



Roj: **STS 4962/2015 - ECLI:ES:TS:2015:4962**

Id Cendoj: **28079130022015100509**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/11/2015**

Nº de Recurso: **4031/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4888/2013,**  
**STS 4962/2015**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veintiséis de Noviembre de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. **4031/2013**, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 13 de noviembre de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso administrativo núm 3378/2012, promovido por Don Bernabe frente a resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de marzo de 2012, en relación con liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991, practicada en ejecución de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de Junio de 2004.

Ha sido parte recurrida Don Bernabe, representado por la Procuradora Doña Pilar Iribarren Vavallé.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Interpuesto recurso contencioso administrativo por D. Bernabe contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de marzo de 2012, relativa al acuerdo de liquidación dictado el 8 de julio de 2011 por la Inspección Regional de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, derivado de la ejecución de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 25 de junio de 2004, en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1991, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Cuarta, dictó sentencia estimatoria por considerar que resultaba aplicable el art. 150.5 de la Ley General Tributaria, lo que comportaba la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1991, al haber transcurrido más de seis meses desde que tuvo entrada en la Inspección Regional la sentencia del Tribunal Supremo determinante de la firmeza de la resolución del TEAC de 25 de junio de 2004, el 4 de noviembre de 2010, y la fecha en que se notifica el acuerdo de ejecución practicando nueva liquidación, 15 de julio de 2011.

**SEGUNDO.-** Contra la referida sentencia, el Abogado del Estado preparó recurso de casación, que luego mantuvo ante esta Sala con la súplica de que se dicte sentencia por la que se case la de instancia y se sustituya por otra en la que se desestime el recurso en su día interpuesto.

**TERCERO.-** Conferido traslado a la representación de D. Bernabe, se opuso al recurso, interesando sentencia que declare no haber lugar al recurso de casación planteado por el Abogado del Estado.

**CUARTO.-** Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 24 de noviembre de 2015, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.



Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El Abogado del Estado articula un único motivo de casación, al amparo del art. 88. 1. d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del art. 150.5 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los arts. 68 y 239 de la misma ley, el art. 66 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, y el art. 197.8 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, así como de la jurisprudencia del Tribunal Supremo relacionada con los citados preceptos.

Sostiene que no cabe apreciar la prescripción ante la inaplicación del art. 150.5 de la Ley General Tributaria por razones temporales, por razones sustantivas, y por haberse desestimado la inicial reclamación, habiendo operado la interrupción de la prescripción.

A) Por razones temporales, porque con arreglo a la norma transitoria general tercera, apartado 1, los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria, que tuvo lugar el 1 de julio de 2004 de acuerdo con lo establecido en su Disposición Final Undécima, se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, sin que exista ninguna referencia aplicable en el mismo al art. 150.5.

Recuerda que el procedimiento inspector se inició antes de 1999, y que con independencia de que la retroacción de actuaciones inspectoras pudiera producirse (que no se produjo) en ejecución de una resolución del TEAC de 25 de junio de 2004, la propia sentencia de instancia razona que, a su juicio, nos encontramos ante una retroacción de un mismo procedimiento inspector, y no ante dos procedimientos inspectores separados, por lo que iniciado años antes de la entrada en vigor de la ley de 2003 hay que aplicar los preceptos legales y reglamentarios sobre la materia vigentes antes de la Ley General Tributaria de 2003, así como la doctrina jurisprudencial dictada para la interpretación y aplicación de los mismos, lo que nos conduce al art. 29.3 de la ley 1/1998, así como al art. 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, sobre pérdida del efecto interruptivo de la prescripción del acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras por razón de la injustificada paralización del curso de dichas actuaciones, preceptos que, sin embargo, no resultan aplicables a las actuaciones inspectoras llevadas a cabo para la ejecución de resoluciones económico-administrativas, según doctrina jurisprudencial sentada en la sentencia de 30 de junio de 2004, dictada en el recurso de casación en interés de ley nº 39/2002, y en la de 6 de junio de 2003, rec. cas. 5328/1998.

B) Por razones sustantivas, porque el art. 150.5 dispone que cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de 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, precepto que si se pone en conexión con las normas reglamentarias muestra que la tesis mantenida por la Audiencia Nacional es contraria a la normativa tributaria aplicable, desde el momento que las normas reglamentarias que se han ido dictando en desarrollo de la nueva ley ofrecen una solución distinta a la interpretación que hace aquélla.

