



Roj: **STS 3416/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3416**

Id Cendoj: **28079130022022100321**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/09/2022**

Nº de Recurso: **5625/2020**

Nº de Resolución: **1197/2022**

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

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR. Comunidad de las Islas Baleares, 29-04-2019,**
STSJ BAL 559/2020,
ATS 2857/2021,
STS 3416/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.197/2022

Fecha de sentencia: 27/09/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5625/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/09/2022

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5625/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1197/2022

Excma. Sra. y Excmos. Sres.



D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de septiembre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5625/2020, promovido por don Ildefonso y doña Esperanza, representado por la procuradora doña Catalina Ana Salas Gómez, bajo la dirección letrada de doña M^a Concepción García Castañón, contra la sentencia núm. 350/2020, de 22 de julio, dictada por la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares en el recurso núm. 238/2019.

Comparece como parte recurrida Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por don Ildefonso y Doña Esperanza contra la sentencia núm. 350/2020, de 22 de julio, de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, desestimatoria del recurso núm. 238/2019 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo-Regional de Illes Balears, de fecha 29 de abril de 2019 (exptes. NUM000 ; NUM001 ; NUM002), que desestimó las reclamaciones económico-administrativas instadas contra tres acuerdos de ejecución, en concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y expedientes sancionadores derivados.

SEGUNDO.- La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con fundamento en que el Tribunal Supremo ha fijado doctrina según la cual, en supuestos de ejecución de resoluciones económico-administrativas que estiman en parte las reclamaciones formuladas frente a actos derivados de actuaciones inspectoras, procede aplicar la regla contenida en el artículo 150.5, actual artículo 150.7 del mismo texto legal, aunque la anulación obedeciera a motivos de fondo y no meramente formales. Habida cuenta de que, en este caso, no habían transcurrido seis meses, plazo mínimo otorgado en este precepto, desde que se dictó la comunicación de remisión de cumplimiento por parte del TEAR, en fecha 28 de agosto de 2018, hasta el día en que se notificaron las resoluciones dictadas en ejecución del acto parcialmente estimatorio, 19 de octubre de 2018, no aprecia caducidad del procedimiento.

La procuradora de don Ildefonso y doña Esperanza preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 10 de septiembre de 2020, identificando como normas legales que se consideran infringidas el artículo 150.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], en la versión introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre; el artículo 66.2 y 3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa ["RGRVA"], en relación con el artículo 239.3 LGT, así como el 14.2. e) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ["LPACAP"].

La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 25 de septiembre de 2020.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 11 de marzo de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Determinar 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. En particular, discernir si resulta de aplicación el artículo 150.7 LGT, introducido por la Ley 34/2015, o el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA.



En caso de que resulte aplicable en estas situaciones el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, determinar en qué fecha ha de situarse el dies a quo del mismo y qué consecuencias comporta su incumplimiento por parte de la administración ejecutante.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 150.7 y 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), ["LGT"], y 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, (BOE de 27 de mayo) ["RGRVA"].

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la procuradora Sra. Salas Gómez en nombre y representación de los recurrentes interpuso recurso de casación en escrito de 11 de mayo de 2021, en el que, respondiendo a la primera cuestión casacional planteada se remite a la doctrina de esta Sala recogida en las sentencias 1188/2020, de 21 de septiembre (rec. cas. 5684/2017); y 1558/2020, de 19 de noviembre (rec. cas. 4911/2018), y entiende que "[...] la resolución estimatoria en revisión adoptada por los Tribunales Económicos Administrativos anulando un acto administrativo, lo puede ser, bien por motivos materiales o sustantivos o bien por motivo de forma.

La actuación de la administración acatando dicha resolución será distinta en uno o en otro supuesto, en el primer supuesto, es decir, anulación por defectos materiales o de fondo, no cabe la retroacción del procedimiento administrativo, lo único que cabe es la ejecución de dicha resolución, en este supuesto es de aplicación el artículo 66.2 del RGRVA, por el contrario, en resoluciones que resuelven por defectos de forma, cabe la retroacción:

La ejecución de la resolución revisora se bifurca, de tal manera, que si hay defectos de forma, estamos ante una retroacción del mismo procedimiento y por ende, si el acto anulado procede de un procedimiento de inspección, cabe la aplicación del artículo 150.7 de la LGT, precepto que regula el plazo que tiene la administración, en actos de inspección, para resolver y acatar la resolución revisora del Tribunal Económico Administrativo, actuación que además, plazo que se aplica, no sólo al acto derivado del procedimiento de inspección, sino, también, al acto decretando la sanción derivada del procedimiento inspector.

Por el contrario, la ejecución de las resoluciones revisoras que aprecian defectos materiales o de fondo del acto anulado, la ejecución se debe realizar conforme el artículo 66.2 del RGRVA, independientemente del procedimiento que dio lugar al acto originario anulado, sea por sanción, por gestión o por inspección y en este caso, la ejecución se debe llevar a cabo en el plazo de un mes" (págs. 8-9 del escrito de interposición).

Y en relación con la segunda cuestión casacional responde que "[e]l dies a quo comenzará en el momento en que la Administración, en este caso, la Agencia Tributaria a través de su oficina de relación con los tribunales, sea notificada del acuerdo de resolución del Tribunal Económico Administrativo" (pág. 11).

Por último, sobre las consecuencias que comporta el incumplimiento del plazo por parte de la administración ejecutante, la parte recurrente se remite a la doctrina recogida en la sentencia núm. 1188/2020, cit., que "[...] determina que el plazo que posee la Administración tributaria para ejecutar una resolución en vía revisora por la que se declara la nulidad de una sanción, es de un mes, por aplicación del artículo 66.2 del RGRVA. [...]", y concluye que "[s]i la doctrina sentada por el Alto Tribunal, en cuanto a un procedimiento sancionador, es de un mes desde que se anula la sanción por el Tribunal revisor, el mismo plazo se debe aplicar a las resoluciones recaídas en expedientes de gestión y de inspección" (págs. 17-18).

Finalmente solicita el dictado de sentencia "[...] por la que case y anule la Sentencia recurrida, estimando el presente recurso en los términos señalados en el mismo".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 23 de junio de 2021, escrito de oposición en el que aduce que "[l]a sentencia del TSJ Islas Baleares, ha aplicado la doctrina del Tribunal Supremo según la cual, en supuestos de ejecución de resoluciones económico administrativas que estiman en parte las reclamaciones formuladas frente a actos derivados de actuaciones inspectoras, procede aplicar la regla contenida en el artículo 150.5 LGT, actual artículo 150.7 del mismo texto legal, aunque la anulación obedeciera a motivos de fondo y no meramente formales y ,dado que en el caso de autos, no habían transcurrido seis meses, plazo mínimo otorgado en este precepto, desde que se dictó la comunicación de remisión de cumplimiento por parte del TEAR, en fecha 28 de agosto de 2018, hasta el día (19 por parte del TEAR, en fecha 28 de agosto de 2018, hasta el día (19-10-2018) en que se notificaron las resoluciones dictadas en ejecución del acto parcialmente estimatorio, no aprecia caducidad del procedimiento", y -razona- como en el caso que nos ocupa "[...] ha habido retroacción por un cómputo deficiente de consumo eléctrico, con las consecuencias liquidatorias correspondientes, habremos de entender que, en el sentido amplio que ahora parece disponer la Ley, eso es un defecto "formal" y por ello merecedor de



retroacción de actuaciones. De ser considerado de fondo o material, no habría lugar a tal retroacción sino a la anulación total o parcial sin más (y sin perjuicio de que, en su caso, la Administración Tributaria reiniciara el procedimiento si ello fuera posible y no estuviera prescrita la deuda" (págs. 12-14 del escrito de oposición).

Por ello suplica a la Sala "[...] dicte sentencia que DESESTIME el presente recurso de casación y confirme la sentencia impugnada, declarando en su caso la interpretación jurisprudencial que considere conveniente, siendo [su] propuesta la reseñada en el fundamento sexto de este escrito de oposición, sin perjuicio de las facultades que atribuye a la Sala el artículo 93 LRJCA".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 20 de septiembre de 2022, fecha en que tuvo lugar dicho acto, Habiendo anunciado voto particular el Magistrado Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, declinando la ponencia inicialmente atribuida, asumió la ponencia el Excmo. Sr. Rafael Toledano Cantero.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación.*

La representación procesal de don Ildefonso y doña Esperanza impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 350/2020, de 22 de julio, de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, desestimatoria del recurso núm. 238/2019 interpuesto por los aquí recurrentes contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears, de fecha 29 de abril de 2019, que desestimó acumuladamente las reclamaciones económico-administrativas instadas frente a tres acuerdos de ejecución, a saber: i) el acuerdo, de fecha 19 de octubre de 2018, de ejecución de resolución económico-administrativa con núm. NUM001, y cuantía de 29.220,49 euros, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012; ii) el acuerdo, de fecha 19 de octubre de 2018, de ejecución de resolución económico-administrativa con número NUM002, y cuantía de 7.462,97 euros por el concepto Expedientes Sancionadores de la Inspección Financiera y Tributaria; y iii) el acuerdo, de fecha 19 de octubre de 2018, de ejecución de resolución económico-administrativa con número NUM000, y cuantía de 7.462,97 euros, por el concepto Expedientes Sancionadores de la Inspección Financiera y Tributaria.

