

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ073992

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 21 de mayo de 2019

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 5315/2018

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo. Plazo para ejecutar resoluciones parcialmente estimatorias por razones de fondo o sustantivas. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** Tras la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, el art. 150.7 de la Ley 58/2003 (LGT) se aplica tanto al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han apreciado defectos formales y ordenado la retroacción de las actuaciones inspectoras como al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han estimado en parte la reclamación contra el acto que pone fin al procedimiento de inspección por razones sustantivas o de fondo, resultando de plena aplicación, por tanto, a la nueva regulación dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, la doctrina sentada por el Tribunal Supremo respecto de la redacción original del art. 150.5 de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 3)**

Para conocer si se ha cumplido o no el plazo del art. 150.7 de la Ley 58/2003 (LGT) en la ejecución de una resolución que estima en parte la reclamación económico-administrativa y anula la liquidación por razones de fondo cuando el acuerdo de ejecución se anula a su vez tras la interposición del correspondiente recurso contra la ejecución, se procederá del modo siguiente:

a) Si la estimación del recurso contra la ejecución obedece a la inadecuación del acuerdo de ejecución con los términos de la resolución a ejecutar habrá que sumar los plazos consumidos por el órgano inspector en los sucesivos actos de ejecución hasta la notificación de aquél que se ajusta plenamente a los términos de la resolución a ejecutar, es decir, los plazos transcurridos, respectivamente, desde la recepción del correspondiente expediente hasta la notificación al interesado del correspondiente acto de ejecución. Se entenderá cumplido el plazo del art. 150.7 de la Ley 58/2003 (LGT) si la citada suma no excede de seis meses. **(Criterio 2 de 3)**

b) Si, ejecutada la resolución en sus propios términos, la estimación del recurso contra la ejecución obedece a la falta de conformidad a derecho de la nueva liquidación resultante de las actuaciones complementarias o de la nueva liquidación dictada en sustitución de la primera, practicadas por el órgano inspector, por estimación de pretensiones relativas a cuestiones «nuevas» en cuanto distintas a las resueltas en la reclamación inicial y que no pudieron plantearse en aquella, habrá que tratar la resolución de la reclamación económico-administrativa y la resolución del recurso contra la ejecución de la primera como dos resoluciones independientes, de manera que se entenderá cumplido el plazo del art. 150.7 de la Ley 58/2003 (LGT) siempre que no hayan transcurrido más de seis meses desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución que estimó en parte la reclamación económico-administrativa por razones de fondo hasta la notificación del anulado acuerdo de ejecución de esta última resolución, disponiendo el órgano competente para ejecutar de un nuevo plazo de seis meses para la ejecución de la resolución del recurso contra la ejecución.

c) Si la estimación del recurso contra la ejecución obedece tanto a la inadecuación del acuerdo de ejecución con los términos de la resolución a ejecutar como a la falta de conformidad a derecho de la nueva liquidación resultante de las actuaciones complementarias o de la nueva liquidación dictada en sustitución de la primera practicadas por el órgano inspector por estimación de pretensiones relativas a cuestiones «nuevas» en cuanto distintas a las resueltas en la reclamación inicial y que no pudieron plantearse en aquella, se entenderá cumplido el plazo del art. 150.7 de la Ley 58/2003 (LGT) siempre que no hayan transcurrido seis meses desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución que estimó en parte la reclamación económico-administrativa por razones de fondo hasta la notificación del anulado acuerdo de ejecución de esta última resolución, disponiendo el órgano

competente para ejecutar de un nuevo plazo de seis meses para la ejecución de la resolución del recurso contra la ejecución (**Criterio 3 de 3**)

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 68, 150, 239 y 241.ter.  
RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 66.

Texto de la resolución:  
Tribunal Económico-Administrativo Central  
SALA PRIMERA  
FECHA: 21 de mayo de 2019

