



Roj: **STS 2836/2015** - ECLI: **ES:TS:2015:2836**

Id Cendoj: **28079130022015100317**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/06/2015**

Nº de Recurso: **3531/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciocho de Junio de dos mil quince.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación que con el núm. **3531/2014** ante la misma pende de resolución, promovido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra el auto dictado el 24 de julio de 2014 y confirmado en reposición por el de 25 de septiembre siguiente, dictados por la Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el incidente de ejecución de sentencia recaída en el recurso núm. 171/2006 , sentencia que fue confirmada parcialmente por la sentencia de este Tribunal Supremo de 27 de junio de 2012, dictada en el recurso de casación núm. 6555/2009 .

Ha comparecido como parte recurrida LEICER BIENES Y EQUIPOS SAU representada por Procurador y dirigida por Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Cataluña, por el concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades de los *ejercicios 1995 a 1998* , levantó Acta A02-70573143 por cuantía de 5.656.932,81 euros.

SEGUNDO.- El día 14 de junio de 2002 D^a Adela , en calidad de representante del contribuyente, suscribió en disconformidad el acta referenciada, que tiene el carácter de definitiva.

El actuario acompañó al Acta el preceptivo *informe complementario* . El contribuyente presentó *alegaciones frente a la propuesta contenida en el Acta*. Con fecha 16-10-2002 el Jefe de la Oficina Técnica de Inspección, a la vista de las alegaciones formuladas por el interesado, dicta *acuerdo de liquidación* por un total de deuda tributaria de 5.656.963,81 € de los que 4.519.941,82 € corresponden a cuota y 1.136.990,99 € a intereses de demora.

TERCERO.- Frente a las actuaciones realizadas por la oficina gestora y la liquidación practicada la Ética Leicer S.A. expuso ante el TEAC, los motivos de oposición que estimó pertinentes.

El TEAC , en *resolución de fecha 16 de febrero de 2006* (R.G. 4574/2002), acordó estimar en parte la reclamación anulando la liquidación impugnada, la cual debía ser sustituida por otra ajustada a los fundamentos de derecho cuarto y quinto de la resolución del TEAC.

CUARTO.- Contra la resolución del TEAC de 16 de febrero de 2006 --núm. 171/2006-- la entidad ÉTICA LEICER S.A. promovió *recurso contencioso-administrativo* ante la Sala de la Jurisdicción de la *Audiencia Nacional*, que fue turnado a la Sección Segunda y resuelto por *sentencia de 8 de octubre de 2009* , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Felipe Segundo Juanas Blanco, en nombre y representación de la entidad mercantil ÉTICA LEICER S.A., contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central



de 16 de febrero de 2006, estimatoria en parte de la reclamación interpuesta en única instancia por la sociedad demandante contra la liquidación practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1995, 1996, 1997 y 1998, debemos declarar y declaramos la nulidad de las anteriores resoluciones, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, exclusivamente en lo que se refiere a los tres primeros ejercicios mencionados, con todos los efectos legales inherentes a la mencionada declaración de nulidad, desestimando los restantes pedimentos de la demanda, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición".

QUINTO.- Contra la sentencia de 8 de octubre de 2009 de la Audiencia Nacional interpusieron recurso de casación la Administración General del Estado y la entidad mercantil ÉTICA LEICER S.A. Este *Tribunal Supremo*, en *sentencia de 27 de junio de 2012* de esta Sección Segunda, estimó el recurso de casación núm. 6555/2009 interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de 8 de octubre de 2009 de la Audiencia Nacional, que, en relación con las liquidaciones de la Inspección de los Tributos correspondiente a los ejercicios 1996, 1997 y 1998, por el concepto del Impuesto sobre Sociedades, declaraba la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar los ejercicios 1996 y 1997, y confirmaba la liquidación en relación con el ejercicio 1998.

El recurso de casación interpuesto por Ética Leicer S.A. fue desestimado.