SEGUNDO.- *Antecedentes del litigio.*

A fin de centrar la cuestión planteada, conviene reseñar los hechos relevantes para el caso.

Los recurrentes, don Ildefonso y doña Esperanza, presentaron declaración liquidación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio de 2012, en la modalidad de tributación conjunta, respecto a la que se inició a un procedimiento de inspección tributaria que culminó con unos acuerdos de la jefatura de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Illes Balears de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de 15 de septiembre de 2014, relativos a liquidación de IRPF correspondiente al ejercicio 2012 y a dos sanciones por la comisión de infracciones tributarias graves. En el procedimiento de inspección la determinación del rendimiento de la actividad económica se realizó mediante la aplicación del método de estimación indirecta, dada la imposibilidad de la Administración tributaria de disponer de los datos necesarios para la determinación completa del mismo.

Interpuestas por los obligados tres reclamaciones económico-administrativas fueron acumuladas y resueltas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Islas Baleares el 31 de mayo de 2018, que decidió anular los actos impugnados y acordar la retroacción de actuaciones, en los términos señalados en esa resolución. Esta anulación, que comportó una estimación parcial de las reclamaciones, vino motivada por la apreciación de un error material en el cómputo del consumo eléctrico que se tomaba como referencia al calcular la base imponible mediante el método de estimación indirecta.

El fundamento de la antedicha resolución es el siguiente: "Comprobándose a partir de la factura de consumo eléctrico del mes de septiembre de 2012 que obra en el expediente administrativo que efectivamente existe el error invocado por el obligado **tributario** ya que el consumo de este mes es de 11.097 Kwh, y que aplicando este consumo de 11.097 Kwh del mes de septiembre de 2012 que sirve para determinar el denominador del factor de ponderación utilizado que incluye los consumos de los meses para los que fueron aportados contratos de arrendamiento (de abril a octubre) este asciende a 44.233 en lugar del calculado por la Administración en 34.233, y que efectivamente conlleva un menor valor del factor de ponderación utilizado tal y como alega el obligado **tributario**. Razón por la que ha de estimarse parcialmente la presente reclamación al admitirse las alegaciones de la parte reclamante en lo relativo a este punto, anularse la liquidación en lo referente al mismo y ordenar retroacción de actuaciones a efectos de que se dicte nueva liquidación corrigiendo lo relativo a dicha cuestión".



En fecha 28 de agosto de 2018, el órgano económico-administrativo generó una comunicación de remisión de cumplimiento de este acto dirigida a la Oficina de Relación con los Tribunales de la AEAT, la cual fue remitida por correo electrónico el 17 de septiembre de 2018, existiendo constancia de que fue recibida por funcionario de esta oficina el 24 de septiembre de 2018.

En fecha 19 de octubre de 2018, la administración notifica los tres acuerdos de ejecución: uno referido a la liquidación corrigiendo aquel error de cálculo y otros dos correspondientes a las sanciones calculadas con base en el nuevo importe.

Concretamente, los acuerdos de ejecución son los siguientes:

i) El acuerdo, de fecha 19 de octubre de 2018, de ejecución de resolución económico-administrativa con número NUM003, en el que se acuerda:

1.- Anular la liquidación derivada del acta objeto de impugnación en la cantidad de 34.493,66€.

2.- Dictar nuevo acto de liquidación del que resulta una deuda tributaria de 29.220,49€ (26.535,01€ de cuota más 2.685,48€ de intereses de demora por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012. Respecto al cálculo de devengo de los intereses de demora se limita al periodo comprendido entre el día que hubiere correspondido a la liquidación anulada, esto es, el día 2 de julio de 2013, hasta el día 17 de octubre de 2015, por aplicación de lo dispuesto en el art. 240.2 LGT habida cuenta del tiempo transcurrido entre la fecha de interposición de la reclamación económico administrativa, el día 17 de octubre de 2014, y la fecha de resolución del TEAR, que fue el 31 de mayo de 2018.

ii) El acuerdo, de fecha 19 de octubre de 2018, de ejecución de resolución económico-administrativa con número NUM000, en que se dicta resolución sancionadora con número de acta NUM004, a cargo de doña Esperanza, imponiendo sanción, con reducción por ingreso, en el importe de 7.462,97 euros; por el concepto Expedientes Sancionadores de la Inspección Financiera y Tributaria

iii) El acuerdo, de fecha 19 de octubre de 2018, de ejecución de resolución económico-administrativa con número NUM002, en que se dicta resolución sancionadora con número de acta NUM005, a cargo de don Ildelfonso, imponiendo sanción, con reducción por ingreso, en el importe de 7.462,97 euros, por el concepto Expedientes Sancionadores de la Inspección Financiera y Tributaria.

Por parte de los hoy recurrentes se interpusieron tres nuevas reclamaciones económico-administrativas contra estos actos en las que se invocó la caducidad de los expedientes de liquidación y sanción. Estas reclamaciones fueron finalmente desestimadas por resolución de Tribunal Económico Administrativo Regional de Islas Baleares en fecha 29 de abril de 2019.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo, el mismo fue desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso.

TERCERO.- *Argumentación de la sentencia recurrida.*

En la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares de 22 de julio de 2020, objeto de este recurso de casación, se desestiman cada uno de los motivos en que descansa el recurso contencioso-administrativo con fundamento en que el Tribunal Supremo ha fijado doctrina según la cual, en supuestos de ejecución de resoluciones económico-administrativas que estiman en parte las reclamaciones formuladas frente a actos derivados de actuaciones inspectoras, procede aplicar la regla contenida en el artículo 150.5 LGT, actual artículo 150.7 del mismo texto legal, aunque la anulación obedeciera a motivos de fondo y no meramente formales. Además, la sentencia recurrida concluye que en este caso, desde que se dictó la comunicación de remisión de cumplimiento por parte del TEAR, en fecha 28 de agosto de 2018, hasta el día en que se notificaron las resoluciones dictadas en ejecución del acto parcialmente estimatorio, 19 de octubre de 2018, no habían transcurrido seis meses, plazo mínimo otorgado en el art. 150.7 LGT, precepto que considera aplicable, y rechaza la pretensión de caducidad del procedimiento aducida por la parte recurrente.

CUARTO.- *Las cuestiones de interés casacional.*

El auto de 11 de marzo de 2021 de la Sección de Admisión determina que las cuestiones de interés casacional son las siguientes:

"2º [...]

Determinar 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. En particular, discernir si resulta de

aplicación el artículo 150.7 LGT, introducido por la Ley 34/2015, o el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA.

En caso de que resulte aplicable en estas situaciones el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, determinar en qué fecha ha de situarse el dies a quo del mismo y qué consecuencias comporta su incumplimiento por parte de la administración ejecutante.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 150.7 y 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), ["LGT"], y 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, (BOE de 27 de mayo), ["RGRVA"] [...].

QUINTO.- Alegaciones de las partes recurrente y recurrida.

En su escrito de interposición, la parte recurrente alega que "[...] la Sentencia recurrida aplica indebidamente el artículo 150.7 de la LGT, y a su vez, inaplica el artículo 66 del RGRVA y el artículo 239.3 de la LGT, artículos reguladores de la ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos [...]" (pág. 2). Expone que la resolución económico administrativa a ejecutar no ordenaba la retroacción por motivos formales que pudieran dar lugar a la aplicación del art. 150.7 LGT, sino por motivos de fondo, por lo que resultaría de aplicación el art. 66.2 RGRVA y el art. 239.3 LGT, y en cuanto a las consecuencias que comportaría el incumplimiento del plazo que resultara de aplicación por parte de la Administración. En tal sentido, sostiene que el efecto debe ser el de la caducidad del procedimiento, y considera que, aun reconociendo que resulta de aplicación del art. 230.3 LGT "[...] se hace necesario armonizar los artículo 239.3 y 104 de la LGT, con el artículo 25 de la LPACAP [...] [por lo que] [e]n base a esa interpretación, no se puede extraer, porque la propia norma no lo dice, que el artículo 239.3 permita a la Administración Tributaria superar el plazo de un mes para la ejecución de los actos revisores dictados por los Tribunales Económicos Administrativos, lo que dice es que: no se exigirán intereses de demora desde que la administración incumpla el plazo del mes [...]."