RECURSO: 00-05315-2018  
CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.  
NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO  
RECURRENTE: DTOR DPTO INSPEC FINAC Y TRIBUT AEAT  
DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28071-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, de 25 de abril de 2018, recaída en el recurso nº 38/02036/2016/52 y acumulada 38/02388/2013/52 interpuesto frente a acuerdo de ejecución de la resolución del citado Tribunal Regional de 31 de octubre de 2017 que resolvió a su vez el recurso contra la ejecución de la resolución del mismo Tribunal de 23 de febrero de 2017, concerniente esta última a liquidación y sanción por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2010.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 14 de junio de 2013 se promueven las reclamaciones económico-administrativas 38/02036/2016 y acumulada 38/02388/2013 contra acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la AEAT de Canarias, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 a 2010, por un importe a ingresar de 204.165,12 euros, y contra acuerdo sancionador por importe de 9.534,88 euros. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife (TEAR, en lo sucesivo), dictó resolución el 23 de febrero de 2017 acordando: "ESTIMAR la reclamación 38/02036/13 con anulación parcial del acto impugnado, en el sentido expuesto en los anteriores Fundamentos de Derecho y ESTIMAR la reclamación 38/02388/13, con anulación parcial del acto impugnado, confirmando la sanción impuesta correspondiente a la parte de la cuota no anulada conforme a esta resolución". El Fundamento Jurídico Cuarto de la resolución se centró en analizar la calificación como "rendimientos del trabajo" que realizó la Inspección de los servicios prestados por el socio persona física a su sociedad de servicios profesionales (obligado tributario), calificación que se considera contraria a Derecho en cuanto es incongruente con el esquema de regularización realizado por el órgano con competencias inspectoras.

La resolución del TEAR tuvo entrada en el órgano gestor competente para su ejecución, en lo que a la liquidación se refiere, el 3 de abril de 2017.

2.- La oficina gestora dictó el acuerdo de ejecución de la resolución del TEAR el 10 de agosto de 2017, que fue notificado al obligado tributario el 6 de septiembre de 2017. El acuerdo de ejecución, en lo que interesa a efectos del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, anuló la liquidación por

importe de 204.165,12 euros y dictó una nueva en su lugar por importe de 143.556,25 euros, calificando las retribuciones por los servicios prestados por el socio a su sociedad como rendimientos de actividad económica en sede del socio y como gastos por servicios profesionales en sede de la sociedad. Contra dicho acuerdo de ejecución interpuso la entidad interesada un recurso que fue estimado por el TEAR -con la consiguiente anulación del acto impugnado- en su resolución de 31 de octubre de 2017, que señala que lo que manifestó en su resolución de 23 de febrero de 2017 fue que la calificación como rentas del trabajo de los servicios prestados por el socio persona física a su sociedad de servicios profesionales, llevada a cabo por la Inspección, era contraria a Derecho, pero que en ningún momento manifestó que tales rentas debían calificarse como rendimiento de actividades económicas como, sin embargo, le atribuye la oficina gestora en el acuerdo de ejecución.

La resolución del TEAR de 31 de octubre de 2017 tuvo entrada en la oficina gestora competente para su ejecución el 5 de diciembre de 2017.

3.- En ejecución de la resolución del TEAR de 31 de octubre de 2017 se dictó acuerdo del Inspector Jefe de la Dependencia de Inspección de la AEAT de Santa Cruz de Tenerife el 15 de enero de 2018, notificado a la interesada el 18 de enero de 2018, en el que se dispuso, en esencia y en lo que aquí interesa, la reactivación de la liquidación de 204.165,12 euros y la anulación de la liquidación por 143.556,25 euros. La interesada interpuso recurso contra dicho acuerdo que fue estimado -con la consiguiente anulación del acto impugnado- mediante resolución del TEAR de 9 de marzo de 2018, notificada al organismo emisor el 4 de abril de 2018. Señala el TEAR en su resolución que fue correcta la ejecución en cuanto que anuló la liquidación por 143.556,25 euros pero no en cuanto reactivó la liquidación por 204.165,12 euros, toda vez que esta última ya estaba anulada como consecuencia de la resolución firme del propio TEAR de 23 de febrero de 2017, reactivación que resulta por tanto contraria a Derecho.

4.- Sin embargo, antes de que se hubiese resuelto por el TEAR el recurso contra el acuerdo de ejecución de 15 de enero de 2018 se emitió por la Inspección un nuevo acuerdo de ejecución el 9 de febrero de 2018 que se notifica a la interesada el 12 de febrero de 2018. Este acuerdo -a efectos de lo que interesa para la resolución del presente recurso extraordinario de alzada- lo que, en definitiva, realiza es anular la liquidación que había reactivado el de 15 de enero de 2018 y generar una nueva liquidación por importe de 143.556,25 euros. Frente a este acuerdo de ejecución se interpone recurso nº 38/02036/2016/52 y acumulado 38/02388/2013/52 que es resuelto por el TEAR el 25 de abril de 2018 acordando "ESTIMAR el presente recurso contra la ejecución anulando, en consecuencia, el acto administrativo impugnado, con los efectos expuestos en el último Fundamento de Derecho de la presente resolución". Argumenta el TEAR en su último Fundamento de Derecho del modo siguiente:

