



Roj: **STS 187/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:187**

Id Cendoj: **28079130022018100022**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/01/2018**

Nº de Recurso: **1094/2017**

Nº de Resolución: **60/2018**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 60/2018

Fecha de sentencia: 19/01/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **1094/2017**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de : 19/01/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Procedencia: T.S.J.ASTURIAS CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: DPP

Nota:

R. CASACION núm.: **1094/2017**

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 60/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco



D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 19 de enero de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación RCA/1094/2017, interpuesto por doña Concepción, representada por la procuradora doña María Elena Fernández González, contra la sentencia dictada el 9 de enero de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso 270/2016, relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2007. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 9 de enero de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (ES: TSJAS:2017:10), desestimatoria del recurso 270/2016.

2. Los hechos que se encuentran en la base del litigio son los siguientes:

a) Doña Concepción fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada, iniciado el 5 de marzo de 2014, con la notificación de un requerimiento de información, y concluido el 30 de mayo del mismo año, con la aprobación de una liquidación provisional (notificada el día 7 de junio) por el impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2007.

b) La anterior liquidación fue impugnada por la interesada en la vía económico-administrativa, siendo su reclamación (nº NUM000) estimada en resolución dictada el 5 de febrero de 2015 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Asturias, que le reconoció su derecho a la deducción por adquisición de vivienda habitual.

c) El fallo fue trasladado a la oficina gestora el 22 de abril de 2015. En ejecución del mismo, dicha oficina mediante acuerdo de 24 de julio de 2015 anuló la liquidación aprobada el 30 de mayo de 2014 y dictó nuevo acto de liquidación.

d) La Sra. Concepción instó incidente de ejecución, que fue estimado en parte, en cuanto al cómputo de los intereses de demora, mediante otra resolución del TEAR de Asturias de 4 de diciembre siguiente.

e) En ejecución de esta última resolución se adoptó nuevo acuerdo el 28 de enero de 2016, contra el que la interesada promovió otro incidente alegando la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria por el impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2007.

f) Este incidente fue desestimado por el TEAR de Asturias en resolución de 11 de marzo de 2016, en la que se razona que las anulaciones anteriores de las liquidaciones aprobadas por la Administración tributaria lo fueron por razones de fondo, sin que se ordenara la retroacción de las actuaciones. Añade que las sucesivas liquidaciones aprobadas por la oficina gestora no fueron el resultado de un procedimiento de gestión, sino de la directa ejecución de lo acordado en las resoluciones del propio Tribunal Económico-Administrativo Regional, debiendo aplicarse el artículo 66 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo) [RRVA], conforme al que los actos de ejecución no forman parte del procedimiento en el que fue adoptado el que es objeto de impugnación. Añade a lo anterior que el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [LGT] no se aplica a los procedimientos de gestión.

3. La sentencia contra la que se dirige este recurso de casación ratifica el criterio del TEAR de Asturias, subrayando que los actos recurridos tuvieron su origen en un procedimiento de comprobación limitada y no en uno de inspección. El fundamento jurídico tercero de la sentencia discutida es del siguiente tenor:

«Que este Órgano Judicial, tras valorar con detenimiento las alegaciones formuladas por las partes litigantes en este proceso, debe manifestar que la cuestión litigiosa la centra la parte recurrente en la aplicabilidad de la doctrina contenida en varias sentencias del Tribunal Supremo, por todas las de 30 de enero de 2015, recurso de casación 1198/2013 y en las que se limita el plazo de la Administración para dictar nueva liquidación tributaria



cuando se ha producido una resolución en vía económico administrativa o judicial que anula por razones de fondo una liquidación tributaria, ordenando la retroacción de las actuaciones.

Efectivamente y como reconoce la parte recurrente el criterio sostenido por el Tribunal Supremo, lo es en relación a una liquidación anulada y dictada en un procedimiento inspector, siendo así que el Alto Tribunal aplica la previsión contenida en el art. 150.5 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, en la dicción aplicable al caso que se decide, que preveía que cuando una resolución judicial o económico administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo, o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución para ejecutar la resolución.

El mencionado precepto se ubica dentro de un capítulo que lleva por rúbrica "De las actuaciones y procedimiento de inspección".

