



Roj: **STS 2160/2015 - ECLI:ES:TS:2015:2160**

Id Cendoj: **28079130022015100236**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **11/05/2015**

Nº de Recurso: **2745/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 8216/2012,**
STS 2160/2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a once de Mayo de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación para unificación de doctrina núm. **2745/2013**, interpuesto por LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de fecha 12 de diciembre de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 197/2010, estimatoria del recurso contencioso administrativo interpuesto contra resolución de 30 de noviembre de 2010 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, que a su vez había desestimado las reclamaciones contra liquidaciones por Impuesto Sociedades ejercicios 1996, 1997, 1998 y 1999 y acuerdo sancionador por los referidos períodos y concepto.

Ha sido parte recurrida la mercantil CÁRNICAS CATALÁ, S.L., representada por el Procurador D. Antonio de Palma Villaón.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo nº 197/2010, seguido ante la Sección Tercera, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, con fecha 12 de diciembre de 2012, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: " FALLO. Que, con estimación del presente recurso contencioso-administrativo, debemos anular y anulamos los actos administrativos identificados en el fundamento jurídico primero de esta sentencia. Sin efectuar expresa condena en las costas procesales".

SEGUNDO.- Contra dicha sentencia, el Abogado del Estado, en nombre y representación de LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, presentó con fecha 5 de febrero de 2013, escrito de interposición de recurso de casación para la unificación de doctrina, por entender que la sentencia de instancia, respecto de litigantes en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, había llegado a pronunciamientos distintos a los de las sentencias que aporta de contraste (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de fecha 28 de julio de 2005 y Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 19 de noviembre de 2012), suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia por la que se declare haber lugar al recurso, casando y anulando la impugnada, para dictar otra en la que se estime la doctrina mantenida en la sentencias alegadas como contradictorias".

TERCERO.- El Procurador D. Sergio Llopis Aznar, en nombre y representación de la mercantil CÁRNICAS CATALÁ, S.L., mediante escrito presentado con fecha 12 de julio de 2013, formuló oposición al presente recurso, suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia desestimatoria del mismo; o, subsidiariamente, ante



el hipotético caso de admitirse el recurso, se pronuncie expresamente sobre las cuestiones planteadas en la demanda ante la Sala del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana y que no fueron expresamente resueltas, siendo orilladas en la sentencia recurrida, en concreto en lo relativo a la prescripción invocada, como al indebido cálculo de los intereses de demora, o bien remita las actuaciones al Tribunal de instancia para que éste las resuelva".

CUARTO.- Recibidas las actuaciones, por Providencia de fecha 29 de Enero de 2015, se señaló para votación y fallo el día 5 de Mayo de 2015, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina la sentencia de 12 de diciembre de 2012, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recaída en los autos 197/2010, estimatoria del recurso contencioso administrativo interpuesto contra resolución de 30 de noviembre de 2010 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, que a su vez había desestimado las reclamaciones contra liquidaciones por Impuesto Sociedades ejercicios 1996, 1997, 1998 y 1999 y acuerdo sancionador por los referidos períodos y concepto.

Recoge la sentencia impugnada en su Fundamento Jurídico Tercero los hechos relevantes que determinaron las consideraciones realizadas a los efectos de la estimación del recurso contencioso administrativo: *"Las actuaciones se iniciaron el 20 de julio de 2001, el Acta A-01 de conformidad se firmó el 28-10-2002, el acta de liquidación es de fecha 28-11-2002, rectificadora el 14-12-2002, contra el que la actora interpuso reclamación ante el TEAR, que fue desestimada por resolución de 30-9-2004, formulando la mercantil recurso contencioso administrativo nº 977-04 en el que recayó sentencia estimatoria de fecha 25-4-2007, sustentada en la falta de representación de quien suscribió el acta. Por Acuerdo de 3-10-2007 de ejecución de la citada sentencia la administración acuerda practicar la baja de la liquidación y reponer las actuaciones, reanulación que se comunica el 20-11-2007, recayendo acuerdo de 28-5-2008, de liquidación de cuota e intereses de demora en la cuantía de 183.578,20 euros. La recurrente interpone el 12-5-2008 reclamación económico administrativa contra ambos acuerdos, que se desestima por resolución de 30-11-2010. Los intereses en el acta de 2002 ascendían a 30.626,18 euros y el acta de 2008 se elevan a 64.924,58 euros"*.