#### Quinto.

Ahora bien, habida cuenta que este Tribunal debe analizar todas las cuestiones que plantee el expediente, hayan sido alegadas o no por los interesados, y que se han emitido por parte de la oficina gestora distintos acuerdos de ejecución de la resolución de la reclamación 38/02036/2016 y acumulada 38/02388/2013, es necesario analizar si se ha superado el plazo establecido para llevar a cabo la ejecución de la resolución indicada, y si ello fuese así, las consecuencias que dicha circunstancia lleva aparejada.

El plazo en el que deben ejecutarse las resoluciones que estiman en parte por razones sustantivas una determinada reclamación ha sido analizado, recientemente, por el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC), con base en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en la resolución de 11 de julio de 2017 (R.G. 2960/2017), del cual extraemos el Fundamento de Derecho Cuarto que establece lo siguiente:

"CUARTO. (.....)

En segundo lugar, se debe afirmar que, en atención al criterio jurisprudencial que se expone a continuación, sí será de aplicación el plazo máximo fijado en el artículo 150.5 LGT, pese a que en el presente caso pudiera considerarse que no se está ante una retroacción de actuaciones (la resolución del TEAC que se ejecuta no aprecia defectos formales en el procedimiento) sino ante una estimación parcial por razones sustantivas, que anula la liquidación y ordena la práctica de otra que siga el criterio marcado por el Tribunal.

A partir de la del 18 de octubre de 2013, recurso de casación 830/2012, el Tribunal Supremo ha venido determinando que ya se esté ante una retroacción en sentido estricto (por motivos formales) o ante la ejecución de

un fallo por cuestiones que afecten al fondo como el presente, las actuaciones de ejecución deberán sujetarse a lo establecido en el artículo 150.5 LGT:

(.....)

Más reciente es la STS de 30 de enero de 2015 (recurso de casación 1198/2013) donde ya se precisa que la retroacción únicamente se refiere a causas formales, si bien el plazo del artículo 150.5 LGT debe aplicarse también para casos de anulación por motivos de fondo: "(....).

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.

(.....)

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." (El subrayado es del Tribunal).

Asimismo, la STS de 18 de junio de 2015, recurso de casación 3531/2014, insiste en esta última cuestión, en relación con lo contenido en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, en tanto a considerar ambos procedimientos como independientes, enlazando de nuevo con lo alegado por la parte recurrente, lo siguiente:

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

(.....)".

En definitiva, la Inspección disponía de 6 meses para ejecutar el fallo de este TEAR de 23 de febrero de 2017 correspondiente a la reclamación 38/02036/2016 y acumulada 38/02388/2013. (.....).

Expuesto lo anterior cabe destacar que contamos con que el fallo de la resolución de este Tribunal de 23 de febrero de 2017 tuvo entrada en el órgano competente para su ejecución en lo concerniente a la liquidación (.....) el 3/4/2017. El acuerdo de ejecución correspondiente se emitió el 10 de agosto de 2017 y se puso a disposición de (la entidad) en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada el 31/08/2017. Esta fecha es la que habrá que tomar a efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2, primer párrafo, de la LGT (.....).

Por tanto, el 31/08/2017 la Inspección ya había consumido del plazo previsto para la ejecución de la resolución de este TEAR de 23 de febrero de 2017, 4 meses y 28 días.

Contra el acuerdo de ejecución de 10/08/2017 se interpuso recurso contra la ejecución (.....) que fue recibido por la oficina gestora responsable de su ejecución , según ésta manifestó, el 5/12/2017 (.....).

Posteriormente se dicta un segundo acuerdo de ejecución el 15/01/2018, que es puesto a disposición de la sociedad reclamante en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada el mismo día. Por tanto, como consecuencia de este segundo acto administrativo, la Inspección consumió 1 mes y 10 días.