A partir de aquí la parte recurrente considera que debe aplicarse el mencionado precepto al supuesto litigioso en el que la resolución anulada no se había dictado en un procedimiento de inspección sino de comprobación limitada, invocando en el fundamento jurídico cuarto de su escrito de demanda la aplicación analógica del art. 150.5. La Ley General tributaria ya referida, prohíbe la analogía en el ámbito tributario, art. 14, y ciertamente la eventual aplicación analógica exigiría, de conformidad con lo establecido en el art. 4 del Código Civil, identidad de razón entre el supuesto específico y el semejante. Por lo pronto, está claro que la norma no habilita la aplicación de un límite de plazo en los supuestos de procedimientos de gestión. Esa es la voluntad del legislador que lo limita a los procedimientos inspectores. También el Tribunal Supremo aplica el precepto exclusivamente en procedimientos inspectores y no de gestión. Pretender que exista una identidad de razón entre los supuestos de procedimientos inspectores y los de gestión no deja de ser una cuestión enmarcada en el voluntarismo. Son precisamente las diferencias entre ambos tipos de procedimientos, que son apuntadas por el escrito de demanda, las que nos pueden llevar a concluir que no existe identidad de razón. Y es que efectivamente el procedimiento inspector supone una actuación de mayor incidencia en la esfera jurídica del contribuyente con la puesta en práctica de potestades administrativas más exorbitantes que las que se actúa en un procedimiento de gestión. Sería ésta ya, una justificación suficiente para limitar los plazos de los que dispone la Administración, en concreto las unidades inspectoras, para finalizar sus procedimientos administrativos. Pero es que además el procedimiento inspector, como hemos dicho, presupone la necesidad de utilizar mecanismos para descubrir datos o deudas tributarias que ya debieron de haberse puesto en marcha durante la fase previa a la anulación.

De otro lado no es posible asumir argumentos como el sostenido por el recurrente y relacionado con la falta de cuantía de los actos de gestión para su acceso al conocimiento del Tribunal Supremo, ya que esto no es necesariamente así.

En consecuencia considera esta Sala que el plazo para dictar el acto en sustitución del anulado no ha transcurrido en el caso que se decide, al computarse el mismo en la forma expuesta, sin tener en cuenta la previsión del art. 150.5 de la Ley General Tributaria, lo que nos lleva derechamente a la desestimación del recurso contencioso administrativo interpuesto».

SEGUNDO .- Preparación y admisión del recurso de casación

1. Doña Concepción preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 9 de febrero de 2017.
2. Identificó como infringidos los artículos 150 y 104 LGT, en relación con el artículo 139 del mismo cuerpo legal.
3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 23 de febrero de 2017 y la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió a trámite en otro de 31 de mayo siguiente, en el que, considerando que concurre la circunstancia de interés casacional para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [LJCA], precisa que la cuestión que presenta ese interés consiste en:

«Determinar si el artículo 150.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción anterior a la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se aplica a los procedimientos de gestión, con el alcance con el que ha sido interpretado por el Tribunal Supremo para los de inspección».