La Sala de instancia resuelve la cuestión consistente en la reiteración de actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia del vicio del que adolecen, remitiéndose al efecto a los términos vertidos en su sentencia 693/2010, reiterada en otras posteriores, viniendo a recoger y desarrollar la doctrina que ha venido a reconocerse como la doctrina del *"tiro único"*. Pero añade, Fundamento Jurídico Cuarto, una fundamentación en la que se pone de manifiesto la vulneración del principio de tutela tempestiva, recogiendo que las actuaciones administrativas que desembocaron en las liquidaciones y sanciones duraron más de once años, lo que incide en la tutela judicial efectiva tempestiva que se impone tras la vigencia del Tratado de Lisboa desde 1 de diciembre de 2009, al incorporar la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en relación con el artº 6.1 del Convenio de Roma, considerando con cita de una abundante jurisprudencia europea, que en el caso concreto que enjuicia *"la tutela judicial no satisface la exigencia de tempestividad... se constata que la medida litigiosa ha hecho pesar una carga anormal sobre la parte demandante y que ha atentado contra sus bienes de manera desproporcionada, lo que nos lleva a considerar que se ha roto el justo equilibrio que debía reinar entre las exigencias del interés general y la salvaguarda del derecho al respeto a sus bienes. En las condiciones expuestas, por un período de más de once años, hemos de afirmar que la parte recurrente ha sufrido la medida de restricción patrimonial, sin obtener una respuesta judicial definitiva, lo que constituye condiciones que difícilmente se ajustan a las previsiones del artº 1 del Protocolo nº 1 CEDH, tal y como establece el TEDH en la Sentencia 9-10-2012, nº 34470/2008: En el caso KAHRAMAN ÇOKKALENDER y OTROS contra TURQUÍA, el TEDH expone que el procedimiento no cumple los requisitos necesarios para ser considerado equitativo, por lo que estima la violación del artº 6.1 CEDH. Además el TEDH entiende que los demandantes se han visto privados de sus bienes en condiciones contrarias al artº 1 del Protocolo nº 1 CEDH, de manera que determina la violación de esta disposición"*.

SEGUNDO.- Previamente al análisis de las cuestiones controvertidas, dado los términos en los que se formula el recurso de casación para unificación de doctrina, es conveniente hacer las siguientes acotaciones.

Se hace referencia en el recurso presentado por la parte recurrente a que la sentencia impugnada ha dejado sin efecto la liquidación tributaria y el acuerdo sancionador recurridos, esto es, ejercicios 1996, 1997, 1998 y 1999, pero señala como cuantía la de 59.326,80 euros, que coincide con la cuantía de la sanción, pero no con la de las liquidaciones, sin que las sentencias de contraste que acompaña se refieran más que a



las liquidaciones y sobre la sanción impuesta ninguna referencia se contiene, ni las sentencias de contraste entran sobre una posible sanción, y el alcance de la doctrina del "tiro único" en el ámbito sancionador. Por lo que a pesar de los términos en que se formula el recurso, la falta de distinción en el desarrollo argumental entre liquidación y acuerdo sancionador, resulta palmario que no puede extenderse el presente recurso de casación para unificación de doctrina al acuerdo sancionador, todo ello sin perjuicio, claro está de recordar que cuando el acto tributario es sancionador, anulado este, no cabe en modo alguno reiterar el acto administrativo sancionador por impedirlo el principio *ne bis in idem*, en su dimensión formal o procedimental, entre otras muchas sentencias, así se recoge en la de 26 de marzo de 2012 .