SEXTO.- En fecha 16 de octubre de 2012, la Oficina de Relación con los Tribunales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, recibió, de la Abogacía del Estado, la citada sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2012.

En fecha 6 de noviembre de 2012 la citada Oficina remitió, al objeto de su ejecución, la sentencia del Tribunal Supremo a la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Posteriormente, en fecha *30 de noviembre de 2012*, Ética Leicer fue notificada del correspondiente acto de ejecución contra el que, en fecha 28 de diciembre de 2012, presentó incidente de ejecución ante la Audiencia Nacional al entender que la liquidación notificada resultaba improcedente porque no reconocía una serie de derechos que se declaraban en el fallo objeto de ejecución.

Asimismo, con fecha 4 de febrero de 2013, recibió notificación de providencia de apremio sobre la deuda liquidada incorrectamente, pese a encontrarse ésta suspendida desde el 19 de noviembre de 2002, al estar garantizada mediante aval bancario. Tras la notificación de la citada providencia de apremio, Ética Leicer S.A. presentó escrito de ampliación del incidente de ejecución, solicitando, asimismo, que se tuviese por suspendida la liquidación y se anulase la providencia de apremio notificada.

Con fecha *27 de febrero de 2013*, la *Audiencia Nacional* dictó *Auto acordando la nulidad de pleno derecho del acto de ejecución de sentencia* así como de la providencia de apremio posteriormente notificada, todo ello sobre la base de lo dispuesto en el artículo 103.4 de la LJCA que declara nulos de pleno derecho los actos contrarios a los pronunciamientos de las sentencias, que se dicten con la finalidad de eludir su cumplimiento. No estando conforme con dicho pronunciamiento, el Abogado del Estado presentó recurso de reposición, siendo desestimado mediante *Auto* de fecha 19 de junio de 2013. La Audiencia Nacional confirmó, nuevamente, el carácter de nulo de pleno derecho de los actos administrativos objeto de incidente de ejecución.

Contra el citado *Auto* de fecha 27 de febrero de 2013, el Abogado del Estado presentó escrito solicitando se tuviera por preparado recurso de casación que, posteriormente, fue declarado desierto mediante Decreto de esa Sala, al haber manifestado el Abogado del Estado que no sostenía su recurso.

Con fecha 9 de mayo de 2013, a Ética Leicer S.A. le notificaron un nuevo acto de ejecución, esta vez del *Auto* de fecha 27 de febrero. Ética Leicer, al considerarlo, asimismo, gravemente lesivo para sus intereses, promovió nuevo incidente de ejecución.

Mediante escrito de 2 de octubre de 2013 Ética Leicer S.A. amplió, de nuevo, el incidente de ejecución planteado y puso de manifiesto la prescripción del derecho de la Administración para efectuar la oportuna liquidación, todo ello de conformidad con los artículos 66 y 150.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria el cual, fue estimado por la Audiencia Nacional mediante *Auto de fecha 24 de julio de 2014* que anulaba la liquidación practicada el 8 de mayo de 2013 por prescripción sobrevenida de la facultad de determinar la deuda tributaria mediante liquidación.

Interpuesto por el Abogado del Estado recurso de reposición contra el *Auto de 24 de julio de 2014* y formulado por "Leicer Bienes y Equipos" escrito de impugnación del recurso de reposición, la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, en *Auto de 25 de septiembre de 2014*, desestimó el recurso de reposición interpuesto por el Abogado del Estado contra el auto de 24 de julio de 2014 objeto de impugnación, que fue confirmado.



SÉPTIMO.- Desestimado por Auto de 25 de septiembre de 2014 el recurso de reposición interpuesto por el Abogado del Estado contra el Auto de 24 de julio de 2014 que estimó el incidente de ejecución de sentencia planteado por Leicer Bienes y Equipos, el Abogado del Estado interpuso recurso de casación contra los mismos.

Con fecha 6 de octubre de 2014, el Abogado del Estado presentó ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional escrito de preparación de recurso de casación contra el Auto de 24 de julio de 2014 y el de 25 de septiembre de 2014 que lo confirmó.