En su alegado, la recurrente puntualiza que el art. 239.3 LGT tan solo "[...] regula los intereses aplicables en el supuesto de que se supere dicho plazo y ello hay que ponerlo en consonancia con la caducidad y con la prescripción del **derecho** de la Administración a iniciar un nuevo procedimiento, es decir, la caducidad no conlleva la prescripción del **derecho** de la Administración Tributaria para iniciar un nuevo procedimiento administrativo de inspección, y en ese supuesto, perdido el plazo para ejecutar, no puede aplicar intereses de demora [...]."

Añade que el art. 104.5 LGT "[...] está en consonancia con el artículo 25 de la LPACAP. Los dos regulan los procedimientos iniciados de oficio y los dos regulan el efecto de la caducidad, cual es, que no se produce la prescripción por sí sola de los **derechos** de la Administración Tributaria [...]."

Asevera que "[...] [e]l artículo 239.3 de la LGT, no distingue entre resoluciones que provengan de actos de inspección, de gestión o de sanción, lo que regula son los efectos en dos supuestos distintos, resolución que aprecie defectos de forma o resoluciones que aprecie defectos de fondo; en el primer supuesto cabe retroacción, por lo que no hay duda de que se apertura el mismo procedimiento administrativo anulado y por ende, si en el plazo previsto en la ley no se resuelve, cabe la caducidad por aplicación del artículo 104 4 y 5 de la LGT. Lo mismo debe predicarse de los supuestos de la resoluciones revisoras por defectos sustantivos o de fondo, porque, aunque la Administración sólo debe ejecutar, para ello debe abrir un nuevo procedimiento administrativo (el artículo 239.3 de la LGT, determina que los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviera su origen el acto objeto de impugnación) un procedimiento de ejecución que conlleva, declarar la nulidad del acto **tributario** anulado por el Tribunal Económico, dictando otro que se adapte a lo resuelto por éste, un procedimiento breve y con una sola actuación, pero un procedimiento al fin y al cabo [...]" (pág. 17).

Por todo ello, considera que "[...] el incumplimiento por la Administración tributaria del plazo de un mes previsto para ejecutar el acuerdo de una resolución económico administrativa que anula un acto dictado en procedimiento de inspección por razones de fondo o materiales, tendrá como efecto, la CADUCIDAD del procedimiento de ejecución, sin que ello suponga la prescripción de los **derechos** de la Administración Tributaria conforme el artículo 104.4 y 5 de la LGT [...]."

Tras esta argumentación, la parte recurrente postula que "[...] [e]l Fallo de la Sentencia a dictar por el Alto Tribunal al que nos dirigimos deberá sentar la doctrina siguiente:

1. La ejecución por la Administración tributaria de una resolución económico-administrativa, que anula un acto proveniente de una actuación inspectora por razones de fondo o materiales deberá realizarse en el plazo de un mes, conforme el artículo 66.2 del RGRVA y del artículo 239.3 de la LGT.



2. El cómputo del plazo de un mes se iniciará desde que tenga entrada en la Administración Tributaria el acuerdo resolutorio de anulación del acto dictado en una actuación inspectora por razones de fondo o materiales y no desde que la reciba el órgano competente para su ejecución.

3. El incumplimiento por la Administración tributaria del plazo de un mes previsto para ejecutar el acuerdo de una resolución económico administrativa que anula un acto dictado en procedimiento de inspección por razones de fondo o materiales, tendrá como efecto, la CADUCIDAD del procedimiento de ejecución, sin que ello suponga la prescripción de los **derechos** de la Administración Tributaria conforme el artículo 104.4 y 5 de la LGT".

Por su parte, la oposición de la Abogacía del Estado, en la representación que legalmente ostenta, argumenta que la resolución económico administrativa en este caso ordenó la retroacción formal y ello por cuanto, afirma, "[...] en el supuesto de autos ha habido retroacción por un cómputo deficiente de consumo eléctrico, con las consecuencias liquidatorias correspondientes, habremos de entender que, en el sentido amplio que ahora parece disponer la Ley, eso es un defecto "formal" y por ello merecedor de retroacción de actuaciones [...]", y que "[...] las respuestas jurisprudenciales a las cuestiones planteadas podrían ser:

1.- La ejecución por la Administración tributaria de una resolución económico administrativa que anula un acto de una actuación inspectora por razones de fondo o materiales debe ser el plazo establecido en el artículo 150.7 LGT, actual, porque la Jurisprudencia anteriormente establecida por la Sala TS debe seguir siendo aplicable ya que la retroacción siempre supone una irregularidad formal por su propio carácter (en otro caso la resolución debiera ser simplemente anulada, con opción de la Administración Tributaria a reiniciar o no el procedimiento si ello fuera posible por no prescripción).

2.- De ser aplicable el plazo del mes del artículo 66.2 RGRVA, el día inicial entendemos que ha de ser desde que sea recibida por el órgano administrativo competente para su ejecución porque, la recepción en otro órgano administrativo no competente no genera ningún efecto propio para la ejecución.

3.- En fin, el incumplimiento del plazo del mes del artículo 66 RGR, de ser ese plazo aplicable, el único efecto que debe producir es el que señala el artículo 239 LGT, el no devengo de intereses de demora por el tiempo excedido. [...]"

SEXTO.- Marco normativo.

Con carácter previo a examinar las cuestiones de interés casacional objetivo del presente recurso de casación, ha de exponerse el marco legal y jurisprudencial que ha de ser tomado en consideración en el supuesto litigioso.

El artículo 150 LGT, encargado de regular los plazos de las actuaciones inspectoras, disponía, en su redacción primigenia, concretamente en su apartado 5, lo siguiente:

"[...] 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 [...]"

Sobre este apartado el Tribunal Supremo elaboró una extensa y consolidada jurisprudencia, siendo destacable, por lo que a este recurso interesa, que su ámbito de aplicación no quedaba reducido a los casos en que la liquidación se anulara por razones formales, sino que también se debía extender a las anulaciones motivadas por razones de fondo. En ambos supuestos, es doctrina jurisprudencial constante la que declara que la administración tiene la obligación de finalizar las actuaciones en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan hasta la conclusión del plazo general, previsto en el apartado 1 del art 105 LGT o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior. Esta es la doctrina fijada, verbigracia, en la STS de 27 de marzo de 2017 (casación 3570/2015; ES:TS:2017:1090); de 25 de enero de 2017 (casación 2253/2015; ES:TS:2017:199), y de 30 de enero de 2015 (casación 1198/2013; ES:TS :2015:569), en las que se señala que aunque la previsión del anterior artículo 150.5 LGT estaba inicialmente destinada solo a los casos de anulación por razones formales que determinarían la retroacción de las actuaciones, dado que el legislador guardaba silencio sobre el plazo que se había de respetar cuando la anulación lo fuera por razones sustantivas o de fondo, aun cuando técnicamente no puedan considerarse supuestos de retroacción de actuaciones, no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a estos efectos, debiendo aplicarse también el límite temporal y las consecuencias del artículo 150.5 LGT a los casos de anulación de las liquidaciones por razones de fondo.

Con posterioridad a esta doctrina jurisprudencial, se ha producido la modificación operada por el artículo Único.27 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, reubicó esta previsión en el apartado 7 del artículo 150 LGT



e introdujo una variación en su redacción al especificar que la misma sería de aplicación cuando se produjera la retroacción por defectos formales:

"[...] Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y 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 previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución [...]"

Por su parte, la Disposición Transitoria Única. 6 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, dispone que los apartados 1 a 6 del nuevo artículo 150, serán aplicables a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de esta Ley, mientras que el apartado 7, será aplicable a todas las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción, que se haya ordenado, se produzca a partir de la entrada en vigor de esta Ley, como ocurre en el caso litigioso, en que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución tuvo lugar en 2018.

Finalmente, es pertinente reproducir también lo dispuesto en el artículo 66.2 RGRVA, que regula la ejecución de las resoluciones administrativas y cuya aplicación demandan los recurrentes por tratarse de una anulación de un acto por motivos de fondo:

"[...] Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución [...]"

La previsión del art. 66. 2 RGRVE ha sido recogidas en la actual redacción del artículo 239.3 LGT, dada por el artículo Único. 48 de la Ley 34/2015, que las dota de rango legal. Así, el párrafo cuarto del art. 239.3 LGT dispone que, "[...] salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución [...]". Esta norma, que no está contemplada de manera específica en la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debe considerarse en vigor al tiempo de dictar los acuerdos de ejecución, de conformidad con lo dispuesto en la disposición final duodécima de la Ley 34/2015, que prevé la entrada en vigor con carácter general a los veinte días de su publicación en el BOE de 22 de septiembre de 2015.