Si sumamos el plazo consumido por la Inspección para la ejecución de la resolución de este TEAR de 23 de febrero de 2017 observamos que se habrían superado los 6 meses que establece el artículo 150.7 (antiguo 150.5) de la LGT, que como establece la resolución del TEAC antes expuesta, en base a la doctrina del Tribunal Supremo, para la ejecución del fallo de una resolución económico-administrativa parcialmente estimatoria por razones sustantivas o de fondo. En tal circunstancia, en base al artículo 150.6 de la LGT, procede declarar prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2010.

Anulada la liquidación correspondiente a los ejercicios antes indicados, procede asimismo anular la sanción impuesta vinculada a tales períodos impositivos.

### **Segundo.**

Frente a la resolución del TEAR de 25 de abril de 2018 se interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el 6 de julio de 2018, alegando, en síntesis, lo que sigue:

1.- Son dos las cuestiones que plantea el presente expediente:

1º.- En el presente expediente resulta de aplicación el artículo 239 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 34/2015, de 31 de diciembre. No procede la aplicación del artículo 150.7 de la LGT en la redacción dada por la Ley 34/2015.

Como se expondrá a continuación, en este contexto no se aplica la doctrina del Tribunal Supremo establecida en las sentencias citadas en la resolución del TEAR según las cuales el plazo de ejecución establecido en el antiguo artículo 150.5 de la LGT se aplica tanto a supuestos de retroacción en sentido estricto como a ejecuciones de fallo por cuestiones que afecten al fondo, al producirse, a juicio del Tribunal Supremo, una laguna legal sobre esta última cuestión que se integra mediante una interpretación analógica del artículo 150.5 de la LGT.

2º.- De forma subsidiaria y en caso de estimarse que procede la aplicación del artículo 150.7 de la LGT, como entiende el TEAR, no compartimos que el plazo para la ejecución de la resolución de 23/02/2017 abarque tanto los 4 meses y 28 días consumidos en la ejecución de la resolución de 23/02/2017 como el mes y 10 días consumidos en la ejecución de la resolución que resuelve el recurso contra la ejecución. Estamos ante dos resoluciones, dos actos diferentes, cada uno de los cuales debe de seguir sus propios trámites.

2.- La resolución del TEAR entiende trasladable al supuesto aquí examinado, en el que no hay retroacción, la doctrina del Tribunal Supremo respecto a la aplicación analógica del artículo 150.5 de la LGT a este tipo de supuestos para cubrir lo que entiende que es un vacío legal.

Este vacío legal, sin embargo, queda cubierto a raíz de la nueva redacción del artículo 239.3 de la LGT dada por la Ley 34/2015, como se infiere de la propia Exposición de motivos de esta última norma. No cabe apreciar en la actualidad vacío legal alguno que conlleve la aplicación analógica del artículo 150.7 de la LGT más allá del supuesto expresamente previsto en el mismo -apreciación de defectos formales ordenando la retroacción de las actuaciones inspectoras-.

Fuera del supuesto en el que se aprecian defectos formales y se ordena la retroacción de las actuaciones inspectoras, en la actualidad, de lo que se establece a nivel legal en el artículo 239.3 de la LGT, se deriva:

1º.- Que los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

2º.- Que 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.

El incumplimiento de este plazo tiene como efecto, según la regulación de la Ley General Tributaria, que se dejen de devengar intereses de demora.

El retraso de la Inspección en dictar los correspondientes actos que procedan en ejecución de las resoluciones del TEAR no produce la prescripción del derecho a liquidar de la Administración previsto en el artículo 66.a) de la LGT. Este plazo se ha visto interrumpido por el inicio y las sucesivas actuaciones inspectoras, las notificaciones de las liquidaciones, de las resoluciones económico-administrativas y los correlativos actos de ejecución. Entre dichas fechas no ha transcurrido el plazo de prescripción.

De lo anteriormente expuesto se deriva que, tras la modificación operada en la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, no es aplicable la doctrina del Tribunal Supremo según la cual el plazo de ejecución establecido en el antiguo artículo 150.5 de la LGT -equivalente al actual 150.7 de la LGT- se aplica tanto a supuestos de retroacción en sentido estricto como a ejecuciones de fallo por cuestiones que afecten al fondo, al producirse, a juicio del Alto Tribunal, una laguna legal sobre esta última cuestión que se integra mediante una interpretación analógica del precepto controvertido.

Después de la modificación operada por la Ley 34/2015, en la ejecución de resoluciones en la que no concurra el supuesto previsto en el párrafo segundo del artículo 239.3 de la LGT -apreciación de defectos formales ordenando la retroacción de las actuaciones inspectoras- se aplicará lo dispuesto en dicho precepto y no lo dispuesto en el artículo 150.7 de la LGT.