TERCERO .- Interposición del recurso de casación

1. Doña Concepción interpuso el recurso de casación mediante escrito presentado el 10 de julio de 2017.



2. Delimita la cuestión a dilucidar del siguiente modo: determinar «el plazo con el que cuentan los órganos de gestión tributaria para dictar una nueva liquidación, una vez que la anterior fue anulada por razones de fondo».
3. Considera que en este punto existe una laguna normativa. La postura de la Administración y del Tribunal Superior de Justicia de Asturias es que, en tales tesituras, el nuevo plazo para dictar una liquidación es el de prescripción del artículo 66 LGT . Expone que, en lugar de entender que dicha falta de previsión normativa no debe perjudicar al administrado, dichas instancias estiman que lo procedente es dotar a la Administración de un amplísimo plazo para dictar un nuevo acto.
4. Por su parte, sostiene que, como consecuencia de la anulación del acto administrativo por razones de fondo, se produce (i) la retroacción de actuaciones y (ii) la minoración del plazo para dictar un nuevo acto, y no su ampliación de 6 meses a 4 años. Defiende que el nuevo acto debe ser dictado dentro del nuevo plazo no consumido por el procedimiento inicial y no uno más amplio, pues ello implicaría "premiar" a la Administración por haber dictado un acto anulado por razones de fondo, y/o dejar sin efecto la retroacción de actuaciones citada.
5. Recuerda que el artículo 14 LGT hace referencia a la analogía en el ámbito tributario y no la prohíbe en relación con las cuestiones de Derecho tributario formal o procedimental, constatando que para los procedimientos de gestión no existe una norma como la prevista para los de inspección en el artículo 150.5, a pesar de que se da una más que evidente "identidad de razón" entre ambos tipos de procedimiento.
6. Añade que, de acuerdo con el artículo 139 LGT , el plazo máximo de duración de los procedimientos de comprobación limitada es el de 6 meses. Por su parte, el apartado 4 del artículo 104 LGT determina que, en caso de que transcurra el plazo máximo de un procedimiento de gestión sin que haya finalizado, una de las consecuencias es su caducidad, y el apartado 5 del mismo precepto dispone que la caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirá el plazo de prescripción.
7. Pues bien -concluye-, en el caso enjuiciado el citado plazo máximo fue sobrepasado por la Administración, cuestión, por lo demás, pacífica, por lo que si se acoge la interpretación que sugiere el procedimiento de comprobación limitada habría caducado, habiendo prescrito el derecho de la Administración a la determinar la correspondiente deuda tributaria.
8. Invoca las siguientes sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo:
 - 8.1. Sentencias que equiparan la anulación por razones de fondo y de forma: sentencia de 4 de abril de 2013 (casación para la unificación de doctrina 3369/2012; ES:TS :2013:1968) y sentencia de 12 de junio de 2013 (casación 1921/2012; ES:TS :2013:3132).
 - 8.2. Sentencias que consideran desproporcionado otorgar un nuevo plazo equivalente al de prescripción: sentencia de 30 de enero de 2015 (casación 1198/2013; ES:TS :2015:569) y sentencia de 14 de mayo de 2015 (casación 2443/2013; ES:TS :2015:2145).
9. Solicita el dictado de sentencia con los siguientes pronunciamientos:
 - a) La anulación de un acto de gestión, por razones de fondo, produce los mismos efectos que la anulación del mismo por razones de forma, esto es, que se le dé el mismo tratamiento que para los actos dictados en un procedimiento de inspección.
 - b) La anulación de un acto dictado en un procedimiento de gestión determina, por tanto, la retroacción de actuaciones.
 - c) Como consecuencia de lo anterior, procede la anulación de la sentencia contra la que se dirige este recurso de casación.
 - d) Dada la inexistencia de una norma concreta, aplicable a los procedimientos de gestión, para los casos de retroacción de actuaciones se deberá, en virtud el principio de Derecho de *in dubio pro administrado*, evitando una retroacción sin un límite temporal mínimo, debiendo recordarse que dicho límite temporal mínimo sí que ha sido expresamente establecido para los procedimientos de inspección, que son los que conceden las más amplias facultades a la Administración.
 - e) A la vista de dicha retroacción, se ha producido en el caso enjuiciado la caducidad del procedimiento de comprobación limitada en relación con el IRPF del ejercicio 2007.
 - f) Como consecuencia de lo anterior, ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar la correspondiente deuda tributaria en relación a dicho tributo y periodo.

