, como pueda ser, por ejemplo, la anulación de la norma que en su día hubiese amparado el acto. La impugnación contra las cuestiones nuevas del acto de ejecución no podrá declararse inadmisibles por ser mera ejecución de la resolución.

IV. EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES DE LOS ÓRGANOS ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS Y RETROACCIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Como seguramente se recordará el antiguo artículo 150.5 de la LGT había venido sujetando expresamente la ejecución de las resoluciones y sentencias (cuando ordenan retrotraer las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación) a los plazos de duración del procedimiento inspector, con un mínimo de seis meses. De este modo el legislador de la Ley 58/2003 dio por zanjada la polémica suscitada en su día por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 6 de junio de 2003 y de 30 de junio y 4 de octubre de 2004, en las que consideraba que no eran aplicables a la ejecución de resoluciones los límites temporales de las actuaciones inspectoras.

Tras la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, el vigente artículo 150.7 de la Ley 58/2003 se aplica tanto al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han apreciado defectos formales y ordenado la retroacción de las actuaciones inspectoras como al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han estimado en parte la reclamación contra el acto que pone fin al procedimiento de inspección por razones sustantivas o de fondo.

Tal y como subraya la Resolución del TEAC de 21 de mayo de 2019 para conocer si se ha cumplido o no el citado plazo del artículo 150.7 de la Ley 58/2003 en la ejecución de una resolución que estima en parte la reclamación económico-administrativa y anula la liquidación por razones de fondo (en aquellos casos en los que el acuerdo de ejecución se anula, a su vez, tras la interposición del correspondiente recurso contra la ejecución) se ha de proceder del modo siguiente. En primer lugar, si la estimación del recurso contra la ejecución obedece a la inadecuación del acuerdo de ejecución con los términos de la resolución a ejecutar, habrá que sumar los plazos consumidos por el órgano inspector en los sucesivos actos de ejecución hasta la notificación de aquél que se ajusta plenamente a los términos de la resolución a ejecutar. Nos estamos refiriendo a los plazos transcurridos, respectivamente, desde la recepción del correspondiente expediente hasta la notificación al interesado del correspondiente acto de ejecución. Y se entenderá cumplido el plazo del artículo 150.7 de la Ley 58/2003 si la citada suma no excede de seis meses.

En cambio si, una vez ejecutada la resolución en sus propios términos, la estimación del recurso contra la ejecución obedece a la falta de conformidad a derecho de la nueva liquidación resultante de las actuaciones complementarias o de la nueva liquidación dictada en sustitución de la primera, practicadas por el órgano inspector, por estimación de pretensiones relativas a cuestiones «nuevas» en cuanto distintas a las resueltas en la reclamación inicial y que no pudieron plantearse en aquella, habrá que tratar la resolución de la reclamación económico-administrativa y la resolución del recurso contra la ejecución de la primera como dos resoluciones independientes.

En consecuencia se entenderá cumplido el plazo del artículo 150.7 de la Ley 58/2003 siempre que no hayan transcurrido más de seis meses a contar desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución que estimó en parte la reclamación económico-administrativa por razones de fondo hasta la notificación del anulado acuerdo de ejecución de esta última resolución, disponiendo el órgano competente para ejecutar de un nuevo plazo de seis meses para la ejecución de la resolución del recurso contra la ejecución.

Por último, si la estimación del recurso contra la ejecución obedece tanto a la inadecuación del acuerdo de ejecución con los términos de la resolución a ejecutar como a la falta de conformidad a derecho de la nueva liquidación resultante de las actuaciones complementarias (o de la nueva liquidación dictada en sustitución de la primera practicadas por el órgano inspector por

estimación de pretensiones relativas a cuestiones «nuevas» en cuanto distintas a las resueltas en la reclamación inicial y que no pudieron plantearse en aquella), se entenderá cumplido el plazo del artículo 150.7 de la LGT siempre que no hayan transcurrido seis meses desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución que estimó en parte la reclamación económico-administrativa por razones de fondo hasta la notificación del anulado acuerdo de ejecución de esta última resolución. A tal efecto el órgano competente para ejecutar dispondrá de un nuevo plazo de seis meses para la ejecución de la resolución del recurso contra la ejecución.