Se refiere al art. 66 del Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, cuyo apartado 3 afecta a las resoluciones que resuelvan sobre el fondo del asunto y el apartado 4 a las que resuelven sobre cuestiones de forma, y al art. 197.8 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria.

C) Por haberse desestimado la inicial reclamación, habiendo operado la interrupción de la prescripción.

A estos efectos, se alega que en el supuesto que nos ocupa el TEAC en la resolución que se ejecutaba desestimó el recurso y no ordenó retroacción alguna para que la Inspección realizase nuevas actividades inspectoras de comprobación, por lo que el órgano de ejecución únicamente tenía que cumplir con la aplicación de un determinado mecanismo liquidatorio que se explicita en la propia resolución, cual era el tratamiento de renta irregular conforme al periodo medio de generación previsto en el artículo 117.2 del Reglamento del IRPF de 1981, razón por la que no resulta aplicable el art. 150.5 y 2 de la Ley General Tributaria, al no tratarse propiamente de actuaciones inspectoras, sino de pura ejecución del fallo del Tribunal Central.

Agrega que en todo caso los diferentes recursos judiciales y reclamaciones económico-administrativas interrumpieron el plazo de prescripción, según el 66 de la Ley General Tributaria, por que producida la interrupción se inicia el cómputo del plazo de 4 años de prescripción, art. 68.5.



**SEGUNDO.-** La parte recurrida opone la inadmisibilidad parcial del recurso de casación por introducirse en sede casacional cuestiones nuevas no planteadas ante el Tribunal de instancia, en concreto, la inaplicación del art. 150.5 de la Ley General Tributaria por razones temporales y por haberse producido la interrupción de la prescripción al haberse desestimado la inicial reclamación.

Sostiene que la representación de la Administración demandada, al contestar a la demanda, se limitó a reproducir el contenido de una sentencia de la Audiencia Nacional en apoyo de sus pretensiones, que resolvía exclusivamente si el art. 150.5 de la Ley General Tributaria era de aplicación siempre que se anulase la liquidación, tanto lo fuese por motivos de forma como de fondo o sólo en el caso en el que se ordenase la retroacción.

Lleva razón la parte recurrida al oponer que en la contestación a la demanda el Abogado del Estado no planteó la inaplicabilidad de la ley General Tributaria de 2003 al presente caso, lo que puede explicarse porque la resolución del TEAC impugnada ya rechazó el criterio emitido por la Inspección Regional en cuanto a que no resultaba de aplicación el art. 150 por razón de vigencia temporal, al ser el procedimiento inspector que dio lugar a la liquidación originaria anterior a la misma, siguiendo la doctrina jurisprudencial sentada en las sentencias de 19 de diciembre de 2011, cas. 2376/2010, y de 24 de junio de 2011, cas. 1908/09.

En cambio no acierta respecto de la otra cuestión que suscita la representación estatal, relativa a la existencia de interrupción de la prescripción como consecuencia de la reclamación que se interpuso, toda vez que en la sentencia de 30 de mayo de 2013 de la Audiencia Nacional, que reprodujo en apoyo de la resolución del TEAC impugnada, al final se agrega que "en consecuencia, no se puede estimar la alegación sobre la prescripción por incumplimiento del plazo para la ejecución, debiéndose añadir que, en cualquier caso, la interposición de la reclamación económico-administrativa, así como los recursos judiciales interrumpen dicho plazo, conforme a lo establecido en el art. 68 b) de la Ley General Tributaria".

En todo caso, respecto a la aplicación del art. 150.5, por razones temporales, al caso que se enjuicia, procede recordar que el criterio de la Sala al que se refirió el TEAC fue reiterado también por las sentencias de 4 de abril de 2013, cas. 3369/2012, 17 de abril de 2013, cas. 2445/2009, 12 de junio de 2013, cas. 1921/2012, y 4 de noviembre de 2013, cas. 495/2011, y 11 de mayo de 2015, cas. 2745/2013.