SÉPTIMO.- *El juicio de la Sala.*

Sobre la redacción vigente del artículo 150.7 LGT, nuestra Sala ha fijado doctrina jurisprudencial acerca de si el plazo que fija para la realización de actuaciones en cumplimiento de una resolución judicial o económico-administrativa puede ser de aplicación a los supuestos en que la misma sustente la revocación del acto en razones materiales, pues en los supuestos analizados en las sentencias aludidas en el anterior razonamiento era de aplicación el apartado 5 del artículo 150 en su redacción original. En cambio, en el caso que nos ocupa, dado que la recepción del expediente por la administración tributaria se produjo en el año 2018, ha de resultar de aplicación el nuevo apartado 7, conforme a lo dispuesto en la Disposición Transitoria Única. 6 de la Ley 34/2015.

En efecto, la previsión temporal contenida en el actual apartado 7 del artículo 150 difiere de la que regulaba el anterior apartado 5 en cuanto especifica que será aplicable "[c]uando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras". Aunque la Abogacía del Estado propugna que, también en este caso, se debe reputar como un defecto formal "[...] ya que la retroacción siempre supone una irregularidad formal por su propio carácter (en otro caso la resolución debiera ser simplemente anulada, con opción de la Administración Tributaria a reiniciar o no el procedimiento si ello fuera posible por no prescripción) [...]", no cabe compartir tal apreciación, puesto que el criterio que sigue la Ley no es que se deba o no dictar una nueva resolución, sino si se produce retroacción por apreciarse "defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante", lo que determinará "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". Por consiguiente, este es el elemento diferenciador, la disminución de las posibilidades de defensa y la retroacción a un momento del procedimiento, que obviamente es anterior al que le puso término. En el caso objeto de enjuiciamiento, no se produjo retroacción del procedimiento, sino la anulación del acto administrativo por un error material en la determinación de un parámetro de consumo eléctrico, y la ejecución se agota con el dictado de un nuevo acto finalizador del procedimiento inspector sin más modificación que la nueva liquidación previa anulación de la originaria, así como la anulación correspondiente de los acuerdos sancionadores para adecuar el importe de las sanciones a la nueva liquidación. Concretamente, en el caso litigioso la ejecución consistió, en cuanto a la liquidación del IRPF del año 2012 (número NUM001) en "Anular



la liquidación derivada del acta objeto de impugnación en la cantidad de 34.493,66 € y dictar un nuevo acta de liquidación del que resulte una deuda tributaria de 29.220,49 € (26.535,01 € de cuota más 2.685,48 € de intereses de demora); y en cuanto a las sanciones números NUM002 y NUM000 : "Anular la liquidación derivada del acta objeto de impugnación en la cantidad de 12.198,22 € y dictar un nuevo acta de liquidación del que resulta una deuda tributaria de 7.462,97 €. [...]" (pág. 4 del escrito de interposición).

En el caso litigioso, por tanto, estamos ante un procedimiento de inspección y resoluciones sancionadoras derivadas de la liquidación aprobada en el acta finalizador del procedimiento de inspección. Pero la resolución económico-administrativa es igualmente anulatoria por motivos de fondo, y no comporta retroacción de actuaciones en el sentido técnico jurídico del término, por más que la resolución del TEAR de las Islas Baleares exprese que procede la retroacción, que, como se aprecia por el alcance y contenido de acta de ejecución no es tal, pues se ha limitado a anular la liquidación y dictar nueva liquidación ajustada al criterio expresado por el TEAR, sin ninguna otra actuación, que tampoco reclama la parte recurrente. Y lo mismo ocurre con las resoluciones sancionadora, que se limitan a ajustar su importe a la nueva base de cálculo derivada de la nueva liquidación. Por tanto, se trata de una estimación por motivos de fondo, que no comporta retroacción de actuaciones, por lo que el plazo en que han de ser notificados los actos resultantes de la ejecución es el de un mes desde que la resolución tuvo entrada en el registro del órgano de la Administración tributaria obligada a su ejecución. La redacción de la sentencia recoge los hechos como sigue:

"[...] 3º) En fecha 28 de agosto de 2018 el TEARIB generó la comunicación de remisión a cumplimiento dirigida a la Oficina de Relación con los Tribunales de la AEAT que, junto con otras, se remitió a la citada Oficina por correo electrónico el 17 de septiembre de 2018, constanding que fue recibido por funcionario de la repetida Oficina el 24 de septiembre de 2018.

4º) En fecha 19 de octubre de 2018 la AEAT notifica los tres acuerdos de ejecución: uno referido a la liquidación corrigiendo aquel error de cálculo; y otros dos correspondientes a las sanciones ajustadas al nuevo importe. [...]" (FD 1).

Pues bien, la cuestión que se suscita ha sido resuelta por nuestra Sala en relación a la ejecución de resoluciones económico-administrativas que anulan, por motivos de fondo, resoluciones dictadas en procedimientos de gestión, así como en procedimiento sancionadores, en términos que deben ser de aplicación también para los actos que hubieren recaído en procedimientos de inspección, como es el caso, pues el art. 239.3 LGT no establece ninguna diferenciación en su tratamiento y de la regulación normativa específica del procedimiento de inspección no se sigue que tal conclusión deba ser diferente. La parte recurrente se muestra conforme en que resulta de aplicación el art. 239.3 LGT, que como se ha dicho, eleva a rango legal las previsiones del art. 66.2 RGRVA.

Así pues, debemos reiterar la conclusión alcanzada en nuestra STS de 19 de noviembre de 2020 (rec. cas. 4911/2018), en la que dimos respuesta a una cuestión de interés casacional análoga a la que ahora nos ocupa, si bien referida a ejecución de resoluciones en procedimientos de gestión. Dijimos en la STS de 19 de noviembre de 2020, cit., que "[...] el cómputo del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, en lo que respecta a la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, debe realizarse (dies a quo) desde el momento en que la resolución del oportuno tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria; y que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el referido precepto, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo. [...]". En términos análogos, si bien respecto a la ejecución de resoluciones sancionadoras, cabe citar la STS de 21 de septiembre de 2020 (rec. cas. 5684/2017) y la STS de 6 de abril de 2022 (rec. cas. 2054/2020).

En definitiva, son enteramente trasladables las conclusiones de la doctrina jurisprudencial de la que se acaba de dar cuenta, y en cuya argumentación profundizaremos a continuación, sin perjuicio de remitirnos a lo dicho en la ya citada STS de 19 de noviembre de 2020, cit., y las demás de las que se ha dejado referencia, por cuanto nos encontramos también aquí ante la ejecución de una resolución económico-administrativa que, estimando en parte la reclamación formulada, acordó la anulación del acuerdo final del procedimiento inspector, por motivos de fondo, así como las sanciones impuestas para que fueran sustituidas por otras, como consecuencia de la nueva determinación de la base sobre la que se aplicaría la sanción (anulación por razones materiales).

No estamos, ya se ha dicho, ante la anulación por razones de forma, generadoras de indefensión con la consiguiente orden de retroacción de actuaciones. Es cierto que en relación a la anterior redacción del art. 150.5 LGT (actual art. 150.7 LGT), la jurisprudencia ha difuminado la distinción entre anulación por razones formales o por razones de fondo. En efecto, a propósito del apartado 5, del art. 150 LGT que, en su redacción



primigenia describía un escenario en el que "una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras". En tales supuestos, se había considerado que la Administración tenía la obligación de finalizar las actuaciones en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan hasta la conclusión del plazo general, previsto en el apartado 1 del art 104 LGT o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior.

Esta era la doctrina fijada, entre otras, en las sentencias de 27 de marzo de 2017 (rca. 3570/2015; ES:TS:2017:1090); de 25 de enero de 2017 (rca. 2253/2015; ES:TS:2017:199), y de 30 de enero de 2015 (rca. 1198/2013; ES:TS:2015:569) que, en definitiva, consideraban que, aunque la previsión del art. 150.5 LGT estaba inicialmente destinada solo a los casos de anulación por razones formales que determinaran la retroacción de las actuaciones, dado que el legislador guardaba silencio sobre el plazo que se había de respetar cuando la anulación lo fuera por razones sustantivas o de fondo, aun cuando técnicamente no puedan considerarse supuestos de retroacción de actuaciones, no existían motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a estos efectos, debiendo aplicarse también el límite temporal y las consecuencias del artículo 150.5 LGT a los casos de anulación de las liquidaciones por razones de fondo.

Sin embargo, la modificación operada por el artículo Único.27 de la Ley 34/2015, reubicó esta previsión en el apartado 7 del artículo 150 LGT e introdujo una variación en su redacción: "Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y 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 previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución".

No es posible aplicar la jurisprudencia recaída a propósito del primigenio artículo 150.5 LGT al presente caso, porque la expresada redacción originaria del apartado 5 ha dejado paso al nuevo apartado 7, invocable por *mor* de la Disposición final duodécima, en relación a la Disposición Transitoria Única. 6 de la Ley 34/2015, frente a todas las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción se produzca a partir de la entrada en vigor de esta Ley, como ocurre en el supuesto que nos ocupa.