Cabe precisar por otra parte que, de acuerdo con la redacción otorgada al citado apartado quinto del artículo 150 de la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en caso de que la aportación de la documentación o información se realice dentro de los primeros nueve meses del procedimiento, a pesar de haberse incumplido los sucesivos requerimientos, será la Administración tributaria la que asuma el deber de analizarla sin que se proceda a una extensión del plazo. Si la aportación de dicha documentación se produjera transcurrido el citado plazo de nueve meses (ya sea antes o después de la formalización del acta) será el obligado tributario el que deba hacer frente a la extensión del plazo durante un período de tiempo de tres meses adicionales¹⁰.

Por último en el supuesto de que el obligado tributario incorporara los medios de prueba tras la formalización del acta acordándose a resultas de ello el desarrollo de actuaciones complementarias (supuesto en el que, con posterioridad a la extensión de las actas, el obligado tributario aportase medios de prueba que obligaran a replantear las propuestas iniciales) la extensión del plazo sería de seis meses.

Con carácter adicional procedería una extensión del plazo en un período de seis meses adicionales si la aportación de las citadas pruebas se produjese con posterioridad al instante en el que se hubiera documentado dentro del procedimiento inspector la procedencia de la aplicación del método de estimación indirecta.

En definitiva, a tenor de la vigente redacción del artículo 150.5 de la LGT resulta factible la aportación de nuevas pruebas dentro del trámite de alegaciones, produciéndose la extensión del plazo de duración de las actuaciones en tres meses, siempre y cuando ello no implique la necesidad de realizar actuaciones complementarias, o bien en seis meses si fuese necesario acometer dichas actuaciones. A tal efecto no sería necesario tener que entrar a analizar si el obligado tributario ha acreditado o no con carácter previo la imposibilidad de su aportación. En todo caso se elimina la dilación imputable al obligado

¹⁰ Se trataría por tanto en el presente caso de una extensión en tres meses del plazo máximo, el cual pasaría así de 18 a 21 meses (con carácter general) o bien de 27 a 30 meses en los supuestos especiales a los que ya se ha hecho referencia con anterioridad. Y ello a pesar de que la aportación de las pruebas se produzca con posterioridad a la formalización de las actas.

tributario como supuesto de no cómputo del plazo máximo de resolución. Y la apreciación y valoración subjetiva de la intencionalidad susceptible de haber provocado el retraso es igualmente abandonada, atendiéndose al instante en el que se proceda a la aportación de la documentación o información.

V. ALCANCE DE LA REVISIÓN DE LA LIQUIDACIÓN EN VÍA CONTENCIOSA

De conformidad con lo declarado por el TS en su Sentencia de 19 de mayo de 2020:

«Aquellas cuestiones que pudieran suscitarse en relación con la nueva liquidación dictada por la Administración tributaria en cumplimiento de la resolución de un órgano económico-administrativo habrán de enmarcarse en el ámbito propio de la ejecución de esta clase de resoluciones».

A través del citado pronunciamiento el Alto Tribunal se encargó de aclarar el alcance de la revisión de liquidación en la vía contenciosa en aquellos casos de estimación parcial de reclamaciones, permitiendo que las restantes pretensiones, tras ser rechazadas por los Tribunales Económico-Administrativos, pueden ser objeto de revisión ante la jurisdicción contenciosa sin necesidad de que interesado deba esperar a que se practique una nueva liquidación por parte de los órganos de la Administración tributaria.

En el concreto supuesto planteado una Resolución dictada por un Tribunal Económico-Administrativo, si bien anuló unas liquidaciones de IVA y sus correspondientes sanciones, no satisfizo plenamente las pretensiones planteadas, siendo por ello susceptible del recurso jurisdiccional interpuesto, al no haber desaparecido su objeto así como el interés legítimo de la sociedad recurrente en la impugnación.

Ahora bien, tal y como advierte a este respecto el Alto Tribunal:

«(...) produciéndose la estimación parcial de reclamaciones económico-administrativas las restantes pretensiones, rechazadas por los Tribunales Económico-Administrativos, pueden ser objeto de revisión ante la jurisdicción contencioso-administrativa sin necesidad de que interesado deba esperar a que se practique una nueva liquidación por parte de los órganos de la Administración tributaria».