CUARTO .- Oposición al recurso



1. La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito fechado el 5 de octubre de 2017.
2. Tras dar cuenta del contenido del artículo 150.5 LGT , destaca que tratándose de interpretar normas tributarias se ha de tener presente el artículo 3.1 del Código Civil (CC), al que se remite el artículo 12.1 LGT .
 - 2.1. Pues bien, atendiendo al sentido propio de las palabras del artículo 150.5 LGT , se ha de concluir -en su opinión- que tal precepto sólo se aplica a los procedimientos y actuaciones inspectoras, y no a los de gestión tributaria. A la anterior conclusión no se opone -afirma- la sentencia, ya citada, de 4 de abril de 2013 , que menciona la cuestión en un *obiter dictum*. Invoca en apoyo de su tesis las sentencias de 18 de octubre de 2013 (casación para la unificación de doctrina 830/2012; ES:TS:2013:6704) y 18 de junio de 2015 (casación 3533/2014; ES:TS :2015:2779).
 - 2.2. Si se acude a la interpretación sistemática, la conclusión es la misma, desde el momento en que el artículo 150.5 LGT está encuadrado en la sección 2ª del capítulo IV (*Actuaciones y procedimientos de inspección*) del título III (*La aplicación de los tributos*), que lleva por rúbrica *Procedimiento de inspección* , de forma totalmente separada de la regulación completa de las *Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria*.
 - 2.3. Atendiendo a los antecedentes históricos de la actual regulación se puede llegar también fácilmente -a su juicio- a la conclusión de que la voluntad del legislador a partir de la aprobación de la Ley 58/2003 y la inclusión en el artículo 150 de la misma, en su redacción originaria, de un apartado como el discutido, era establecer una regulación propia y completa en el aspecto temporal de todas las actuaciones inspectoras, incluyendo, y esto es lo importante, la regulación precisa de los plazos en los que deben ejecutarse las resoluciones judiciales y económico-administrativas, que, actualmente, tras la extensión hecha por el Tribunal Supremo, incluye cualquier supuesto de anulación por razones de forma o de fondo, con retroacción o no, de un acto de liquidación dictado en el seno del procedimiento inspector que exija la práctica de una nueva liquidación, excluyendo el mismo, dadas sus peculiaridades, del régimen general de ejecución de dichas resoluciones contenido en el artículo 66 RRVA, aplicable al resto de las resoluciones anulatorias dictadas en los demás procedimientos tributarios (de gestión, de recaudación y sancionador).
3. Considera que a la anterior conclusión coadyuva el artículo 197.8 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) [RGIT].
4. Se opone a la aplicación analógica del artículo 150.5 LGT a los procedimientos de gestión tributaria debido a la falta de identidad de razón, pues la regulación contenida en dicho precepto se justifica por las peculiaridades del procedimiento inspector y por la clara voluntad legislativa de establecer un régimen jurídico completo y no extrapolable a otros procedimientos de los aspectos temporales de dicho procedimiento. Además, para que proceda la aplicación analógica resulta necesario que exista una laguna legal que no pueda llenarse ni según la letra ni según el sentido lógico de las normas. Pues bien, existe una norma -el artículo 66 RRVA- aplicable a los procedimientos de gestión, que convenientemente interpretada con otros preceptos tributarios permite establecer unas reglas acerca de los plazos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas que anulen en todo o en parte actos tributarios en el seno de los procedimientos de gestión y que quedan al margen de los plazos de ejecución de dichas resoluciones en el procedimiento de inspección, como se encarga de recordar el artículo 197.8 RGIT , con la exclusión que se hace en el mismo del artículo 66.4 RRVA y su sustitución por el artículo 150.5 LGT cuando las resoluciones dictadas hayan ordenado la retroacción de actuaciones en los procedimientos inspectores.
5. Por tanto, considera que el artículo 66 RRVA constituye la norma general aplicable a la ejecución de las resoluciones de un recurso o reclamación económico-administrativa, señalándose en su apartado 2, únicamente, que deberán ser notificadas en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución y dejando claro a continuación que los actos de ejecución no forman parte del procedimiento en que tuviese su origen el acto objeto de impugnación. Ahora bien, ese plazo, como ha tenido ocasión de señalar el Tribunal Supremo en la sentencia de 30 de junio de 2004 (casación en interés de la ley 39/2003; ES:TS:2004:4620), interpretando el artículo 110 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas , aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo), no es un plazo de caducidad, sin que su incumplimiento conlleve más efectos que los de una irregularidad formal carente de consecuencias prescriptivas, según subrayó la sentencia de 2 de junio de 2011 (casación 175/2007; ES:TS :2011:3831). Indica que esta interpretación ha sido reiterada en la sentencia de 20 de marzo de 2012 (casación 3880/2011; ES:TS :2012:2077).
6. En la aplicación de dicho precepto debería distinguirse -en su opinión- entre las resoluciones que, por apreciar un vicio de forma, acuerdan la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal, anulando todos los actos posteriores que traigan causa del anulado (artículos 239.3 LGT , en su



redacción originaria, y 66.4 RRVA), de los restantes casos de anulación por motivos de fondo o de forma sin retroacción de actuaciones.

7. En los primeros, tras la anulación meramente formal en vía administrativa del acto inicialmente impugnado en el plazo de un mes del artículo 66.2 RRVA, en pura ejecución de la resolución que ordena la retroacción, los actos posteriores a la retroacción formarían parte del procedimiento de gestión inicial inconcluso por esa orden de retroacción, procedimiento que debería continuar hasta su conclusión en el plazo que restare, tal y como previene, por otro lado, el artículo 61.3 RGIT, caducando si transcurre ese plazo sin dictarse la correspondiente liquidación [artículos 130.b), 133.1.d) y 139.1.b) LGT], con los efectos consiguientes (posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento dentro del plazo de prescripción, aunque el procedimiento caducado no interrumpe dicho plazo - artículo 104.5 LGT).