Una vez tenido por preparado el presente recurso de casación, fue interpuesto en tiempo y forma ante esta Sala, siendo admitido por providencia de 5 de diciembre de 2014 de la Sección Primera de esta Sala y desarrollándose después, procesalmente, conforme a la normativa aplicable; y habiendo formalizado su oportuno escrito de oposición la representación procesal de Leicer Bienes y Equipos, se señaló para votación y fallo la audiencia del día 17 de junio de 2015, en cuya fecha ha tenido lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Por el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, se ha interpuesto recurso de casación contra el auto de 24 de julio de 2014, confirmado por el de 25 de septiembre siguiente, dictados por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 171/2006, recaídos en incidente de ejecución de sentencia de la misma Sala y Sección de 8 de octubre de 2009.

Recurrida en casación dicha sentencia por el Abogado del Estado y por Ética Leicer S.A., se dictó por este Tribunal Supremo la *sentencia de 27 de junio de 2012*, por la que se estimó el recurso de casación nº 6555/2009, interpuesto por el Abogado del Estado, estimando a su vez el recurso contencioso-administrativo citado en lo que respecta a los ejercicios 1996 y 1997, afectados por la prescripción, así como desestimando el recurso --como ya había hecho la sentencia de instancia-- en lo referente al periodo 1998.

Como se advierte, el fallo del Tribunal Supremo dejó el status jurídico del proceso tal como resultó de la sentencia de instancia: las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 1995 a 1997 son nulas al estar afectadas por la prescripción --el primero de ellos, el de 1995, ni siquiera fue objeto de casación debido a los límites cuantitativos para la recurribilidad de la sentencia en este punto-- y sobre el ejercicio 1998 se mantienen los actos administrativos impugnados.

SEGUNDO.- 1. Dice el *auto de 24 de julio de 2014 objeto de recurso*, en el Segundo de los Antecedentes de Hecho, que "por escrito de 2 de octubre de 2013, la representación procesal de la recurrente Ética Leicer S.A. promovió nuevo incidente de ejecución de sentencia, en el cual se solicitaba la anulación de la liquidación dictada el 8 de mayo de 2013 por el Inspector Regional de la Delegación en Cataluña de la AEAT, por considerar que había prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria (art. 150.5 LGT), habida cuenta de que la recepción de la sentencia del Tribunal Supremo tuvo lugar el *6 de noviembre de 2012*, en tanto la mencionada liquidación se notificó el *9 de mayo de 2013*, sin que tal plazo superior a los seis meses quedase interrumpido válidamente por la liquidación anterior de 29 de noviembre de 2012 del propio Inspector Regional de la Delegación en Cataluña de la AEAT, declarada nula de pleno derecho por esta Sala mediante auto de 27 de febrero de 2013, confirmado por otro posterior de 19 de junio de 2013".

Decía el citado Auto de 24 de julio de 2014 en sus Fundamentos Jurídicos que "el único motivo de nulidad esgrimido frente a la ejecución de la sentencia no denuncia, de forma directa, la eventual disconformidad con lo ejecutoriado, esto es, con los términos de la sentencia de la Sala de instancia a la que de forma inmediata se trata de dar cumplimiento, sino que se invoca la aplicación del artículo 150.5, párrafo primero, de la LGT, a cuyo tenor: "5. Cuando una resolución judicial o económico-- administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período 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 período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución" (F.J. Primero).