**TERCERO.-** Sentado lo anterior y en cuanto a la aplicación del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria por razones sustantivas, hemos de significar que la sentencia de 30 de enero de 2015, cas. 1198/2013, resolvió de forma definitiva el problema del alcance del apartado 5 del artículo 150 al señalar:

*"Aunque el plazo máximo que señala el artículo 150.5 sólo ha sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de las actuaciones hay que reconocer que el legislador ha guardado el más absoluto silencio sobre el plazo que se ha de respetar cuando la anulación lo sea por razones sustantivas o de fondo. En estos casos, ninguna disposición de la Ley General Tributaria obliga a la Inspección de los Tributos a practicar la liquidación en un plazo máximo, por lo que nos encontramos con una laguna legal que este Tribunal está llamado a integrar mediante una interpretación analógica del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria, tarea que no viene impedida por el artículo 14 de la misma, donde la prohibición de la analogía sólo impide extender más allá de sus estrictos términos el hecho imponible, las exenciones y los demás incentivos o beneficios fiscales.*

*Los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones, pero no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos que nos ocupan. Resultaría ilógico que, cuando se produce una estimación por razones de fondo, supuesto en el que la Inspección de los Tributos debe limitarse a liquidar de nuevo sin practicar ninguna diligencia, se entienda que está habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción, mientras que cuando el éxito de la impugnación lo es por razones de forma generadoras de indefensión, caso en el que debe practicar nuevas actuaciones, está legalmente obligada a completarlas y aprobar la nueva liquidación en un plazo netamente inferior.*

*Por ello, y sentado el criterio de que sólo estamos ante una efectiva retroacción de actuaciones cuando la anulación ha tenido lugar por motivos de forma, se ha de entender que en las sentencias de 4 de abril de 2013, 12 de junio de 2013 y 18 de octubre de 2013, antes referidas, al hablar de "retroacción" o de "retroacción material" lo hacíamos a los únicos efectos de aplicar también el límite temporal y las consecuencias del artículo 150.5 a los casos de anulación de las liquidaciones por razones de fondo.*

*Finalmente, frente a lo anterior, no cabe invocar tampoco el apartado 2 del art. 66 del Reglamento General de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, pues aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución, en toda clase de procedimientos, siguiendo*



*de este modo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, con carácter general, en la sentencia de 30 de junio de 2004, tomando como base normativa la anterior Ley General Tributaria y el anterior Reglamento General de Inspección, tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección".*

Esta sentencia ha sido recordada en las posteriores de 4 de marzo de 2015, cas. 1295/2013, de 14 de mayo de 2015, cas. 2443/2013, 18 de junio de 2015, cas. 3533/2014.

Por otra parte, en la sentencia de 18 de junio de 2015, cas. 3531/2014, se recuerda que " *resulta obvio que lo previsto en el citado 150.5 de la Ley General Tributaria no puede quedar diluido por lo previsto en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, como pretende el Abogado del Estado, pues ha de prevalecer primero por su mayor rango y especialidad, pues el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria establece la norma especial relativa al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos de inspección*".

Lo mismo puede decirse respecto del art. 197.8 del Real Decreto 1005/2007, de 27 de julio.

Finalmente, tampoco cabe aceptar la tercera alegación, toda vez que la resolución del TEAC aunque formalmente desestimó la alzada, ordenó que, en su caso, se tuviese en cuenta lo expuesto en el último fundamento de derecho, inciso que determinó que en ejecución se anulase la liquidación y se procediese en la nueva a recalcular la cuota resultante de la regularización aplicando la regla contenida en el art. 117.2 del Reglamento del Impuesto.

Asimismo tampoco podemos considerar infringido el art. 68.1 b) de la Ley General Tributaria, ante la doctrina sentada al respecto en sentencias de 24 de junio de 2011, cas.1908/2008, y 4 de abril de 2013, cas. 3369/2012.

**CUARTO.-** Por lo expuesto, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, con imposición de costas a la parte recurrente, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 del art. 139 de la Ley Jurisdiccional, limita su importe a la cantidad máxima de 8000 euros, por todos los conceptos.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere el Pueblo español..

## FALLAMOS

Que debemos desestimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de 13 de noviembre de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, con imposición de costas a la parte recurrente, con el límite máximo establecido en el último Fundamento de Derecho

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce** D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico **D. Rafael Fernandez Montalvo** **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.