El TS fundamentó su decisión en la llamada doctrina del « tiro único », actualmente superada. A juicio del Tribunal, una cosa son los límites que, con mayor o menor contundencia y reiteración, se han venido estableciendo (con la finalidad de salvaguardar principios de carácter heterogéneos) para que la Administración tributaria pueda, una vez anulado un acto (ya sea éste

una liquidación o una sanción) volver a dictar uno nuevo ajustado a Derecho en relación con el mismo asunto, y otra muy distinta las restricciones, trabas o impedimentos que se puedan imponer a un órgano judicial o incluso de autoimposición para pronunciarse acerca de las pretensiones o motivaciones esenciales rechazadas por la resolución parcialmente estimatoria de un Tribunal Económico-Administrativo.

En la medida en que dicha autoimposición podría llegar a afectar, tanto al derecho a una decisión judicial sobre las pretensiones de fondo como al derecho a la tutela judicial efectiva, se ha de estimar que una resolución de un TEA parcialmente estimatoria de las reclamaciones formuladas contra los acuerdos de liquidación y/o sancionadores practicados por la Inspección tributaria, aunque anule las liquidaciones y sanciones cuestionadas, es susceptible de recurso contencioso-administrativo, el cual mantendrá su objeto al permanecer el interés legítimo de quien instó la reclamación en la que por el órgano jurisdiccional se examinen y resuelvan las pretensiones y motivaciones sustanciales alegadas en las reclamaciones y rechazadas por el Tribunal Económico-Administrativo.

Concluyó así el TS que, frente a las nuevas liquidaciones y sanciones que, en ejecución de la resolución de un Tribunal Económico-Administrativo parcialmente estimatoria, se practiquen en lugar de las anuladas, no cabe interponer recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa, sino el recurso contra la ejecución de la resolución. Y tampoco cabría en principio interponer por quien formuló la reclamación económico-administrativa un recurso contencioso-administrativo contra las nuevas liquidaciones y sanciones que se apoyara en las pretensiones y los motivos alegados ante el Tribunal Económico-Administrativo y desestimados por éste ya que, en la parte de tales liquidaciones y sanciones confirmada por la resolución de dicho Tribunal, se trataría de actos consentidos y firmes, al no haberse acudido a la vía jurisdiccional para impugnar la resolución parcialmente desestimatoria.

Ciertamente en el concreto supuesto planteado la Sala de instancia entendió, con fundamento en la citada jurisprudencia del « tiro único », que en aquellos supuestos en los que el TEAR estima solo en parte la reclamación anulando en su totalidad las liquidaciones impugnadas (o las sanciones) para que se dicten otras de acuerdo con los criterios que dicho órgano establece en su resolución el órgano jurisdiccional no debe hacer pronunciamiento alguno respecto a las cuestiones de fondo planteadas por el interesado en el recurso contencioso-administrativo, ya que las liquidaciones impugnadas han sido anuladas por el TEAR y por lo tanto no existen. De este modo las cuestiones que se suscitasen estarían dirigidas contra las futuras liquidaciones que, en su caso, puedan girarse por el órgano de inspección. Y será, cuando el órgano de inspección gire esas liquidaciones, cuando podrá en su caso, volverlas a esgrimir en el recurso potestativo de reposición, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo que pueda formular contra ellas.

Sin embargo, como se ha expuesto, contra dicha Sentencia se planteó recurso de casación y se trasladó al TS la cuestión consistente en determinar, en aquellos casos en que se produzca la estimación parcial de reclamaciones económico administrativas, si las restantes pretensiones, rechazadas por los Tribunales Económico-Administrativos, pueden ser objeto de revisión ante la jurisdicción contencioso-administrativa o si, por el contrario, el interesado ha de esperar a que se practique una nueva liquidación por parte de los órganos de la Administración tributaria.