3.- De forma subsidiaria, en el caso de entenderse que resulta de aplicación el artículo 150.7 de la LGT a este caso, no compartimos el pronunciamiento del TEAR en virtud del cual el plazo de ejecución de la resolución de 23/02/2017 comprendería tanto los 4 meses y 28 días consumidos en la ejecución de la resolución de 23/02/2017 como el mes y 10 días consumidos en la ejecución de la resolución que resuelve el recurso contra la ejecución. Estamos ante dos resoluciones, dos actos diferentes, cada uno de los cuales debe seguir sus propios trámites.

La reclamación interpuesta por el obligado tributario dio lugar a una resolución concreta que es objeto de ejecución. El recurso contra dicha ejecución, interpuesto al amparo del artículo 241 ter de la LGT, da lugar a que el TEAR dicte una resolución diferente a la dictada para resolver la reclamación interpuesta en única instancia.

Estamos ante dos resoluciones distintas, producto de dos recursos diferentes, contra dos actos distintos, y por lo tanto ante dos actos de ejecución diferenciados, cada uno de los cuales deberá ejecutarse en sus propios términos de acuerdo con su naturaleza.

En caso de que a la ejecución de la primera resolución le resultase de aplicación lo dispuesto en el artículo 150.7 de la LGT dicho plazo afectará exclusivamente a la ejecución de dicha resolución.

Si frente a dicho acto se interpone un recurso de ejecución, aunque lógicamente las cuestiones debatidas estarán relacionadas con el recurso inicialmente interpuesto -como ocurriría con cualquiera de las restantes modalidades de recurso en vía económico-administrativa previstas-, estamos ante un recurso distinto. Dicho recurso va a seguir su correspondiente procedimiento y va a dar lugar a que se dicte una nueva resolución, diferenciada de la resolución original cuya ejecución es objeto del recurso previsto en el artículo 241 ter de la LGT.

La interpretación del TEAR llevaría a que en aquellos supuestos en los que resultase de aplicación el plazo de ejecución previsto en el artículo 150.7 de la LGT, habría probablemente un incumplimiento sistemático del mismo. Lógicamente la Administración procederá a la ejecución de la resolución inicial en los términos que entiende correctos. En este sentido no puede predecirse si habrá o no recurso contra la ejecución y si este recurso será estimado, puesto que la ejecución inicial se habrá realizado con el convencimiento de que es correcta.

Podría entenderse una interpretación como la que hace el TEAR en un contexto de abuso procesal en el que los errores en la ejecución tienen por objeto prolongar el procedimiento artificialmente en contra de lo previsto en la Ley. Pero obviamente no es este el caso, ni en el presente supuesto -con la interpretación del TEAR se habría tardado 6 meses y 8 días-, ni con carácter general.

El Director recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y la fijación del siguiente criterio:

1º.- Que después de la reforma operada en la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, el artículo 150.7 de la LGT se aplica, exclusivamente, al supuesto allí previsto, a saber, ejecución de resolución en la que se aprecian defectos formales ordenando retroacción de actuaciones inspectoras. Fuera de este caso se aplica lo dispuesto en el artículo 239.3 de la LGT en los términos anteriormente expuestos.

Por tanto, las resoluciones parcialmente estimatorias por motivos de fondo deben ejecutarse en el plazo de un mes. En caso de incumplimiento el único efecto previsto en la norma es que dejen de devengarse intereses de demora.

2º.- De forma subsidiaria, y si se entendiese que en este caso resultase de aplicación lo dispuesto en el artículo 150.7 de la LGT, que la resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta y resuelta por un Tribunal Económico-Administrativo y la resolución del recurso contra la ejecución de la respectiva resolución han de tratarse como dos resoluciones independientes, sin que proceda sumar los plazos consumidos en la ejecución de ambas resoluciones a efectos de computar el plazo previsto en el artículo 150.7 de la LGT.

### **Tercero.**

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), no presentó alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; General Tributaria (en adelante, LGT).

### **Segundo.**

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si, resultando aplicable *ratione temporis* la reforma operada por la Ley 34/2015, de 31 de diciembre, en la LGT, el artículo 150.7 de esta última norma se aplica exclusivamente al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han apreciado defectos formales y ordenado la retroacción de las actuaciones inspectoras o también al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han estimado parcialmente la reclamación contra el acto que pone fin al procedimiento de inspección por razones sustantivas o de fondo.