Por otro lado, como se viene expresando, este recurso de casación incumbe al artículo 66 RGRVA y a la jurisprudencia que lo interpreta y también al artículo 239.3 LGT, precepto que, como se ha dicho anteriormente, ha incorporado a la LGT la que, hasta entonces, era la mera previsión reglamentaria del artículo 66.2 del RGRVA.

Este precepto legal añade al artículo 66.2 del RGRVA el mandato de que, como consecuencia derivada del incumplimiento del plazo del mes para notificar el acto de ejecución, no resultarán exigibles intereses de demora, consecuencia a la que se habría llegado también sobre la base del artículo 66.2 RGRVA.

El artículo 239.3, reformado por la Ley 34/2015, presenta la vocación de aplicarse, con carácter general, a todas las resoluciones económico-administrativas por lo que, obviamente, la previsión referida a la exigencia de intereses de demora proyecta su virtualidad sobre aquellas resoluciones que anulen liquidaciones.

Consecuentemente, a la vista del artículo 239.3 LGT tampoco procede apreciar la caducidad del procedimiento por no estar legalmente prevista para este caso. Por lo demás, al incorporar a nivel legal la mera previsión reglamentaria únicamente se ha previsto como efecto jurídico derivado del transcurso del plazo de un mes, la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración haya incumplido el referido plazo (artículo 239.3 LGT).

Esta circunstancia, esto es, que únicamente se establezca como consecuencia del incumplimiento la no exigibilidad de los intereses de demora refuerza, precisamente, la jurisprudencia anterior. En efecto, piénsese que, al igual que muestran otros preceptos, el legislador podría haber incorporado alguna previsión específica relativa a los efectos derivados del incumplimiento de dicho plazo, lo que, sin embargo, no ha hecho.

Y es que, las categorías jurídicas -tales como la prescripción o la caducidad- deben ser aplicadas dentro de los estrictos contornos del procedimiento de que se trate sin que resulten intercambiables, de forma indistinta, en distintos ámbitos.

Por mas que la ejecución sea también un procedimiento, cabe advertir que la ejecución de un recurso o reclamación no puede concebirse como una mera prolongación o apéndice de otro procedimiento que, eventualmente, opere como matriz (procedimiento inspector o sancionador), es decir, no cabe fundamentar o traer analógicamente una consecuencia jurídica sobre la base de reconducir esa ejecución al procedimiento primigenio en el que se dictó el acto final anulado sin transgredir las categorías jurídicas.

Debe insistirse en particular que, en casos como el que nos ocupa, la ejecución de esa resolución administrativa no constituye un procedimiento sancionador y, por dicha fundamental razón, no pueden aplicarse preceptos



previstos para las consecuencias temporales del rebasamiento de los límites de otros procedimientos en los que se dictó el acto anulado por motivos de fondo, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, "[c]uando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará 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 "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".

En suma, el único plazo al que se somete la ejecución de la resolución es el de un mes, y en este caso, en el que se trata de la mera modificación cuantitativa de la liquidación derivada del acto final del procedimiento inspector, o del reajuste del cálculo de las sanciones como consecuencia de la modificación de la base de cálculo, precisamente por la modificación de la liquidación, no se produce la caducidad invocada por no ser de aplicación el art. 150.7 LGT, ni los art. 209.2 ni 211.2 y 4 LGT.

OCTAVO.- Fecha inicial del cómputo del plazo de ejecución.

Sobre la fecha en que ha de situarse el inicio del plazo de ejecución, como ya se ha anticipado, es una cuestión resuelta en nuestra jurisprudencia, en los términos que expone la STS de 19 de noviembre de 2020, cit., y las demás a que se ha hecho referencia. En este aspecto, hay que recordar que el artículo 66.2, primer párrafo, del RGRVA dispone que:

"Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución [...]".

El referido párrafo mantiene la misma redacción tras la modificación Introdúcida en el artículo 66.2 del RGRVA por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, de modificación del Reglamento indicado (BOE de 30 de diciembre), que entró en vigor el 1 de enero de 2018.

Ya se ha expuesto que el citado precepto y apartado, con un añadido referente a los intereses de demora, se ha incorporado al artículo 239.3, último párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, reformado por Ley 34/2015, que resulta aplicable aquí por razones temporales, y según el cual:

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

Así, pues, lo relevante a los fines examinados será determinar qué debe entenderse a estos efectos por "registro del órgano competente para su ejecución".

Al respecto, siguiendo nuevamente lo razonado en nuestra STS de 19 de noviembre de 2020, cit., hemos dicho:

"[...] Considera la Sala que la expresión contenida en el precepto, debe interpretarse en sentido amplio, esto es, englobando a la Administración Tributaria en su conjunto, debiendo computarse el plazo de un mes de referencia a partir de que la resolución a ejecutar tiene entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por las razones que seguidamente se exponen.

1. En primer lugar, atendiendo al principio de personalidad única de la Administración, cuya aplicación comporta que no resulte conforme distinguir entre la entrada en la ORT de la resolución que debe ser ejecutada y la entrada en la concreta Dependencia que dictó el acto anulado, por cuanto ambos órganos forman parte de la misma Administración Tributaria Estatal. Y si bien es cierto que a los órganos referidos se les atribuyen funciones diferenciadas, no es menos cierto que en el diseño procedimental establecido por el legislador en el sistema general de aplicación de los tributos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública.

2. En segundo término, la interpretación pretendida por el abogado del Estado -en este caso, entrada en la Dependencia Regional de Inspección de Canarias que dictó la liquidación impugnada y anulada, coincidente además con la fecha de remisión por la ORT de la resolución- deja a "voluntad" de la Administración el cumplimiento del plazo referido, de forma que si dicho plazo solo empezase a contar cuando la resolución llega a conocimiento del concreto equipo que debe llevar a cabo las actuaciones necesarias para su ejecución, se estaría permitiendo fraccionar el plazo en dos tramos: de un lado, el periodo de tiempo transcurrido desde que la resolución tiene entrada en la Administración tributaria hasta que la misma es remitida al citado órgano; y, de otro, el periodo de tiempo que dicho órgano tarda en dictar el acuerdo de ejecución, siendo así que ambos órganos pertenecen a la Administración tributaria.



3. Como tercer argumento, debe señalarse que la interpretación pretendida en el recurso resulta contraria al objetivo de la norma, que no es otro que garantizar el **derecho** del contribuyente a una buena Administración evitando que la ejecución de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos se retrase excesivamente en el tiempo.

En efecto, fijado un plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos de fondo, bastaría para eludir su finalidad que el inicio del plazo para su ejecución quedase a voluntad de la Administración. Asimismo, la vulneración indicada se produciría si se permitiese excluir del cómputo del plazo previsto el tiempo en que la resolución a ejecutar ya se encuentra en poder de la Agencia Tributaria, que puede añadir pasos intermedios que demoren dicha ejecución, sin que dicha exclusión se encuentre reglamentariamente prevista.

4. En último término, por aplicación de la doctrina jurisprudencial sobre el principio de buena administración en el ámbito de la gestión y revisión tributaria.

Esta Sala, en su reciente sentencia de 18 de diciembre de 2019, dictada en el recurso de casación 4442/2018, se ha pronunciado sobre el alcance del principio de buena administración afirmando lo siguiente:

"(...) es preciso tener presente lo dispuesto en art. 9.3 de la CE sobre el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de **derechos** individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Por su parte el artículo 103 CE dispone que "La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al **Derecho**".

Estos mandatos constitucionales tienen su reflejo, en lo que ahora interesa, en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, conforme al cual "Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al **Derecho**. Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:

(...)

d) Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.

e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional [...]."

Por último, en el ámbito de la Unión Europea, el artículo 41.1 de la Carta de los **Derechos** Fundamentales de la Unión Europea (Diario Oficial de la Unión Europea número C 202, de 7 de junio de 2016, páginas 389 a 405) especifica que "[t]oda persona tiene **derecho** a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable (...)".

[...]

SÉPTIMO.- La doctrina jurisprudencial sobre el principio de buena administración en el ámbito de la gestión y revisión tributaria.

La jurisprudencia de la Sección segunda de esta Sala, ha abordado recientemente el principio de buena Administración en relación con la retroacción de actuaciones ordenada por un tribunal económico-administrativo, siendo relevante lo indicado, entre otras, en la Sentencia de 14 de febrero de 2017 (rec. 2379/2015, ES:TS :2017:490), en cuyo fundamento jurídico tercero se afirma que " [...] el obligado **tributario** tiene el **derecho** a que ordenada por resolución judicial o económica administrativa la retroacción las actuaciones se lleven a cabo 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 o en seis meses si aquel período fuera inferior, no es facultad de la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias, ni sobrepasar los citados plazos cuando materialmente ha llevado a cabo actuaciones antes de recepcionar el expediente, lo que nos debe llevar a entender que en aquellos supuestos en los que la Administración haya realizado o podido realizar actuaciones tendentes a dicho fin, aún cuando no haya recepcionado el expediente, no podrá exceder el citado plazo del tiempo que reste o de los seis meses, puesto que el deber impuesto de atenerse a un plazo legalmente fijado, es un deber material y no formal, de carácter objetivo y al margen de la voluntad de los interesados".