Pues bien, tal y como se ha señalado, la Sala estimó que ni la ya superada doctrina del « tiro único », en general, ni la STS de 29 de septiembre de 2014, en particular, constituían soporte argumental que avalase la tesis de la Sala de instancia. Y ello en tanto en cuanto, salvo excepciones, no puede hablarse en puridad de « tiro único », hallándose dicha doctrina superada por reiterada jurisprudencia de la propia Sala y Sección. Con carácter adicional de las limitaciones de la Administración tributaria para practicar una nueva liquidación o imponer otra sanción en el mismo asunto no puede hacerse derivar restricción alguna al pleno pronunciamiento del órgano judicial sobre las pretensiones y alegaciones sustanciales rechazadas por la resolución parcialmente estimatoria de un Tribunal Económico-Administrativo.

La Sala coincidía así con la parte recurrente en que la negativa de un órgano judicial a responder a pretensiones o motivaciones sustanciales planteadas en tiempo y forma podría afectar directamente al mismo núcleo del derecho a la tutela judicial efectiva, fijando como doctrina jurisprudencial que la resolución de un Tribunal Económico-Administrativo parcialmente estimatoria de las reclamaciones formuladas contra los acuerdos de liquidación y/o sancionadores practicados por la Inspección tributaria, aunque anule las liquidaciones y sanciones cuestionadas, es susceptible de recurso contencioso-administrativo. Dicho recurso no pierde su objeto, al mantenerse el interés legítimo de quien instó la reclamación en que por el órgano jurisdiccional se examinen y resuelvan las pretensiones y motivaciones sustanciales alegadas en las reclamaciones y rechazadas por el Tribunal Económico-Administrativo. La eventual inadmisión de dicho recurso contencioso-administrativo o su desestimación por entender el órgano jurisdiccional que no procede pronunciarse acerca de las liquidaciones y/o sanciones parcialmente anuladas supondría desconocer el mandato del artículo 67.1 LJCA, y, por ende, una vulneración del derecho a obtener la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 24.1 CE en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción.

Con carácter adicional, frente a las nuevas liquidaciones y sanciones que, en ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo parcialmente estimatoria, se practiquen en lugar de las anuladas, no cabe interponer recurso de reposición (art. 241.ter.7 LGT) ni reclamación económico-administrativa, sino el recurso contra la referida ejecución de la resolución, el cual en ningún caso podría fundarse en las pretensiones o alegaciones planteadas en la reclamación y ya rechazadas por la resolución del

TEA que se ejecuta. A mayor abundamiento tampoco procedería interponer por quien formuló la reclamación económico-administrativa un recurso contencioso-administrativo contra las nuevas liquidaciones y sanciones que se apoyara en las pretensiones y los motivos alegados ante el Tribunal Económico-Administrativo y desestimados por éste ya que, en la parte de tales liquidaciones y sanciones confirmada por la resolución de dicho Tribunal, serían actos consentidos y firmes, al no haberse acudido a la vía jurisdiccional para impugnar la resolución parcialmente desestimatoria.

En suma, la negativa de un órgano judicial a responder a pretensiones o motivaciones sustanciales planteadas en tiempo y forma podría afectar directamente al mismo núcleo del derecho a la tutela judicial efectiva, motivo por el cual una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo parcialmente estimatoria de las reclamaciones formuladas contra los acuerdos de liquidación y/o sancionadores practicados por la Inspección tributaria, aunque anule las liquidaciones y sanciones cuestionadas, es susceptible de recurso contencioso-administrativo.

Así pues, en aquellos supuestos en los que se produzca la estimación parcial de reclamaciones económico-administrativas instadas contra liquidaciones o/y sanciones, las pretensiones y alegaciones sustanciales que la vertebran sobre tales actos rechazadas por los Tribunales Económico-Administrativos pueden ser objeto de revisión ante la jurisdicción contencioso-administrativa, sin que sea preciso ni pertinente que el interesado espere a que se practiquen unas nuevas liquidaciones o/y sanciones por parte de los órganos de la Administración tributaria en sustitución de las parcialmente anuladas.