La interpretación que de forma constante y reiterada ha realizado el Tribunal Supremo en relación con la aplicación de este precepto no admite lugar a dudas acerca de la generalización del concepto de retroacción de actuaciones inspectoras, lo sean o no en un sentido estricto o riguroso, que no sólo abarca los casos en que se ordena formalmente la retroacción y ésta procede por razones formales o de procedimiento. Antes al contrario, el Tribunal Supremo - *sentencia de 4 de abril de 2013, dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina nº 3369/2012* -- ha dejado bien claro que, a efectos de declarar la prescripción extintiva, sobrevenida,



por la superación del plazo establecido en el artículo 150.5 LGT , es indiferente la objeción aducida en el incidente por el Abogado del Estado, en el sentido de que, una vez superado el plazo máximo que fija el precepto –que no limita su aplicación a aquellos casos en que la retroacción aparezca explícitamente declarada en la resolución de que se trate ni que se adopte para la subsanación de defectos formales, por 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–, es preciso poner en conexión el apartado 5 del precepto con el apartado, 2, de donde cabe inferir que la consecuencia de la infracción del plazo es la pérdida de todo efecto interruptivo de la prescripción, incluso de los que en principio pudieron tener tal virtualidad al margen de las actuaciones inspectoras, como los derivados de la interposición de reclamaciones y recursos, toda vez que el Alto Tribunal, con cita del voto particular formulado en la sentencia de instancia casada en la que examinarnos, alude explícitamente a dicho caso, en el fundamento jurídico tercero in fine de su sentencia.

Por lo demás, tal consecuencia específica –la pérdida del efecto interruptivo de las reclamaciones y recursos anteriores al plazo de ejecución– aparece más claramente expresada en la *sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011* (casa. 1908/2008), invocada por la entonces recurrente como de contraste en el recurso de casación para unificación de doctrina a que se ha hecho mención (FJ Segundo).

En consecuencia, debe entenderse superado el plazo semestral máximo con qué cuenta la Administración para dictar la liquidación en ejecución de la sentencia, a contar desde la fecha de recepción de la sentencia para su ejecución (el 6 de noviembre de 2013) hasta la notificación de la liquidación practicada para ejecutar la sentencia firme (25 de marzo de 2014 , con el efecto prescriptivo indicado en el repetido artículo 150.5 de la LGT y la jurisprudencia que lo interpreta, sin que dicho periodo pueda quedar interrumpido por actuaciones de la Administración que, contradictorias con lo ejecutoriado en la sentencia, esta Sala ha declarado nulas de pleno derecho.

Por lo demás, el Abogado del Estado sostiene en su escrito de oposición al incidente un concepto sobre el alcance objetivo del artículo 150.5 LGT incompatible con la reiterada doctrina del Tribunal Supremo dictada en su interpretación que no distingue entre la retroacción de actuaciones inspectoras para subsanar defectos de carácter formal o para hacer cumplir la sentencia estimatoria por motivos de fondo, pues a unas y a otras, indistintamente, afecta la prescripción contenida en dicho precepto (FJ Tercero)".

En aplicación de la doctrina expuesta el Auto de 24 de julio de 2014 acordó:

"1º) Estimar el incidente de ejecución de sentencia formulado por la parte recurrente.

2º) Anular la liquidación practicada el 8 de mayo de 2013 en ejecución de la presente sentencia, por prescripción sobrevinida de la facultad de determinar la deuda tributaria mediante liquidación".

2. El *Auto de 25 de septiembre de 2014* , que desestimó el recurso de reposición interpuesto por el Abogado del Estado contra al Auto de 24 de julio de 2014 , razonaba en la misma línea: "la declaración de prescripción extintiva, ex artículo 150 LGT , que contiene el auto de esta Sala impugnado en reposición, no es sino el resultado directo de aplicar una jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo, plasmada en cinco sentencias, al menos, entre las que se encuentran las dos citadas en el mencionado auto. El estado de la jurisprudencia, pues, no es precario ni fácilmente movable.

La cuestión atinente, por tanto, a la diferencia conceptual entre retroacción de actuaciones inspectoras, de un lado, y ejecución de una resolución administrativa o judicial, atendida esa jurisprudencia, no debe excluir de la aplicación del artículo 150.5 LGT y su consiguiente efecto prescriptivo, cuando se superen los plazos de inactividad en él previstos, a estos últimos casos, equiparados claramente por el Tribunal Supremo a los de retroacción aunque no parezcan serlo".