En la misma línea, la STS de 17 de abril de 2017 (rec. 785/2016, ES:TS :2017.1503), fundamento jurídico tercero, ha recogido en relación con el principio citado que " [...] le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de



procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y **derechos** reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente".

Por último, la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. 1727/2016, ES:TS :2017:4499) indicó, en su fundamento jurídico cuarto y respecto de un supuesto similar al que hoy nos ocupa, que " [...] no deja de ser llamativo que a la recurrente se le notifique la resolución del TEAC el 20 de febrero de 2013 y a la Administración Tributaria, al órgano competente para ejecutar la resolución, se remita y recepcione el expediente, según se recoge en la sentencia, en 29 de julio de 2013. Desfase temporal que jurídicamente no puede resultar indiferente. Fijado legalmente un plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos formales con retroacción de actuaciones, bastaría para burlar su finalidad el que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quede a voluntad de la Administración. Ciertamente el art. 83.2 de la Ley 58/2003, establece (...) separación de funciones (...) pero, en modo alguno puede obviarse que si bien a los órganos implicados se le atribuyen funciones diferenciadas, en el diseño procedimental establecido por el legislador en el sistema general de aplicación de los tributos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública. No es aceptable, pues, que los órganos económico administrativos queden sólo sometidos al plazo prescriptorio para remitir el expediente al órgano ejecutor", indicándose seguidamente que " [...] [a] la Administración, y claro está, a los órganos económico administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y **derechos** reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del **derecho** a una buena Administración pública derivan una serie de **derechos** de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos **derechos** sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el **derecho** a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable [siendo así que] al menos resulta procedente dejar apuntado que en atención a las circunstancias de cada caso, bajo el prisma de los anteriores principios, la dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo no puede resultar jurídicamente neutral sino que deberá extraerse las consecuencias jurídicas derivadas".

Conforme se ha expuesto, del **derecho** a una buena Administración pública derivan una serie de **derechos** de los ciudadanos con plasmación efectiva, entre los que se encuentran el **derecho** a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa, a una resolución administrativa en plazo razonable, lo que conlleva que los **derechos** de los contribuyentes no pueden quedar al albur de un registro interno de la Administración tributaria, el del órgano competente para la ejecución de la resolución del tribunal económico-administrativo, que, como expone la entidad recurrida, es opaco al contribuyente y está sujeto a las decisiones organizativas internas que se tomen en cada momento por los órganos rectores de la misma.

A estos fines resulta relevante destacar, como se expone en el escrito de oposición al recurso, que "...la materia en cuestión esté regulada por la Resolución de 21 diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, lo que implica que todo el mecanismo relativo a la entrada en el registro del órgano competente para ejecutar, del que depende en definitiva la ejecución del nuevo acto, se encuentre regulado, no por una disposición de carácter general, sino por una mera resolución administrativa".

No parece compatible con el principio de buena administración que el inicio de un plazo para dictar un acto que afecta a los **derechos** de los ciudadanos sea el de un registro interno de la propia Administración, inaccesible a éstos y sujeto, en definitiva, a las modificaciones que decida en cada momento la propia Administración.

5. Conforme a lo expuesto, debe concluirse 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. [...]" (FD Tercero).

NOVENO.- *La doctrina jurisprudencial.*

Sintetizando todo lo razonado anteriormente, la respuesta a la cuestión de interés casacional es que en un caso como el de autos, en que la resolución económico administrativa a ejecutar consiste 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 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 debe notificar los correspondientes acuerdos de ejecución en el plazo de un mes previsto en el artículo 239.3 LGT, y art. 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 Agencia Estatal de la Administración Tributaria, incluido el registro de la Oficina de Relaciones con los Tribunales; y que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el referido precepto, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo.

DÉCIMO.- Resolución sobre las pretensiones de las partes.

Así las cosas, aunque la argumentación de la sentencia recurrida sobre la singular cuestión de interés casacional por la que se admitió este recurso, no es enteramente concordante con la doctrina jurisprudencial que hemos fijado, ya que estima aplicable el art. 150.7 LGT, sin embargo su decisión desestimatoria del recurso contencioso-administrativo debe ser mantenida, con desestimación del recurso de casación, en aplicación de la doctrina sobre el principio de efecto útil del recurso de casación, que, en síntesis, impide que prospere éste cuando, pese a no ser conformes a **Derecho** los argumentos y razonamientos de la sentencia recurrida, bien en todo o en parte, ello no deba traducirse en el éxito de la pretensión estimatoria en casación, por ser ajustada a **Derecho** la decisión final [SSTS de 1 de diciembre de 2020 (rec. cas. 3857/2019); de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. 577/2016); y de 16 de enero de 2005 (rec. cas. 1721/2000)].

En el caso enjuiciado, la parte dispositiva de la sentencia recurrida, la decisión de desestimar el recurso contencioso-administrativo, y rechazar la pretensión anulatoria, es ajustada a **Derecho**, pues, por las razones que ya se han expuesto, el eventual transcurso del plazo máximo de un mes que dispone el art. 239.3 LGT en relación con el art. 66.2 RGRVA, no conlleva el efecto pretendido por la parte recurrente, de caducidad del procedimiento. En consecuencia, el recurso de casación ha de ser desestimado y rechazadas las pretensiones de la parte recurrente.

UNDÉCIMO.- Las costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, habida cuenta de las dudas jurídicas que la cuestión pudiera suscitar, de conformidad con el art. 139.1 LJCA, no ha lugar a hacer especial imposición de las mismas, debiendo soportar cada parte las costas 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 de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento noveno:

- 1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 5625/2020, interpuesto por la representación procesal de don Ildefonso y Doña Esperanza contra la sentencia núm. 350/2020, de 22 de julio, de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, desestimatoria del recurso núm. 238/2019.
- 2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos del último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.

VOTO PARTICULAR que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, formula el Magistrado

Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís a la sentencia de 27 de septiembre de 2022, pronunciada en el recurso de casación nº 5625/2020.

Con el respeto que me merece el parecer mayoritario, muestro mi discrepancia con la sentencia indicada en el encabezamiento, en lo relativo a la interpretación que ofrece sobre el plazo de un mes para dictar resolución, previsto originariamente en el artículo 66.2, párrafo primero del RGRVA y luego en el artículo 239.3 LGT, actualmente vigente e interpretado en la sentencia por la Sala, según la cual su superación no conlleva efecto invalidatorio alguno, sino solo el cese del devengo de intereses de demora en favor de la Administración, a partir del agotamiento de dicho plazo. Lógicamente, discrepo del fallo de la sentencia en lo que respecta al pronunciamiento que corresponde al precedente razonamiento.



A tal respecto, este voto reproduce, en buena medida, el entonces formulado a la sentencia de esta misma Sala y Sección de 19 de noviembre de 2020, pronunciada en el recurso de casación nº 4911/2018, que es mencionada por la sentencia actual como fundamento de su criterio, así como el discrepante frente a la pronunciada el 5 de mayo de 2021 en el recurso de casación nº 470/2020 y los opuestos a las de 21 de septiembre de 2020 (recurso de casación nº 5684/2017) y la pronunciada el 6 de abril de 2022 (recurso nº 2054/2020).

Comparto con la argumentación de la sentencia buena parte de ella, en cuanto a la improcedencia de aplicar el art. 150 LGT, en la redacción conferida al apartado 7º, aplicable al caso, y que relega a la retroacción strictu sensu para la reparación de vicios formales ocasionadores de indefensión su regulación, abandonando por completo la previsión, interpretada ampliamente por este Tribunal en el pasado, que incluía en su ámbito de aplicación, por analogía, los casos de *segundo tiro* para suplir la resolución invalidada por otro acorde a **Derecho** y al pronunciamiento del órgano económico-administrativo -o judicial, en su caso-, pese a los problemas dogmáticos que presenta que la ley administrativa regule la ejecución judicial de las sentencias o autos.

A tal respecto, este voto reproduce, en buena medida, el entonces formulado a la sentencia de esta misma Sala y Sección de 19 de noviembre de 2020, pronunciada en el recurso de casación nº 4911/2018, que es mencionada por la sentencia actual como fundamento de su criterio, así como otros dos discrepantes, ya mencionados.