Con todo, a pesar de que la parte recurrente parezca extender el recurso de casación para unificación de doctrina a las liquidaciones de los ejercicios 1996, 1997, 1998 y 1999 y al acuerdo sancionador, lo cierto, como acertadamente indica la parte recurrida, la Sala de instancia, auto de 10 de mayo de 2013, sólo admite el recurso de casación para unificación de doctrina *"respecto de la cuota del año 1996 correspondiente a la reclamación 3/3350/08 de cuantía 49.132.57 euros relativa a la liquidación por el concepto de Impuesto de Sociedades. Inadmitiendo el mismo respecto de las cuotas de los años 1997, 1998 y 1999"*. Por tanto, sólo puede ser objeto del presente la liquidación correspondiente al ejercicio de 1996, el resto, incluidas las sanciones, por falta de cuantía, tal y como se recoge en el citado auto, resultan extrañas al presente recurso de casación en unificación de doctrina, habiendo alcanzado firmeza la sentencia de instancia respecto de aquellas liquidaciones, ejercicios 1997, 1998 y 1999, y sanción.

De las sentencias de contraste señaladas por el Sr. Abogado del Estado que entran en contradicción con la impugnada sólo se acompaña la de este Tribunal de 19 de noviembre de 2012 , recaída en casación en interés de la ley, y la del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 28 de julio de 2005, rec. num. 621/2005 ; del resto no se acompaña copia alguna, ni claro está la preceptiva certificación. Ambas sentencias aportadas se refieren en exclusividad, en lo que nos interesa, a la doctrina del "tiro único" referidas sólo a liquidaciones.

TERCERO.- Es de hacer notar que este Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la polémica que se suscita en el presente recurso de casación para unificación de doctrina conocida por la denominación del "tiro único", también en recursos de casación para unificación de doctrina respecto de asuntos procedentes del mismo Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, y hemos recordado que la citada polémica quedó zanjada al dictarse la sentencia de 19 de noviembre de 2012 , recaída en recurso de casación en interés de la Ley, y que es una de las traídas de contraste por la parte recurrente. La doctrina legal fijada ha sido la siguiente: *"la estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente precedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia sentencia"*.

El recurso, pues, debe ser estimado. Aunque dado los términos en los que se pronuncia la Sala de instancia se precisa hacer las siguientes consideraciones. Como se ha puesto de manifiesto, el Tribunal de instancia, obviando indebidamente la sentencia de este Tribunal recaída en recurso de casación en interés de la ley de 19 de noviembre de 2012, y al imperativo que se deriva de lo dispuesto en el artº 100.7 de la LJCA -con las responsabilidades que pudiera generarse-, no sólo estimo la pretensión actora aplicando la doctrina del "tiro único", sino que añade la fundamentación antes referida; sobre la misma la parte recurrente manifestó que *"Ciertamente introduce, en este caso, un argumento que pretende ser nuevo, el de la tutela tempestiva, mas no es sino una ampliación de otros argumentos empleados en su sentencia 693/2010 en la que ya se hablaba de exigencias de la tutela judicial efectiva y la seguridad jurídica así como del riesgo de latencia sine die del conflicto y, por tanto, se trata de un argumento que, del mismo modo, resulta contrario a la doctrina sentada en las sentencias de contraste (particularmente la contenida en la sentencia del TS de 19 de noviembre de 2012)"*. La lectura de esta última sentencia descubre que a la misma le resulta de todo punto extraña la referida doctrina, pues ni siquiera tácitamente puede entenderse que rechaza la aplicación de la misma en todos aquellos supuestos en los que se produce la reiteración de los actos de liquidación tributaria, porque por su propia naturaleza es una doctrina que, válida en su formulación -no se hace más que recoger la abundante jurisprudencia europea al respecto-, su aplicación ha de hacerse en atención al caso concreto y a las particulares circunstancias que la jurisprudencia europea identifica para su efectividad. A nuestro entender estamos en presencia de un simple obiter dicta, que además representa un exceso por parte de la Sala de instancia, introduciendo cuestiones ajenas de todo punto al debate suscitado en la instancia y con una finalidad que más bien parece dirigida a ignorar la doctrina contenida en un sentencia estimatoria recaída en un recurso en casación en interés de ley, pues siendo esta de fecha 19 de noviembre de 2012, la de instancia se dictó en 12 de diciembre de 2012; siendo oportuno recordar que si bien conforme al artº 117 de la CE los jueces