VI. INCIDENTES DE EJECUCIÓN Y EXTENSIÓN DE EFECTOS DE LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

Los artículos 68 y 69 del RGRVA abordan, respectivamente, los incidentes de ejecución y la extensión de efectos de las resoluciones económico-administrativas¹¹. En relación con los primeros, los incidentes se sustanciarán por el procedimiento seguido por la reclamación, suprimiéndose todos los trámites no indispensables¹². En cuanto a la extensión de los efectos de las

¹¹ Concretamente el citado artículo 68, en su anterior redacción, permitía al Tribunal declarar la inadmisibilidad del incidente respecto de aquellas cuestiones que se planteasen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecutara, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurriese alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de la LGT. En todo caso, como ya se ha analizado, la regulación de un recurso específico contra la ejecución hacía innecesario el régimen jurídico relativo al incidente sobre la misma, motivo por el cual la reforma articulada a través del Real Decreto 1073/2017 suprimió el contenido relativo a dicho incidente.

¹² Ahora bien, tal y como precisa el TS mediante Sentencia de 14 de mayo de 2014: *No resulta admisible plantear incidente de ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la*

resoluciones, ésta se supedita al cumplimiento de un conjunto de requisitos que la hacen más restrictiva que su análoga judicial y, en cierta medida, menos eficaz. Dichos requisitos se concretan en los siguientes: ha de tratarse de actos «idénticos en todo al impugnado»; han de ser posteriores a la interposición de la reclamación; es necesario que no sean firmes en vía administrativa; la extensión ha de solicitarla el reclamante o el interesado en la reclamación inicial; y debe solicitarse en el plazo de un mes a contar desde la notificación de la resolución¹³.

La doctrina que el TEAC establezca de forma reiterada vinculará a los demás Tribunales Económico-Administrativos, así como al resto de la Administración Tributaria. En esta misma línea, la doctrina sentada por el Pleno de cada Tribunal Económico-Administrativo vinculará a las Salas del mismo, y la de ambos a los órganos unipersonales.

Por lo que respecta al plazo para solicitar la ejecución de una resolución administrativa de contenido tributario se ha de tener presente que la naturaleza jurídica del derecho que insta el contribuyente (solicitud de ejecución de una resolución administrativa de contenido tributario) no puede calificarse como la de una acción encaminada a obtener la devolución de un

resolución que se ejecuta o que se dejaron firmes por no plantearse en la reclamación inicial. De cualquier manera téngase presente que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 70 del RGRVA, en el ámbito contencioso-administrativo se han de tomar en consideración las previsiones sobre ejecución de sentencia contenidas en los artículos 103, 108 y 109 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA). Tal y como dispone el citado precepto reglamentario, en todo aquello que no se oponga a esa normativa específica y a la resolución judicial que se está ejecutando será de aplicación lo dispuesto en la Sección 1.ª, Capítulo I, Título V del RGRVA, que contiene las normas generales para la ejecución de las resoluciones administrativas.

¹³ Siendo la notificación de la Resolución del TEAC defectuosa señala la SAN de 22 de junio de 2017 que aquélla sólo surtirá efectos desde la primera actuación que suponga el conocimiento por el reclamante de su contenido, fecha que se situaba en el caso de autos en el momento en el que el obligado tributario, tras examinar el expediente que le había sido entregado para formalizar la demanda solicitó la incorporación de otros documentos. Ello determinó la prescripción del derecho de la Administración tributaria a reclamar la deuda tributaria. A juicio de la AN fue la Administración, con su inactividad o insuficiente actividad, quien provocó la prescripción de su derecho a determinar la deuda tributaria, habiendo depositado en la Secretaría del TEAC la resolución dictada por éste pero sin haber desplegado toda la actividad que le era exigible para llevar a cabo la notificación de forma personal porque no agotó todas las posibilidades de notificación personal al interesado al acudir solo una vez al domicilio indicado por aquél a efectos de notificaciones y, viendo que era infructuoso, intentándolo en otro domicilio que, según la propia consulta interna realizada por la Administración, ya no era correcto. Pues bien, fallido el intento de notificación en el domicilio indicado a efectos de notificaciones por el obligado tributario la Administración disponía en sus bases de datos de información precisa y actualizada del domicilio en que podría realizarse la indicada notificación personal. En lugar de dirigirla a un domicilio más reciente, lo hizo a otro más antiguo. Así las cosas concluye la AN que no puede pretender la Administración, cuando no agota todas las posibilidades de notificación que tiene a su alcance, pretender hacer recaer sobre el obligado tributario la carga de probar la incorrección e insuficiencia de la notificación practicada. Y ello en tanto en cuanto fue la inactividad del órgano encargado de resolver la reclamación la que provocó los efectos extintivos que la prescripción produjo al haber dejado transcurrir más de cuatro años desde la interposición del recurso de alzada ante el TEAC sin que durante ese tiempo la Administración hubiese notificado válidamente la resolución, habiendo prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