8. En los casos de anulación por razones formales sin retroacción de actuaciones o sustantivas, al margen de la anulación formal del acto inicialmente impugnado, dentro del plazo del mes del artículo 66.2 RRVA y cuyo incumplimiento no produce efectos invalidantes, la Administración tributaria podrá ya dictar el correspondiente acto material de liquidación en ejecución dentro del plazo de prescripción de 4 años del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación [artículo 66.a) LGT], plazo que se interrumpe por la interposición de reclamaciones y recursos [artículo 68.1.b) LGT], así como por cualquier acción de esa Administración realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente a la liquidación de la deuda [artículo 68.1.a) LGT], como la que ha tenido lugar en el caso discutido, sin que en ningún momento haya transcurrido el plazo de 4 años, por lo que no ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

9. Termina solicitando el dictado de sentencia que desestime el recurso.

QUINTO .- Vista pública y deliberación

Conforme a lo dispuesto en el artículo 92.6 LJCA, se convocó a las partes a una vista pública, que ha tenido lugar el día 16 de enero de 2018, pasándose acto seguido a la deliberación para votación y fallo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Cuestión con interés casacional objetivo y el debate en casación

1. El auto de 31 de mayo de 2017, que admitió a trámite este recurso de casación, fijó como cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la consistente en determinar si el artículo 150.5 LGT, en la redacción anterior a la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (tras esta Ley, artículo 150.7), se aplica a los procedimientos de gestión con el alcance con el que ha sido interpretado por el Tribunal Supremo para los de inspección.

2. Tal incógnita ya ha sido despejada por esta Sala en la sentencia de 31 de octubre de 2017 (RCA/572/2017; ES:TS:2017:4184), en la que hemos concluido que el artículo 150.5 LGT constituye un precepto específico para los procedimientos de inspección, que excepciona para esa clase de procedimientos la normativa común prevista para todos los procedimientos y actuaciones tributarias en el artículo 104.1 LGT. Hemos indicado que sería forzar la voluntad del legislador, yendo más allá de lo que permite la analogía como técnica de integración normativa, extender al régimen general de duración de las actuaciones tributarias (artículo 104.1 LGT) una norma especial (el artículo 150.5 LGT) prevista para un tipo singular de procedimiento que el propio legislador ha querido sustraer del mismo [*vid.* FJ Tercero.A).7].

3. De acuerdo con ello, hemos concluido que, anulada una resolución por defectos formales, el tiempo en el que debe ser dictada la nueva resolución, una vez retrotraídas las actuaciones, se rige por el artículo 104.1 LGT y no por el artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7) [*vid.* FJ Cuarto.2º)].

4. Por las mismas razones entonces expresadas se ha de afirmar ahora que el artículo 150.5 LGT tampoco se aplica para la adopción de una nueva resolución en sustitución de la que, poniendo fin a un procedimiento de gestión tributaria, fue anulada por un órgano de revisión económico-administrativa debido a sus defectos sustantivos, materiales de fondo.

5. No obstante, la decisión de este recurso de casación, tal y como ha sido trabado el debate entre las partes, debe ir más allá y requiere la aclaración de los siguientes interrogantes: ¿qué ha de entenderse por ejecución de resoluciones económico-administrativas? y ¿qué norma se aplica para la ejecución de resoluciones económico-administrativas que anulan actos que ponen fin a procedimientos de gestión tributaria?

SEGUNDO .- La ejecución de resoluciones económico-administrativas anulatorias de resoluciones dictadas en procedimientos de gestión tributaria.