y magistrados únicamente deben sumisión al imperio de la ley, al ordenamiento jurídico, de forma directa sin intermediación alguna que pudiera venir del precedente judicial, de suerte que la independencia judicial posibilita la discrepancia respecto del criterio sostenido por el Tribunal Supremo sin más requisito que el de motivar la misma, cuando se trata de la doctrina jurisprudencial emanada en un recurso de casación en interés de ley, los jueces y magistrados están vinculados por la misma, como se pone de manifiesto, entre otras muchas, en la STC 37/2012, de 19 de marzo : *"La independencia del poder judicial, que se predica de todos y cada uno de los jueces y magistrados en cuanto ejercen la función jurisdiccional, implica que, en el ejercicio de esta función, están sujetos única y exclusivamente al imperio de la ley, lo que significa que no están ligados a órdenes, instrucciones o indicaciones de ningún otro poder público, singularmente del legislativo y del ejecutivo. E incluso que los órganos judiciales de grado inferior no están necesariamente vinculados por la doctrina de los Tribunales superiores en grado, ni aun siquiera por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, con la excepción, de la que seguidamente nos ocuparemos, de la doctrina sentada en los recursos de casación en interés de ley; todo ello sin perjuicio de hacer notar que toda jurisprudencia del Tribunal Supremo, órgano jurisdiccional superior en todos los órdenes salvo lo dispuesto en materia de garantías constitucionales (art. 123.1 CE), complementa el ordenamiento jurídico, conforme señala el art. 1.6 del Código civil , y tiene, por ello, vocación de ser observada por los Jueces y Tribunales inferiores, en los términos que después se expresan, a lo que ha de añadirse que la infracción de la jurisprudencia constituye motivo de casación en todos los órdenes jurisdiccionales"* . Pues bien, como se ha dicho la argumentación añadida sobre la justicia tempestiva, la vulneración de la tutela judicial tempestiva a decir de la Sala de instancia, no puede más que responder a un obiter dicta, la construcción doctrinal por la jurisprudencia constitucional del expresado principio en sede de recurso de amparo parte ineludiblemente de que es requisito indispensable para que pueda estimarse vulnerado el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas que el recurrente las haya invocado en el procedimiento judicial previo, exigencia que, lejos de ser un mero formalismo, tiene por finalidad ofrecer a los órganos judiciales la oportunidad de pronunciarse sobre la violación constitucional invocada, trasladada esta doctrina al caso que nos ocupa, con la singularidad del proceso contencioso administrativo que se parte del precedente administrativo, en este caso económico administrativo, es de resaltar que la parte demandante no ha invocado este derecho, nada al respecto se hace en demanda, sino que ha sido la propia Sala de instancia la que de oficio ha traído al recurso contencioso administrativo este principio, cuando la parte recurrente siquiera había hecho mención a una posible vulneración. Además, como se ha puesto de manifiesto, la Sala de instancia viene a entender que se ha vulnerado este derecho por haber transcurrido más de once años desde el inicio del procedimiento administrativo, nada más, ningún otro elemento o circunstancias ha tenido en cuenta para apreciar en este caso concreto su conculcación, cuando resulta incuestionable que estamos ante un concepto jurídico indeterminado que la propia jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, tan ampliamente recogida en la sentencia de instancia, y del Tribunal Constitucional, ha establecido que el órgano competente, tanto en sede administrativa como judicial, para determinar si ha existido el retraso irregular ha de valorar diversos criterios tales como complejidad del caso, volumen de asuntos, conducta de los litigantes, conducta de las autoridades, consecuencias perjudiciales en el interés de los litigantes, márgenes razonables de alargamiento de los procesos en relación con el "nivel medio admisible" y valoración de las deficiencias estructurales de la organización decisoria, por lo que parece escaso bagaje para una declaración como la contenida en la sentencia de instancia hacer exclusivamente referencia a que desde el inicio del procedimiento administrativo ha transcurrido más de once años, prescindiendo de otras circunstancias o elementos que en definitiva ayudarían, sin duda, a despejar la indeterminación que acompaña al expresado principio. Por último, es necesario reparar en las consecuencias de que efectivamente se hubiese producido la vulneración del principio a la tutela judicial tempestiva, en cuyo caso el quebrantamiento daría lugar, no a la nulidad de lo actuado sino a la reparación pertinente que se traduciría, dado el supuesto que nos ocupa, en el resarcimiento o indemnización por los daños y perjuicios ocasionados, puesto que estaríamos ante un supuesto de funcionamiento anormal de la Administración, y el mero incumplimiento de los plazos procesales no conlleva per se derecho a indemnización, siendo necesario analizar la efectiva producción de la lesión a causa de la inactividad, teniendo la determinación de la indemnización un cauce procedimental específico. Por todo ello, cuando la parte recurrida señala el doble fundamento estimatorio de la sentencia de instancia, sin que respecto de la nulidad declarada por no haberse producido una respuesta tempestiva y vulnerarse el principio de tutela judicial efectiva, y que la recurrente no haya presentado sentencia alguna de contraste que se opusiera a la argumentación de la sentencia recurrida, lo que debe llevar a rechazar este recurso por incumplimiento de los requisitos legalmente dispuestos, no cabe acoger esta alegación puesto que resulta diáfano que la ratio decidendi se centra en la polémica de la doctrina del "tiro único", la posible reiteración de actos administrativos en los términos vistos, de manera que las demás consideraciones que en ella se contienen deben entenderse hechas a mayor abundamiento, pues bastaba aquel motivo para la anulación de lo actuado, y además, ya se ha dicho, la vulneración del citado principio conlleva las consecuencias referidas.