ingreso indebido, sino que se trata de la acción para solicitar la ejecución de un acto administrativo firme y favorable, ejecución que la Administración tributaria debería además haber llevado a cabo dicha una vez que fue notificada. Y, si en la normativa tributaria no se establece un plazo específico para el ejercicio del derecho o acción para solicitar la ejecución de una resolución administrativa de contenido tributario, habrá de acudirse, tal como establece el artículo 7 de la Ley 58/2003, a las disposiciones generales del Derecho Administrativo y a los preceptos del Derecho Común¹⁴.

Téngase presente para finalizar que, con carácter general, la ejecución de una resolución dictada por un TEA se constituye en derecho o potestad para el interesado de instar la misma. La resolución que se dicte impone a la Administración el deber de realizar las actuaciones pertinentes para dictar un nuevo acuerdo de manera que, por ejemplo, el derecho a la obtención de una devolución sólo se originaría una vez adoptado el mismo. Hasta dicho momento el interesado ostentaría un derecho o potestad a instar la ejecución de la resolución. Con carácter adicional no se prevé en la normativa tributaria regulación concreta del plazo para el ejercicio de dicho derecho, por lo que no tiene asociado un plazo específico de prescripción. Procedería así en dicho supuesto aplicar el plazo de quince años de prescripción de las acciones personales que no tienen señalado un plazo específico previsto en el artículo 1964 del Código Civil, de acuerdo con la redacción vigente en el momento del nacimiento del derecho a su ejercicio¹⁵.

En todo caso, a la hora de determinar el plazo del que dispone la Administración para ejecutar una resolución económico-administrativa que, estimando en parte por razones de fondo, anula la sanción inicial dictada (debiendo practicarse otra en sustitución de aquélla), la doctrina administrativa (caso de las Resoluciones del TEAC de 15 de julio de 2019¹⁶ y 23

¹⁴ Véase en este sentido la Resolución del TEAC de 5 de diciembre de 2019, en la que se afirmó, reiterando lo ya señalado en la Resolución de 15 de julio de 2019 que, en el concreto supuesto planteado, debía estarse al plazo de 15 años que tenía establecido el artículo 1.964 del Código Civil en la redacción entonces vigente para las acciones personales que no tuviesen establecido un término especial de prescripción. Se ha de tener presente no obstante a este respecto que el apartado 2 del citado precepto del Código Civil fue modificado por Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, de manera que, con efectos desde el 7 de octubre de 2015, el plazo general prescripción de 15 años de las acciones personales se redujo a cinco años.

¹⁵ En este sentido afirma por ejemplo el TEAC mediante Resolución de 15 de julio de 2019 que, instando el interesado la ejecución de una resolución económico-administrativa, al no especificarse en la normativa tributaria el plazo de prescripción de este derecho, procede aplicar el general. Y, en el presente caso, puesto que a la fecha de solicitud de reanudación de la ejecución no había prescrito tal derecho, procedía continuar con la mencionada actuación para ejecutar, lo que determinó en su resolución el TEAR.