1. En la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio, la LGT no contenía disposición alguna sobre la ejecución de las resoluciones económico-administrativas y jurisdiccionales, con la salvedad de la previsión contenida en el artículo 150.5 LGT para las resoluciones que anulasen las actuaciones inspectoras con retroacción de actuaciones.
2. La disciplina relativa a la ejecución de resoluciones administrativas de revisión y judiciales en el ámbito tributario se encontraba exclusivamente en el RRVA, en un título y capítulo específicos (título V, capítulo I). Dicho capítulo contiene unas normas generales para la ejecución de resoluciones administrativas (Sección 1ª, artículos 66 y 67) y añade otras especiales para la ejecución de las resoluciones económico-administrativas (Sección 2ª, artículos 68 y 69). La ejecución de las resoluciones judiciales se aborda en la Sección 3ª (artículos 70 y 71).
3. Las reglas generales de ejecución de las resoluciones administrativas y económico-administrativas de revisión se encuentran en el artículo 66 RRVA. Después de disponer que las resoluciones de los procedimientos de revisión serán ejecutadas en sus propios términos, salvo que se hubiere acordado su suspensión (apartado 1), ordena que los actos de ejecución se notifiquen en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para llevarla a efecto (apartado 2, primer párrafo) y precisa que esos actos no forman parte del procedimiento en el que tuvo su origen el que fue objeto de impugnación (apartado 2, segundo párrafo), aplicándose las disposiciones generales administrativas sobre conservación, conversión y convalidación de actos y trámites.
4. A partir de aquí el precepto distingue entre las anulaciones por razones de fondo y las determinadas por defectos formales. A las primeras se refiere el apartado 3, cuyo primer párrafo indica que se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, manteniendo íntegramente su contenido. Las segundas se contemplan en el apartado 4, en el que se indica que, «[n]o obstante lo dispuesto en los apartados anteriores», cuando por existir un vicio de forma no se resuelve sobre el fondo, la resolución estimatoria del procedimiento de revisión ordenará la retroacción de las actuaciones, debiendo anularse todos los actos posteriores que tengan su causa en el anulado por la concurrencia de aquellos vicios de forma.
5. En la repetida sentencia de 31 de octubre de 2017, hemos concluido que de su contenido se obtiene que, en el caso de resoluciones que anulen por defectos de forma con retroacción de actuaciones, son actos de ejecución la decisión de retrotraer las actuaciones y de anular los actos posteriores que traigan causa del anulado por razones de forma. Conforme a lo dispuesto en el artículo 66.2 RRVA, estas providencias de ejecución han de dictarse en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para adoptarlas, sin que formen parte del procedimiento en el que fue dictado el acto anulado en la resolución que se trata de ejecutar. Sin embargo, no son de estricta ejecución en el sentido del artículo 66 RGRVA los actos procedimentales producidos tras la retroacción ni la resolución que dicte la Administración tributaria después de recorrer de nuevo el curso procedimental para restañar la indefensión provocada por el incumplimiento formal que determinó la anulación del primer acto y la vuelta atrás en el procedimiento.
6. De ese mismo pronunciamiento jurisdiccional se obtiene (FJ Segundo.8) que, cuando se anula en la vía económico-administrativa por razones de fondo, sustantivas o materiales una resolución tributaria (en el caso, la que pone fin a un procedimiento de gestión, en concreto, de comprobación limitada), la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazo previstos en el artículo 66 RRVA, apartados 2 y 3 [actualmente, artículo 239.3 LGT, en la redacción del artículo único. 48 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (BOE de 22 de septiembre)]. Es decir, son de ejecución los actos dictados en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria. No hay, pues, en tales situaciones retroacción de actuaciones en sentido técnico, ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento de gestión tributaria, en este caso de comprobación limitada; sólo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada. En otras palabras, no opera el artículo 104 (con carácter general para los procedimientos de gestión tributaria) ni el artículo 139 (en particular, para el procedimiento de comprobación limitada), ambos de la LGT.

TERCERO .- Contenido interpretativo de esta sentencia

Conforme lo hasta aquí expuesto y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de las normas concernidas en este litigio:

1º) El artículo 150.5 LGT (en la actualidad, artículo 150.7) no se aplica para la adopción de una nueva resolución en sustitución de la que, poniendo fin a un procedimiento de gestión tributaria, fue anulada por un órgano de revisión económico-administrativa debido a sus defectos sustantivos, materiales o de fondo.



2º) Anulada una resolución tributaria en la vía económico-administrativa por motivos sustantivos, materiales o de fondo, la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazo previstos en el artículo 66 RRVA, apartados 2 y 3 [actualmente, artículo 239.3 LGT].

CUARTO .- Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso

1. El TEAR de Asturias, en su resolución de 11 de marzo de 2016, consideró que la adopción de una nueva decisión queda sometida a la disciplina del artículo 66 RRVA, y no a la del artículo 150 LGT.

2. La sentencia recurrida en casación hace otro tanto de lo mismo y excluye la aplicación del artículo 150.5 LGT.

3. La recurrente pretende que se declare prescrito el derecho de la Administración tributaria a liquidar el impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2007 por haberse excedido el plazo de seis meses de que disponía la Administración para finiquitar el procedimiento de comprobación limitada tras la anulación de la resolución que lo puso fin por el TEAR de Asturias. Pretende la aplicación de los artículos 104 y 139 LGT, así como, por vía analógica, del artículo 150.5 de la misma Ley.

4. Ya ha quedado dicho que tales preceptos no resultan de aplicación a una situación como la de este litigio, por lo que la pretensión de la recurrente debe ser desestimada.

QUINTO .- Costas

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, procede que cada una abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esa sentencia.

2º) Desestimar el recurso de casación interpuesto por doña Concepción contra la sentencia dictada el 9 de enero de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso 270/2016.

3º) Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.