CUARTO.- Al haber lugar al recurso de casación para unificación de doctrina, procede resolver la controversia en los términos propuestos por las partes, en el buen entendimiento, por las razones expuestas, que sólo cabe el presente examen referido a la liquidación del ejercicio de 1996.

La primera cuestión se refiere a la nulidad de la liquidación por retroacción de actuaciones, doctrina de la sentencia nº 693 de 17 de junio de 2010, cosa juzgada. Cuestión esta ya resuelta en los términos en aplicación de la sentencia de este Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012.

Las siguientes cuestiones, excepto la última que se refiere a la incorrecta liquidación de intereses, cuestión que no se entrará por lo que se dirá, se refieren a las actuaciones inspectoras y sus consecuencias que fueron objeto del recurso contencioso administrativo que finalizó con la sentencia de 25 de abril de 2007, estimatoria de la pretensión actora y que ordenó la retroacción de actuaciones, en concreto se refiere la parte actora a la vulneración del artº 29 del Reglamento General de Inspección por ausencia de acto autorizando las actuaciones inspectoras contra la parte actora y la prescripción de la facultad de liquidar por mor del artº 29 de la Ley 1/1998, al haber sobrepasado las actuaciones inspectoras el plazo legalmente establecido por lo que al no haberse interrumpido el plazo de prescripción el ejercicio de 1996 (1997) prescribió dicha facultad. Cuestiones las planteadas que han de considerarse ya juzgadas y resueltas en la citada sentencia de 25 de abril de 2007, desconocemos si dichas cuestiones fueron objeto de debate en el recurso contencioso administrativo que finalizó con la citada sentencia, pero es obvio que al dictarse una sentencia estimatoria ordenando la retroacción de actuaciones al momento de la firma del acta, en tanto se consideró que no constaba la representación de quien actuó en dicho trámite en nombre de la parte actora, tanto la cuestión relativa a la previa autorización para proceder a la inspección y la prescripción, que incluso puede ser acogida de oficio, fueron cuestiones ya resueltas y que sólo puede ser cuestionadas aquellas cuestiones que pudieran suscitarse a raíz de la reposición de actuaciones, esto es a la firma del nuevo acta, en este caso de disconformidad.