TERCERO.- El Abogado del Estado recurrente articula un único motivo de casación que enuncia en los siguientes términos: se invoca el motivo o causa recogido en el artículo 87.1.c) LJCA , que permite el acceso al recurso de casación cuando los autos en ejecución de sentencia resuelvan cuestiones no decididas por la sentencia que se ejecuta o contradigan lo ejecutoriado. En este caso con infracción del artículo 150.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en relación con los arts. 68 y 239 de la misma Ley, el arto 66 del Real Decreto 520/2005 , por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa y el artículo 197.8 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el 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, así como jurisprudencia del Tribunal Supremo relacionada con los mismos, en concreto y en especial de la sentencia dictada el 29 de septiembre de 2014 por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en el recurso de casación para la unificación de doctrina 1014/2013 .



En este caso, la sentencia dictada por la Audiencia Nacional el 8 de octubre de 2009 en el recurso 171/2006 , modificada por la del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2012 (casa. 6555/2009) , solo declaró la nulidad de las liquidaciones practicadas a Ética Leicer S.A. por Impuesto de Sociedades, ejercicios 1995 a 1998 en lo referido a la de los tres primeros ejercicios. La sentencia, por lo tanto, no se pronuncia sobre la aplicación al caso, en ejecución de la misma, del artículo 150.5 de la Ley 58/2003 , General Tributaria (LGT), por lo que los Autos recurridos resuelven, como exige el artículo 87.1.c) precitado, una cuestión no decidida, ni directa, ni indirectamente, en la sentencia. Los Autos recurridos, además de resolver una cuestión no decidida en la sentencia, lo hacen vulnerando el mismo Artículo 150.5 de la LGT que dicen aplicar en relación con los artículos 66 , 68 y . 239.3 de la misma Ley y con los artículos 66.2 y 70 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , por el que se aprueba el Reglamento de Revisión en vía administrativa (RRVA). Tales normas se vulneran por la sentencia infringida al considerar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo es clara al declarar que el citado artículo 150.5 es aplicable a cualesquiera resoluciones que se dicten en ejecución de una resolución firme en vía administrativa o judicial, aunque ésta no ordene la retroacción de actuaciones o aunque no anule el acto originario por razones formales sino de fondo cuando ello es contrario a dichas normas. Los Autos recurridos no conceden relevancia a otras sentencias, también del Tribunal Supremo, que contradicen las resoluciones en que se amparan como, por ejemplo, la sentencia de 9 de diciembre de 2013 en el recurso de casación 4494/2012 .

La *sentencia* dictada el 29 de septiembre de 2014 por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el recurso de casación para la unificación de doctrina 1014/13 , es de aplicación clara en este caso. Se refiere a si, anulada una liquidación tributaria por incurrir en defectos de fondo, materiales o sustantivos, la Administración puede liquidar de nuevo. Esta sentencia confirma la doctrina del "segundo tiro" que ya había marcado el Tribunal Supremo anteriormente, pero tiene especial valor respecto a la aplicación indiscriminada del artículo 150.5 LGT a los casos de estimación parcial por razones de fondo o materiales. La importancia de la sentencia es que ahora, de una forma muy clara y razonada, manifiesta el Tribunal Supremo en contra de lo dicho en otras sentencias sobre la aplicación de la retroacción del artículo 150.5, que cuando hay estimación total o parcial por razones de fondo no puede haber retroacción. (Fundamentos Tercero y Cuarto).

Nuestro sistema jurídico-tributario no contempla la retroacción de actuaciones para los casos en que se anula un acto por razones materiales. La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico.

Pero la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico- administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito.

En este caso el Auto de 24 de julio de 2014 la Sala de instancia acuerda:

- 1) Estimar el incidente de ejecución de sentencia formulado por la parte recurrente Ética Leicer S.A.
- 2) Anular la liquidación practicada el 8 de mayo de 2013, en ejecución de la sentencia firme recaída en este recurso, por declarar sobrevenidamente prescrita la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación, por superación del plazo máximo de seis meses establecido en el artículo 150.5 LGT .