El párrafo 4º del artículo 239.3 LGT -que es citado en el auto de admisión al alimón con otro que son incompatibles con él- como objeto directo de la interpretación encomendada a la sentencia- es de este tenor:

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

La exégesis de ambos preceptos -el reglamentario y el posterior legal-, en mi opinión, se puede sintetizar así:

1) La propia fórmula reglamentaria -y también la legal- no sólo se limita a establecer un plazo, sino que refuerza su previsión, de un lado, con el verbo y tiempo imperativo *deberán* y, en mayor grado, con la exigencia de que tal plazo incluya el tiempo entre la adopción del acto y su notificación -*deberán ser notificados en el plazo de un mes*-. Considero que un plazo así fijado, por ese solo hecho y prescindiendo, por ahora, de una interpretación sistemática y conjunta con otras normas, impone un estricto deber jurídico a la Administración que ha de comportar consecuencias por razón de su incumplimiento, no ya la dispensa de intereses moratorios -previsión por completo extraña a las sanciones, que aquí son objeto de impugnación judicial junto a las liquidaciones -, sino la nulidad del acto. De no ser así, carecería de sentido la referencia a la notificación, que no es sino un modo de precisar y cuantificar un periodo temporal a efectos de su cómputo que no parece ofrecer alternativa al destinatario de la norma.

2) Conforme a la dogmática general de los actos administrativos, expresada, en lo que ahora nos ocupa, en el artículo 48 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas -LPACAP-: *"La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo"*.

A tal efecto, resulta difícil de contradecir que, en el presente asunto, la naturaleza del plazo así lo impone. En primer lugar, porque se fijó en su origen en una norma de rango reglamentario -solo admisible, sin cobertura legal formal y explícita, para ampliar la esfera de **derechos** de los ciudadanos, no para restringirlos-. Es decir, la interpretación de esa norma, antes de la cobertura legal sobrevinida que le prestaría el artículo 239.3 LGT desde 2015 -y prescindiendo por ende del sempiterno debate de si se trata, esta última, de una norma aclaratoria de lo ya implícitamente deducible de la reglamentaria o, al contrario, si modifica su regulación- es que, por tratarse de una previsión de rango infralegal, es decir, una *auto norma* administrativa, no puede contener limitación de **derechos** de los contribuyentes, de suerte que el plazo de un mes acarrea, caso de superación, la anulabilidad.

Tal problema queda parcialmente solucionado con la elevación del rango de la norma, pues el artículo 239.3 LGT, pese a la sustancial identidad en la redacción, contiene una previsión que otorga peor trato al sancionado que ha logrado un éxito parcial en su impugnación que al que no lo logra, entre otras relevantes diferencias de regulación, adversas al sancionado.

3) También, a mi parecer, impone la naturaleza fatal del plazo mensual el hecho de que el precepto, inserto en el capítulo I, sobre *ejecución de resoluciones*, dentro del Título I del RGRVA, con la misma rúbrica, aborde la cuestión de la ejecución de lo decidido en un recurso -administrativo- o reclamación, como ejecución de lo resuelto.



Es de advertir, en otras palabras, que la forma de organizarse la obligatoria vía económico-administrativa, pretendidamente semejante en lo material, y en alguna medida, al esquema judicial, como declara nuestra sentencia de 10 de septiembre de 2018 en el recurso de casación nº 1246/2017, no concilia bien con que la ejecución de sus decisiones se postergue -y, con ello, el acceso a la tutela judicial efectiva, cuya entrada en juego se puede demorar *ad calendas graecas*-, a voluntad de la Administración, lo que sucedería si estimamos que el plazo de un mes resulta ser un mero consejo inservible o una recomendación pía, una recta intención susceptible de ser frustrada, incluso burlada, sin secuela ni desenlace alguno, sin sanción en suma, sin efecto relevante dirigido al órgano que ha de ejecutar.

En una interpretación como la que patrocina la sentencia, al órgano de ejecución le es posible optar por cumplir o no cumplir el plazo, según voluntad o capricho, pues no sería en modo alguno relevante la transgresión, de la misma manera que la sentencia tampoco señala el plazo último a partir del cual el silencio o demora persistente arrastraría consecuencias anulatorias o de decaimiento de la potestad -es de suponer que, implícitamente, podría pensarse que lo sería el de prescripción de cuatro años, aunque ni siquiera esto nos resulta seguro, dado que no estaría en juego la potestad sancionadora, en sí misma considerada, según es de ver en la sentencia-.

En la citada sentencia de 10 de septiembre de 2018 dijimos: "[...] *La naturaleza del procedimiento de revisión y su configuración legal determinan, dado su carácter casi jurisdiccional, la procedencia de proponer prueba o alegar nuevos argumentos, salvo que se identifique -y se constate y justifique debidamente en el expediente- un comportamiento del interesado contrario a la buena fe o abusivo*".

Pues bien, en ese esquema revisor, casi jurisdiccional -desde una perspectiva material que, no ha de perderse de vista, es de preceptivo tránsito-, los Tribunales Económico-Administrativos no resuelven -como sí podemos hacer los jueces- las pretensiones de plena jurisdicción, ni aun declaran *per se* los efectos de la anulación, aunque sean evidentes y estrictamente reglados, como en el caso enjuiciado, sino que han de reenviar el asunto a la Administración gestora, pese a que se trate, como aquí, de ajustar la sanción a su calificación de leve y cuantificarla en el 50 por 100 de la base de aquélla, lo que bien se deduce, sin actividad ulterior, de la propia resolución del TEAR. Quiere ello decir que la pura y simple anulación del acto por parte del TEAR no conllevaba otro efecto, en este asunto, que el del simple cálculo de la nueva deuda tributaria mediante una operación meramente aritmética de ajuste de la cuota, por supresión de una parte satisfecha de más, la determinante de la estimación parcial. Tal actividad solo de modo extensivo y analógico -perjudicial para el reclamante- puede tildarse de ejecución, pues la cuota debida podría establecerlo sin más el órgano revisor, sin menoscabo de su función de revisar, rectamente interpretada.

Sin embargo, a diferencia de este alambicado, perturbador e ineficaz modo de proceder, un Tribunal de justicia sí puede -y debe-, si anula un acto de estas características, determinar, cuando se ha ejercitado pretensión al respecto y si tiene a la vista los datos precisos, calcular la deuda debida y, en caso de exceso, ordenar la devolución a quien procede, tarea que puede imponer a la Administración sin acudir al auxilio de ésta para que, superfluamente, concrete o complemente el fallo, ultimando su labor. No se confunde en sede judicial el ámbito del fallo, que se agota en sí mismo, con los recaídos en la vía económico-administrativa, para la que la idea de ejecución comprende también la labor, más propia del enjuiciamiento, de concretar o precisar, otra vez, lo que ya se ha decidido en el fallo.

4) Existe, además, otro motivo que respalda lo que sostenemos, como es la notable diferencia de trato, así interpretadas las consecuencias de la infracción de un plazo, entre los casos de ejecución de resoluciones de recursos o reclamaciones que regula, sin distinción de procedimientos, el art. 66.2 RGRVA, y el que se dispensa a los afectados por la ejecución de la misma resolución, pero en caso de que su contenido impugnatorio forme parte de actuaciones inspectoras, según el artículo 150.5 LGT -ahora, 150.7 LGT-: "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*", regulación que, aun con modificaciones, pervive en el actual artículo 150.7 LGT, al menos para la retroacción por motivos formales.

5) Esa misma diferencia de trato se da, injustificadamente, en el seno del propio artículo 66 RGRVA -y, por ende, en el del artículo 239.3 LGT-, en función de que el defecto advertido para estimar en todo o en parte el recurso o reclamación -dando lugar a la ejecución- sea de índole sustantiva o formal.

Para el primer caso se prevé el plazo de un mes, pero que no privaría a la Administración de resolver tardíamente lo que le incumbiera, en los términos que derivan de la sentencia de la que discrepamos; por el contrario, para los defectos de forma, en principio menos graves, la consecuencia, según se desprende de nuestra propia



jurisprudencia, es más severa, pues sí se establece para ella la limitación temporal del procedimiento a que se retrotrae lo actuado, el acotamiento del periodo de que dispone la Administración al tiempo pendiente desde que ocurrió la falta, con sanción de caducidad en caso de exceso temporal y eventual privación de efecto interruptivo de la prescripción (art. 104.5 LGT), y así resulta de nuestra sentencia de 31 de octubre de 2017 (recurso de casación nº 572/2017).

Parece ciertamente incoherente que dos situaciones semejantes y no tan distantes en su naturaleza sean tratadas de manera tan diferente, tan injustamente diferente cabría decir, aun reconociendo la deplorable técnica normativa de la LGT en muchas de sus manifestaciones y, desde luego, en ésta: los vicios formales se ven compelidos, en contra del afectado, por una limitación temporal severa, si bien luego templea en favor de la Administración la LGT en su artículo 239 LGT, al no preverse explícitamente sanción o consecuencia desfavorable alguna en caso de incumplimiento de los plazos.