Si la respuesta a la cuestión anterior fuera que el artículo 150.7 debe aplicarse también al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han estimado parcialmente la reclamación contra el acto que pone fin al procedimiento de inspección por razones sustantivas o de fondo, deberá examinarse, como segunda cuestión controvertida, si en este último supuesto la resolución de la reclamación económico-administrativa y la resolución del recurso contra la ejecución de aquélla han de tratarse como dos resoluciones independientes, sin que proceda sumar los plazos consumidos en la ejecución de ambas resoluciones a efectos de computar el plazo previsto en el artículo 150.7 de la LGT.

### **Tercero.**

Para dar respuesta a la cuestión controvertida conviene analizar, en primer lugar, la redacción de los artículos 150.5 y 239.3 de la LGT antes de la reforma llevada a cabo por la Ley 34/2015, así como la doctrina que sobre tales preceptos ha establecido el Tribunal Supremo para, después, compararla con la redacción dada por esta última norma.

El artículo 150.5 de la LGT, en su redacción original, disponía:

"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.

(.....)".

En su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 34/2015, el artículo 239.3 de la LGT señalaba lo siguiente:

"La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando 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".

Respecto de los artículos 150.5 y 239.3 de la LGT, en su versión anterior a la dada por la Ley 34/2015, existe jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo que se concreta, en síntesis, en los criterios siguientes:

1.- A partir de la Ley 58/2003, General Tributaria, las actuaciones de ejecución de una resolución o sentencia que decreta la retroacción tienen el carácter de actuaciones inspectoras, al establecer su artículo 150.5 el plazo en el que deben concluir las actuaciones retrotraídas (STS 24/06/2011 Rec. casación 1908/2008 y STS 12/06/2013 Rec. casación 1921/2012). Lo previsto en el artículo 150.5 de la LGT no puede quedar diluido por lo dispuesto en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, pues ha de prevalecer el primero por su mayor rango y especialidad, pues el artículo 150.5 de la LGT establece la norma especial relativa al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos de inspección. Es decir, aunque se considerara que el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005 -a cuyo tenor 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-, consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución en toda clase de procedimientos, tras la entrada en vigor de la LGT de 2003 hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación resolutoria de un procedimiento de inspección (STS 30/01/2015 Rec. casación 1198/2013 y STS 18/06/2015 Rec. casación 3531/2014).

2.- La retroacción de actuaciones inspectoras sólo debe ser ordenada por los tribunales ante defectos formales que hayan producido indefensión y no ante defectos sustantivos o de fondo del acto administrativo impugnado (STS 26/03/2012 Rec. casación 5827/2009; STS 04/04/ 2013 Rec. casación unif. doctrina 3369/2012 y STS 30/01/2015 Rec. casación 1198/2013).

3.- El artículo 150.5 de la LGT resulta de aplicación no sólo cuando se trata de ejecutar una resolución o sentencia que estimó en parte una reclamación económico-administrativa o un recurso por razones formales sino también cuando la estimación parcial haya tenido lugar por razones sustantivas o de fondo. Es decir, pese a que la orden de reposición de actuaciones con el fin de subsanar los vicios en que haya podido incurrir el procedimiento de inspección tributaria sometido a revisión sólo es posible dictarla cuando la anulación del acto recurrido lo haya sido con causa en defectos de forma advertidos en el proceder del órgano de inspección tributaria y siempre, además, que tales vicios en la forma hayan disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente, si el órgano revisor ordena la reposición de actuaciones cuando anula la liquidación por razones sustantivas o de fondo también resultará de aplicación, el artículo 150.5 de la LGT (STS 04/04/2013 Rec. casación unif. doctrina 3369/2012). El plazo máximo que establece el artículo 150.5 de la LGT sólo ha sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de actuaciones. No existiendo en nuestro ordenamiento plazo previsto para la ejecución en el caso concreto de una liquidación que girada en un procedimiento de inspección y recurrida en vía económico-administrativa es anulada por el órgano revisor que estima en parte la reclamación por apreciar defectos sustantivos en la liquidación, debe aplicarse por analogía a este caso el plazo del artículo 150.5 de la LGT y si dicho plazo se incumple se producirán las consecuencias del artículo 150.2 de la LGT (actual 150.6 LGT), esto es, nada de lo actuado, ni durante el procedimiento de inspección ni durante la tramitación de los recursos y reclamaciones, ha servido para interrumpir la prescripción. Aunque los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fuesen a los efectos del artículo 150.5 de la LGT, toda vez que 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 (STS 30/01/2015 Rec. casación 1198/2013 y STS 04/03/2015 Rec. casación 1295/2013).