Esa tesis resulta contraria al tenor literal del propio artículo 150.5 LGT que se refiere a "cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras..." lo que no ocurre en el supuesto a que nos estamos refiriendo, en el que ninguna resolución ordena la retroacción de actuaciones, sino que se anula parcialmente un acto, perviviendo sin embargo el acto en la parte en que ha sido confirmado.

Mientras que el supuesto de anulación por motivos formales y consiguiente retroacción conlleva la "expulsión del universo jurídico" de la liquidación anulada, en el caso de la estimación parcial por motivos de fondo" permite apreciar la pervivencia de una "parte no anulada" sin que en tales casos pueda hablarse de retroacción.

Precisamente por ello, el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , por el que se aprueba el Reglamento de Revisión en vía administrativa, dispone 66.2 que "Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación." Dicho precepto, relativo a la ejecución de las resoluciones de recursos o reclamaciones económicoadministrativas, resulta igualmente aplicable a los actos que hayan de dictarse en ejecución de resoluciones judiciales, toda vez que el artículo 70 del citado Reglamento, dispone que "la ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso- administrativa. En todo lo que,



no se oponga a la normativa citada y a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1ª. de este capítulo".

Por todo lo expuesto ha de concluirse que la nueva liquidación que se dicta tras una resolución o sentencia de estimación parcial por motivos de fondo no forma parte del procedimiento inspector en el que se dictó la liquidación originaria y por lo tanto no cabe aplicarle lo previsto en el artículo 150.5 Ley 58/2003 para los supuestos de retroacción en los que el procedimiento inspector había culminado, pero una resolución, administrativa o judicial, ordena su reposición al momento al que se produjo el defecto formal.

Consecuencia necesaria de lo anterior es que los actos de liquidación dictados en ejecución de una resolución de estimación parcial por motivos de fondo, no están sujetos al plazo indicado en el artículo 150.5 de la Ley 58/2003 , General Tributaria.

En consecuencia, no puede tenerse por producida la prescripción en los términos en los que se manifiesta el Auto recurrido.

CUARTO.- 1. En uso de la posibilidad contenida en el artículo 94 de la LJCA la parte recurrida viene a alegar la concurrencia, en el presente caso, de las causas de inadmisibilidad del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado en fecha 3 de octubre de 2014, establecidas en el artículo 93.1.c) y 93.1.d).

LEICER BIENES Y EQUIPOS SAU invoca, en primer lugar, la concurrencia del motivo de inadmisión previsto en el artículo 93.1.c) de la LJCA , esto es, por haberse desestimado en el fondo otros recursos sustancialmente iguales.

Del motivo de casación recogido en el escrito de interposición resulta que concurren los motivos previstos en el artículo 87.1.c) LJCA para la interposición del recurso de casación, pues los Autos resuelven una cuestión no decidida en la sentencia. Sin embargo, considera el Abogado del Estado que el fallo contenido en dichos Autos infringen el artículo 150.5 de la LGT , en relación con los artículos 66 , 68 y 239 de la LGT , así como con los artículos 66.2 y 70 del Real Decreto 520/2005 .

Efectivamente, el motivo de anulación de los citados Autos de la Audiencia Nacional de fecha 24 de julio y 25 de septiembre de 2014 formulado por el Abogado del Estado ya ha sido aclarado por este Tribunal Supremo, entre otras, en sus sentencias de 18 de octubre de 2013 (casa. unif. doct. 830/2012), de 12 de junio de 2013 (casa. 1921/2012), de 4 de abril de 2013 (casa. unif. doct. 336912012), de 24 de junio de 2011 (casa. 1908/2008). La doctrina sentada a través de las citadas sentencias es que 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 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 o que se adopte para la subsanación de defectos formales, por lo que cabe aplicarlo también a aquellas resoluciones que se dicten en ejecución de una resolución firme, administrativa o judicial (sentencia del 4 de abril de 2013, dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina nº 3369/2012).