Surge entonces la duda de la aparente contradicción entre el artículo 239 y el 150.7, ambos de la LGT, cuyo conflicto o antinomia no parece solucionarse como un problema de mera sucesión de normas, sino por aplicación del principio de especialidad (*lex specialis derogat generalis*). Esto no es una reflexión gratuita, ajena al tema de debate casacional, sino la muestra de que el sancionado que gana ante el TEAR una reclamación frente a una sanción, en parte, y obtiene su nulidad, se ve peor tratado que el sometido a un procedimiento de inspección o, simplemente, al mismo sancionado cuando su éxito en la vía económico-administrativa se debe a meros defectos formales.

6) Además de todo lo anteriormente dicho, y por lo que en particular se refiere a las sanciones también objeto de *doble tiro* -que viene referido al régimen de ejecución de las resoluciones pronunciadas en la vía económico-administrativa-, se encuentra también la llamativa disparidad normativa entre el contenido y riguroso plazo que la ley prevé, tanto para el inicio como para el final del ejercicio de la potestad sancionadora, con consecuencia de caducidad extintiva, de que la Administración no se puede sustraer; y, por contraste, el muy laxo y comprensivo criterio que este Tribunal Supremo dispensa a aquélla en otra fase administrativa del mismo trance sancionador, por el que la ley obliga a acudir, para el agotamiento de la vía previa al proceso, a órganos de la misma Administración que sanciona.

Parece olvidarse, cuando se dice que la potestad sancionadora y la revisora son distintas -afirmación que cabría compartir, sin reservas, en el plano dogmático o conceptual-, que tal aserto no puede llevarnos al extremo de interpretar que, en el enjuiciamiento posterior de las sanciones, la Administración revisora está libre de las ataduras normativas existentes durante el procedimiento sancionador, en garantía del sancionado o que sus infracciones devienen irrelevantes y carentes de corolarios negativos-

En otras palabras, tal como es interpretado el artículo 239.3, párrafo cuarto, de la LGT, por esta Sección de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, se transmuta la potestad sancionadora, intrínsecamente reglada y sometida en detalle a normas jurídicas limitativas de la Administración, coercitivas o imperativas para ella, que deben además ser interpretadas siempre en un sentido favorable al interesado (aunque sólo lo fuera por respeto al principio de legalidad penal que rige de modo indudable en materia administrativa y al principio *pro reo*), en una especie de facultad de ejecución libérrima, despreocupada y sin sanción alguna cuando la Administración incumple el plazo de un mes para llevar a cabo, en teórico favor del sancionado, el nimio mandato de ajuste que el TEAR ordenó.

7) Cabe reiterar aquí esta afirmación común o axiológica de que, al **Derecho**, no digamos ya a la Justicia como valor superior del ordenamiento, le repelen las exégesis de las normas que conduzcan al absurdo, así como las declaraciones inútiles y los mandatos a la Administración sin efectos normativos para ésta de clase alguna en caso de incumplimiento. Por más razonamientos jurídicos e interpretaciones complejas a que se llegue después de un largo camino de reflexión sobre el sentido y finalidad de las normas, lo cierto es que, lamentablemente, este asunto resulta paradigmático del escaso respeto observado por la Administración ante sus propios deberes, confiado en la quietud de los Tribunales de justicia, por lo que no es ocioso traer a colación aquella cínica -o al menos, irónica- afirmación literaria de que "**el Derecho es la más bella invención del hombre contra la justicia**".

8) En síntesis, la coherencia del sistema jurídico, la evitación de tratamientos desiguales a situaciones semejantes y la aplicación, también en este concreto punto, del principio de buena administración, al que reiteradamente ha acudido esta misma Sala Tercera en casos notablemente emparentados con éste, como el de la razonabilidad de los traslados necesarios al órgano de ejecución a los efectos del artículo 150.5 LGT -hoy 150.7-, que obliga a la Administración a someterse en su actuación a la ley, a la actuación diligente y a la eficacia -incompatibles con la postergación *sine die* de una decisión de la que depende el efectivo acceso a la tutela judicial-, nos llevan a discrepar del criterio mayoritariamente establecido, en este concreto punto analizado.



9) A ello cabe añadir, como argumento complementario, que con la consolidación de este criterio se viene a enervar y neutralizar, en la práctica, la interpretación doctrinal que mantuvimos en la sentencia de 19 de noviembre de 2020, pronunciada en el recurso de casación nº 4911/2018. Esta, con fundamento directo y reiteradamente abordado en el principio de buena administración, en punto a la determinación del plazo del mes establecido en el art. 66.2 RGRVA -nada hace pensar que ese criterio no subsista al amparo del 239.3 LGT- afirmaba:

"[...] La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el cómputo del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, en lo que respecta a la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, debe realizarse (dies a quo) desde el momento en que la resolución del oportuno tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria..."

Ahora bien, el efecto real de nuestra doctrina jurisprudencial indicada, fundado de un modo directo, es de repetir, en el principio de buena administración, se diluye y desvirtúa hasta desaparecer por completo cuando, sea cual fuere el órgano encargado de recibir el acuerdo que ordena la ejecución con la finalidad de que se dicte nuevo acuerdo sancionador, lo cierto es que el órgano finalmente competente cuenta con un plazo, fijado taxativamente en la ley, pero que puede cumplir o no, a placer o apetencia. Sería igual, a tal efecto, que se hubiera establecido para la ejecución el plazo de un día, o de cinco minutos, o de tres años, pues su vulneración no traería consigo efecto desfavorable alguno para la Administración incumplidora.

En particular, la libérrima facultad de atender o no, sin riesgo alguno, el plazo que establece, ahora ya, una norma con rango de ley, es un efecto indeseado de la interpretación adoptada por la Sala sentenciadora en casación, especialmente en lo referido a las sanciones que también son objeto del mandato de ejecución- en una materia, pues, tan grave y sensible a los **derechos** fundamentales como lo es la sancionadora, que en modo alguno puedo compartir, en la medida en que con ello se permite instaurar un sistema -es de repetir-, de obligación sin sanción o de inexistencia de efecto desfavorable alguno, con grave quebranto, en mi opinión, del principio general de control plenario de la Administración y de su sometimiento a los fines que justifican su actuación (art. 106 CE), del que no podemos abdicar. Así, no es admisible considerar legítimo en su ejercicio ni tampoco en su fin retardatorio, una interpretación de la norma que tolere que un plazo legal que *deberá* observar la Administración desde su notificación sea ésta libre de observar o vulnerar, según apetencia, pese a que el mes se prevé -compruebo que inútilmente- para notificar un acto, al margen de que tal plazo, así concebido, contrasta con los establecidos por ley para el desarrollo de potestades menos gravosas que la sancionadora.

10) La previsión, mediante la apostilla final del último párrafo del artículo 239.3 LGT de que *"[...] No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes"* es un consuelo relativo o parcial, pero sólo en el caso de deudas tributarias, no así de sanciones, que son inejecutivas *ope legis* hasta que se mantenga respecto de ellas la vía impugnatoria administrativa previa a la tutela judicial, conforme a lo establecido en el artículo 212 LGT, que de forma dogmáticamente incorrecta habla de suspensión automática -cuando no cabe suspender aquello que la ley impide ejecutar-. Sea como fuera, el sancionado ni siquiera puede beneficiarse de efecto alguno favorable a sus intereses como el que asiste a otros ciudadanos que entablen contienda en otras materias no punitivas, como las de liquidaciones o actos de recaudación, en que la superación del plazo se anuda, al menos, a la paralización de exigencia de intereses -dado que se incurre en *mora creditoris* por parte de la Administración, fenómeno que no sucede con las sanciones-.

Ello lleva a pensar, no ya solo en que el sancionado sufre una nueva o complementaria discriminación -en la ley y en la interpretación de ésta-, sino que cabe poner en entredicho la propia aplicabilidad del artículo 239.3 LGT cuando de la ejecución de las sanciones y su sustitución por otras, en caso de estimación parcial, se trate, pues en el caso de la ejecución para rectificar el criterio de fondo, sin retroacción de actuaciones -que es la hipótesis en la que nos encontramos- la ley contiene una regla de teórica aplicación general pero que es rigurosamente ajena al ejercicio de la potestad sancionadora en cualquiera de sus fases previas al agotamiento de la vía previa, la de la inexigencia de intereses que en ningún caso serían reclamables, aspecto éste que no aborda en sentido alguno la sentencia respecto de la que muestro mi discrepancia, tan respetuosa como firme y abierta.

Por las razones expuestas, considero que la sentencia debió declarar haber lugar al recurso de casación deducido por la representación procesal de los recurrentes, con anulación de la sentencia de instancia y de los actos administrativos impugnados en dicho proceso, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, propuesta que fundamento en cuanto he razonado en el voto presente y en los arriba mencionados precedentes, siendo de destacar, nuevamente, como argumento sustentador de índole crucial, que el hecho de que lo que se haya anulado en este caso sea una sanción, junto a actos de liquidación, hace aún más clara y evidente, a mi juicio, la prevalencia de la tesis que sostengo, en contra de la articulada por la mayoría que ha aprobado la sentencia.



Madrid, misma fecha de la sentencia de la que se discrepa.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