Dicho lo anterior, debe de acogerse la pretensión actora, recordar que es reiterada la jurisprudencia de este Tribunal, extensible sin artificio al actual artº 69.2 de la Ley 58/2003, en el sentido de que *"impone la aplicación de la prescripción de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, lo que supone que tanto en la vía administrativa (de inspección, de gestión o de reclamación), como en la jurisdiccional de instancia, los órganos que conocen de un asunto deben, caso de concurrir, aplicarla aun cuando no hubiera sido propuesta por la parte"*. Pues bien, es de hacer notar que la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, objeto del recurso contencioso administrativo, en su Fundamento Jurídico Quinto, parte de un hecho determinante para la suerte del presente, cual es que *"desde el inicio de las actuaciones inspectoras, el 29 de octubre de 2007, hasta la notificación del acuerdo de liquidación, el 10 de junio de 2008, han pasado más de seis meses"*, pero considera que no es de aplicación al caso el artº 150.5 de la Ley 58/2003, sino que dado que estamos ante un único procedimiento, pues en exclusividad se ordenó la retroacción de actuaciones, el inicio del mismo lo fue en 20 de junio de 2001, siendo aplicable al caso la Ley 230/1963, que no preveía norma específica, y dado que se había interrumpido el plazo de prescripción por los sucesivos actos acaecidos, a la fecha de notificación de la nueva liquidación no había transcurrido el plazo de prescripción. Mas dicha tesis no es la mantenida por este Tribunal Supremo, véase al efecto, entre otras, las sentencias recaídas en los recursos de casación 2376/2010, 830/2012, 3369/2012 y en particular la de fecha 12 de junio de 2013, recurso de casación 1921/2012, que recoge la doctrina sobre la materia en los siguientes términos:

"CUARTO.- Para resolver esta cuestión conviene determinar la naturaleza de los actos de ejecución, así como la normativa que resulta aplicable a la ejecución litigiosa, al encontrarnos con unas actuaciones inspectoras que se iniciaron estando en vigor la ley General Tributaria de 1963, antes de su modificación por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y por tanto, sin plazo de conclusión, y que finalizaron con una liquidación que fue anulada en vía judicial, notificándose el nuevo acto de liquidación en la vía judicial, para cumplir el fallo firme, después de la entrada en vigor de la nueva Ley 58/2003, fuera del plazo que restaba para liquidar, tomando el plazo de prescripción originario, y también sin respetar el plazo de seis meses desde el momento de la notificación de la recepción de las actuaciones por el órgano competente para ejecutar la resolución firme.

En cuanto a la naturaleza de los actos de ejecución, antes de la ley 58/2003, General Tributaria, surgió la duda sobre si éstos formaban o no parte del procedimiento de inspección, lo que tenía trascendencia en los casos de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses, ante la regla de la anulación de los efectos interruptivos de la prescripción prevista en el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección.

Pues bien, esta Sala mantuvo la tesis de que cuando los órganos competentes de la Inspección de los Tributos ejecutaban una resolución de un Tribunal Económico Administrativo, o una sentencia de un Tribunal Contencioso Administrativo no estaban propiamente ejerciendo una actividad inspectora (sentencias de 6 de Junio de 2003



y 30 de Junio de 2004 , entre otras), por lo que no resultaba aplicable en esta fase la regla del art. 31.4 del Reglamento General de la Inspección , sino las normas específicas sobre ejecución.

Sin embargo, la situación cambió con la ley 58/2003, al establecer el art. 150.5 que "cuando una resolución judicial o económico administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo a que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución".

Por tanto, ahora, este precepto obliga a entender, en relación con el alcance de las actuaciones inspectoras en fase de ejecución, que cuando una resolución judicial o económico administrativa ordena la retroacción de las actuaciones inspectoras, las de su ejecución han de calificarse como actuaciones inspectoras y no como meras actuaciones dictadas en ejecución, estando sujetas al plazo de conclusión fijado expresamente y cuyo incumplimiento determina las consecuencias que se indican.