Por ello, la propia Audiencia Nacional, cuando resuelve el recurso de reposición interpuesto por el Abogado del Estado ya lo advierte de forma contundente de la siguiente manera: "la declaración de prescripción extintiva, ex artículo 150 LGT , que contiene el auto de esta Sala impugnado en reposición, no es sino el resultado directo de aplicar una jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo, plasmada en cinco sentencias, al menos, entre las que se encuentran las dos citadas en el mencionado auto. El estado de la jurisprudencia, pues, guste o no el criterio a la Administración recurrida, no es precario ni fácilmente movable.

2. La parte recurrida invoca, asimismo, la concurrencia del motivo de inadmisión previsto en el artículo 93.1.d), al carecer manifiestamente de fundamento el escrito de interposición. El citado escrito no motiva ni justifica debidamente la pretensión que constituye el objeto del recurso ya que su fundamentación nada tiene que ver con dicho objeto.

El Abogado del Estado, en su escrito de interposición, se refiere casi en exclusiva a la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014 dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina 1014/2013. La doctrina jurisprudencial sentada por la citada Sentencia consiste en que la anulación de una liquidación tributaria por razones de fondo no impide a la Administración liquidar de nuevo, si el derecho a fijar la deuda tributaria no ha prescrito, y siempre que no incurra en la reformatio in peius (lo que se conocía como la "teoría del tiro único").

La Sala es conocedora de la citada doctrina jurisprudencial, pero resulta que en ningún momento procesal se ha discutido esta cuestión.



Lo que se está discutiendo en el caso de autos es la aplicación de lo dispuesto en el artículo 150.5 de la LGT cuando las sentencias y resoluciones estimatorias parcialmente no ordenan, expresamente, la retroacción de actuaciones. En el caso de autos la Inspección de los Tributos dictó un primer acuerdo de ejecución de sentencia que fue declarado nulo de pleno derecho en virtud de lo previsto en el artículo 103.4 LJCA , teniendo como consecuencia su expulsión del universo jurídico. Cuando la Inspección dictó el segundo acuerdo de ejecución ya había prescrito su derecho a liquidar puesto que había transcurrido el plazo previsto en el citado precepto. En definitiva no se ha cuestionado si la Administración podía o no dictar un nuevo acto administrativo, sino que cuando este fue notificado a la parte, ya había prescrito su derecho a determinar la deuda tributaria.

El recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado tiene como finalidad poner de manifiesto la infracción del artículo 150.5 en relación con los artículos 66 , 68 y 239 de la LGT y los artículos 66.2 y 70 del Real Decreto 520/2005 , y su consiguiente efecto interruptivo, cuestión que no tiene su correspondencia con la litis dilucidada en la citada sentencia de 29 de septiembre de 2014 , casi transcrita literalmente por la Abogacía del Estado en su escrito de interposición.

Asimismo, el Abogado del Estado termina citando en su escrito de interposición la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2013 (recurso de casación 4494/20 12). Esta sentencia citada resuelve cómo han de fijarse los intereses de demora en el caso de anulación de una liquidación parcial por razones sustantivas, determinando la base, el dies a quo y el dies ad quem, y el tipo de interés que debe aplicarse en dicho periodo en función de si la deuda está o no suspendida. Esta cuestión, como puede apreciarse, tampoco tiene nada que ver con la cuestión objeto de debate. Siendo la finalidad del recurso de casación la de depurar la aplicación del Derecho, tanto en el aspecto sustantivo como procesal, que haya realizado la resolución de instancia, no puede prosperar un motivo en el que las infracciones que en él se denuncian evidencian una falta de correspondencia con la concreta fundamentación de la sentencia que se recurre.

QUINTO.- La cuestión expresamente aducida por el Abogado del Estado en su recurso de casación corresponde a la eventual infracción, en los Autos de fecha 25 de septiembre de 2014 y de fecha 24 de julio de 2014 de la Audiencia Nacional , del artículo 150.5 de la LGT , en relación con los artículos 66 , 68 y 239 de la LGT , así como con los artículos 66.2 y 70 del Real Decreto 520/2005 .