¹⁶ Se afirma concretamente en esta Resolución del TEAC lo siguiente:

«(...) El concepto de retroacción de actuaciones inspectoras no sólo abarca los casos en que se ordena formalmente la retroacción y ésta procede por razones formales o de procedimiento, sino al contrario, el Tribunal Supremo señala que, a efectos de declarar la prescripción extintiva sobrevinida por superación del plazo establecido en el artículo 150.5 LGT, es indiferente que la retroacción aparezca explícitamente declarada en la resolución de que se trate y que se adopte para la subsanación de defectos formales, por

de septiembre de 2020¹⁷) viene reconociendo que a la ejecución de dicha resolución (dictada por un órgano revisor de los actos de naturaleza tributaria) que obliga a imponer una nueva sanción, ya sea por los órganos de gestión o de inspección de los tributos, le es de aplicación, a falta de regulación específica, el plazo de seis meses establecido en el artículo 211.2 de la LGT el cual, además, se cuenta a partir de la fecha en que la resolución a ejecutar tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

lo que cabe aplicarlo también a aquellas resoluciones que se dicten en ejecución de una resolución firme, administrativa o judicial, pues la sentencia no distingue entre unos y otros casos (sentencia del 4 de abril de 2013...) (...) Ni la LGT, ni el RGRVA, ni tampoco la previa doctrina de este Tribunal Central o la jurisprudencia del Tribunal Supremo se refieren a que exista un plazo distinto del plazo de un mes del artículo 66.2 del RGRVA, pero este Tribunal Central considera que no resulta lógico que las actuaciones complementarias relacionadas con la ejecución tenga como único límite el plazo de prescripción, sobre todo teniendo en cuenta lo que establece la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina de este Tribunal Central para los procedimientos de aplicación de los tributos. En efecto, para la ejecución de resoluciones estimatorias en parte por razones de fondo en el caso de procedimientos inspectores, por vía jurisprudencial se ha establecido un plazo máximo de 6 meses, conforme a lo establecido en el artículo 150.7 LGT, cuyo cómputo comenzaría desde que la resolución tuvo entrada en el Registro del órgano competente para su ejecución (es decir se aplica por analogía los plazos legalmente previstos para la retroacción formal) (...) El razonamiento que expone el Tribunal Supremo para la ejecución por los órganos gestores de una nueva liquidación, debiera ser aplicable asimismo a supuestos de ejecución de las sanciones que traen por causa un procedimiento inspector o un procedimiento de gestión ya que resulta ilógico considerar que la administración est(á) habilitada para dictar la nueva sanción en el plazo de prescripción. Llegados a este punto, la(s) ejecuciones de resoluciones estimatorias en parte por razones de fondo que obliga a imponer la nueva sanción, ya sea por los órganos de gestión o de inspección, este Tribunal Central entiende, a falta de regulación específica, que resulta aplicable el plazo de 6 meses establecido en el artículo 211.2 de la LGT».

¹⁷ A través de este concreto pronunciamiento se analizaba la cuestión relativa a la ejecución de la Resolución de un TEAR estimada parcialmente con retroacción de actuaciones, a fin de que se diese trámite de conformidad al responsable y pudiera éste beneficiarse de las reducciones contempladas en el artículo 41.4 de la Ley 58/2003. Para el TEAC en lo relativo a la duración del procedimiento de declaración de responsabilidad no existe duda en que ésta es de seis meses, dado que así lo dispone expresamente el artículo 124 del RD 939/2005, norma que, al no tener rango legal, respeta el plazo máximo establecido por el artículo 104.1 de la Ley 58/2003. Así pues, cuando una resolución económico-administrativa estima en parte por razones de fondo, para que el órgano de gestión en la ejecución pueda realizar actuaciones complementarias estas deben realizarse en el plazo máximo de seis meses establecido en defecto de regulación expresa en el artículo 104.1 de la Ley 58/2003. Dicho plazo habrá de contarse, a juicio del TEAC, a partir de la misma fecha en que se inicia el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, es decir, desde la fecha en que la resolución tiene entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. Así, el cómputo del plazo máximo para resolver del que dispone la Administración se iniciará cuando se practique la notificación del acuerdo de inicio de actuaciones, finalizando dicho cómputo con la notificación de la resolución que pone fin al procedimiento. El incumplimiento de dicho plazo producirá la caducidad. El plazo será pues de seis meses a contar desde que la Resolución del Tribunal Regional haya tenido entrada en el registro del órgano competente para la ejecución. Y el incumplimiento de dicho plazo producirá la caducidad, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento en tanto no haya transcurrido el plazo de prescripción para ello.