Incluso, aunque sólo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, como tal sustitución supone ya por si misma una retroacción de actuaciones, hay que entender aplicable la misma regla .

QUINTO.- Sentado lo anterior, procede determinar ahora si en el caso de autos resulta aplicable la Ley General Tributaria de 2003, pues el 9 de Junio de 2011 se notificó el acuerdo de 25 de Abril de 2011 por el que se da de baja a las liquidaciones anuladas y se practica una nueva liquidación por el ejercicio 1989, o si por el contrario refiriéndose las actuaciones a un procedimiento inspector iniciado antes de la entrada en vigor de la nueva ley, y cuyos acuerdos se notificaron bajo la vigencia de la Ley de 1963, ha de estarse a la doctrina sentada por esta Sala en relación con la ejecución de las resoluciones administrativas o jurisdiccionales.

Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión en la sentencia de 24 de Junio de 2011, cas. 1908/2008 , habiendo declarado que resulta aplicable el artículo 150.5 de la nueva Ley General Tributaria si el acto de ejecución se produce bajo la vigencia de dicha ley, siendo el dato decisivo para la aplicación del nuevo precepto el momento en que el órgano de inspección conoce el resultado de la reclamación que el sujeto pasivo dedujo en su día.

Esta doctrina fue reiterada por la sentencia de 19 de Diciembre de 2011, casación 2376/2010 , y recientemente por la sentencia de 4 de Abril de 2013 , cas. para unificación de doctrina 3369/2012, en la que se rechaza el cómputo de un nuevo plazo de prescripción de cuatro años, al tratarse de unas actuaciones de ejecución que se conocen y se desarrollan bajo la vigencia de la nueva ley.

Además, esta última sentencia rechaza la posibilidad, por tratarse de actuaciones retrotraídas, de aplicar las normas reguladoras del procedimiento originario, anterior a la ley 1/1998, sin plazo de conclusión, por chocar con la aplicación de la Ley General Tributaria y del Reglamento de revisión vigentes al tiempo de ordenarse la ejecución".

No cabe desconocer que el art. 66.2 del Real Decreto 520/2005 dispone que los actos de ejecución no forman parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Finalmente, tampoco considera válida la nueva liquidación tardía, si se practica dentro del plazo que restaba para liquidar, tomando el plazo de prescripción originario, en cuanto no existe ningún precepto en la norma tributaria que lleve a adoptar esta conclusión.

En definitiva, mantiene que si el incumplimiento del plazo máximo para resolver se produjo después de la entrada en vigor de la nueva ley habrá que estar a las consecuencias y periodos de prescripción vigentes en el momento del incumplimiento, por lo que una vez sobrepasado el plazo de seis meses a que se refiere el mismo debe tenerse en cuenta lo que dispone el art. 150.2 a), que impide considerar interrumpidos los plazos de prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas. Por tanto, la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial".

Dado, pues, que en el caso que nos ocupa ha transcurrido más de seis meses desde el día a quo a la notificación de la nueva liquidación, como se recoge en la resolución del TEAR, así se refleja de los antecedentes obrantes, ha de convenirse que se ha producido la prescripción del ejercicio de 1996, lo que ha de llevarnos a estimar el recurso contencioso administrativo.

QUINTO.- Por cuanto queda expuesto el recurso de casación para la unificación de doctrina de que nos venimos ocupando debe ser estimado, así como el recurso contencioso administrativo. Y siendo esto así, sólo resta añadir que, en cuanto a las costas de este recurso, no procede condena a las misma ni en casación ni en la instancia.



Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que ha lugar a estimar al recurso de casación para unificación de doctrina dirigido contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, de 12 de diciembre de 2012, la que anulamos y casamos en cuanto a la liquidación referida al ejercicio de 1996.

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo contra la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 30 de noviembre de 2010, declarando la nulidad de la misma en cuanto a la liquidación referida al Impuesto sobre Sociedades ejercicio de 1996.

Sin imposición de costas.

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 Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Angel Aguillo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.