Los Autos de la Audiencia Nacional objeto del presente recurso de casación declaran la prescripción extintiva sobrevenida del derecho de la Administración a dictar la liquidación en ejecución de sentencia, por entenderse superado el plazo semestral máximo, a contar desde la fecha de recepción de la sentencia por el órgano competente para su ejecución hasta la notificación de la liquidación practicada para ejecutar la sentencia firme. conforme a lo dispuesto en el artículo 150.5 de la LGT y la jurisprudencia que lo interpreta; sin que dicho periodo pueda quedar interrumpido por actuaciones de la Administración, que, contradictorias con lo ejecutoriado en la sentencia, la Sala de la Audiencia ha declarado nulas de pleno derecho por imperativo de lo dispuesto en el artículo 103.4 de la LJCA .

No obstante lo anterior, el Abogado del Estado vuelve a argumentar, en su recurso de casación, que, en el caso de autos, no resulta aplicable lo establecido en el artículo 150.5 de la LGT ya que "ninguna resolución ordena expresamente la retroacción de actuaciones, sino que anula parcialmente un acto, perviviendo sin embargo el acto en la parte en que ha sido confirmado".

Pero este argumento ya fue el motivo en el que el Abogado del Estado fundamentó tanto su escrito de oposición al incidente de ejecución planteado por LEICER BIENES Y EQUIPOS SAU como su escrito interponiendo recurso de reposición frente al Auto de la Audiencia Nacional que estimó las pretensiones de la parte, ahora recurrida, recurso que asimismo fue desestimado.

Resulta obvio que lo previsto en el citado 150.5 de la LGT no puede quedar diluido por lo previsto en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005 , como pretende el Abogado del Estado, pues ha de prevalecer este primero por su mayor rango y especialidad, pues el artículo 150.5 de la LGT establece la norma especial relativa al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos de inspección.

La Audiencia Nacional resolvió, conforme a lo expuesto en el análisis sobre la concurrencia de causa de inadmisión, que la interpretación que de forma constante y reiterada ha realizado el Tribunal Supremo en relación con la aplicación de este precepto, no admite lugar a dudas acerca de la generalización del concepto de retroacción de actuaciones inspectoras, lo sean o no en un sentido estricto o riguroso, que no sólo abarca los casos en que se ordena formalmente la retroacción y ésta procede por razones formales o de procedimiento".

No existen dudas sobre la interpretación que de forma constante y reiterada ha realizado ese Tribunal Supremo en relación con la aplicación de este precepto. 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



sobrevenida 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 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, dictada en el rec. casa. unif. doctr. n° 3369/2012).

Asumida dicha doctrina la consecuencia es obvia: la no conclusión del procedimiento de ejecución por parte de la Inspección de los tributos en el plazo establecido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.5 LGT , conlleva que se produzca la prescripción sobrevenida del derecho de la Administración a liquidar.

SEXTO.- En conclusión, hay que entender que la ejecución de la sentencia de 8 de octubre de 2009 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso núm. 171/2006 , no ha sido conforme a Derecho y que el recurso de casación interpuesto contra el Auto de 24 de julio de 2014 , confirmado en reposición por el de 25 de septiembre de 2014 , debe ser desestimado.

Al declararse no haber lugar al recurso de casación, procede imponer las **costas** a la parte recurrente, de conformidad con lo que establece el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción , si bien la Sala, haciendo uso de las facultades que le otorga el apartado 3 del mismo precepto, limita la cuantía de los honorarios de la parte recurrida, por todos los conceptos, vistas las circunstancias concurrentes, a la cantidad de 4.000 euros.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra el Auto de 24 de julio de 2014 , confirmado en reposición por el de 25 de septiembre de 2014, de la Sala de lo Contencioso -Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, con imposición de costas a la Administración recurrente, con el límite cuantitativo que se establece en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .-Manuel Vicente Garzon Herrero.- Angel Aguallo Aviles.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACION.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.