4.- Cuando el artículo 150.5 de la LGT alude a la retroacción de las actuaciones inspectoras se está refiriendo a una retroacción material, no formal, por lo que tal retroacción no depende de que los tribunales judiciales o económico-administrativos, que ordenan dicha retroacción, lo digan o no expresamente. Por ello, la retroacción de actuaciones opera y, en consecuencia, será aplicable el artículo 150.5 de la LGT, aún cuando literalmente no se ordene pero se pueda deducir materialmente de la resolución que se trata de ejecutar (STS 18/10/2013 Rec. casación unif. doctrina 830/2012). Incluso aunque la ejecución de la resolución o sentencia que anula la liquidación por razones de fondo consistiera sólo en sustituir la liquidación anulada por otra distinta, como tal sustitución supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones, hay que entender aplicable la regla del artículo 150.5 LGT (STS 12/06/2013 Rec. casación 1921/2012).

5.- La contravención del artículo 150.5 de la LGT, es decir, el transcurso del plazo de 6 meses sin que finalice el procedimiento, trae como consecuencia la solución prevista en el artículo 150.2 de la LGT (actual 150.6 LGT), esto es, desaparece el efecto interruptivo de la prescripción de las actuaciones inspectoras desarrolladas (STS 04/04/2013; Rec. cas. unif. doctrina 3369/2012 y STS 12/06/2013 Rec. casación 1921/2012).

6.- En caso de incumplimiento del plazo de terminación de las actuaciones inspectoras retrotraídas, señalado en el artículo 150.5 LGT, los recursos o reclamaciones deducidos por el interesado y que dieron lugar a la retroacción no interrumpen los plazos de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Debe primar, pues, la regla especial del artículo 150.2 LGT (actual 150.6 LGT) sobre la general del artículo 68.1.b) LGT (STS 24/06/2011 Rec. casación 1908/2008 y STS 04/04/2013; Rec. cas. unif. doctrina 3369/2012).

#### Cuarto.

Una vez examinada la redacción de los artículos 150.5 y 239.3 de la LGT anterior a la vigencia de la Ley 34/2015, así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo dictada al respecto, se analizará seguidamente el cambio de redacción operado por esta última norma.

Dispone el apartado séptimo -introducido por la Ley 34/2015- del artículo 150 de la LGT:

"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.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación."

Por su parte, el artículo 239.3 de la LGT, tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015, dispone:

"La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Cuando 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.

Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

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".

Conforme a lo señalado en la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015, "la nueva redacción del apartado 7 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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". La entrada en vigor de la Ley 34/2015 tuvo lugar el 12 de octubre de 2015, de manera que en el supuesto examinado en el presente recurso extraordinario de alzada resultaba de aplicación lo dispuesto en el artículo 150.7 de la LGT.

Por su parte, teniendo presente que la resolución del TEAR a ejecutar era de 23 de febrero de 2017 y que ninguna referencia existe en la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015 a la nueva redacción del artículo 239.3 de la LGT, hay que entender que esta nueva redacción resulta plenamente aplicable al supuesto aquí examinado.

Así pues, en el supuesto examinado en el presente recurso extraordinario de alzada estaban vigentes tanto el artículo 150.7 de la LGT como la nueva redacción dada al artículo 239.3 de la LGT por la Ley 34/2015.

De la comparación entre el artículo 150.5 de la LGT, en su redacción original, y el artículo 150.7 de la LGT, tras la reforma realizada por la Ley 34/2015, pueden extraerse las conclusiones siguientes:

- Ambos preceptos contemplan como plazo de finalización de las actuaciones inspectoras retrotraídas el que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1, o el de seis meses si aquél fuera inferior.

- Dicho plazo de finalización se aplica, según ambas redacciones, cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras. El artículo 150.7, no obstante, introduce la expresión "aprecie defectos formales".

De la expresión "aprecie defectos formales" contenida en el artículo 150.7 cabría inferir, en principio, que con la nueva redacción el legislador ha querido limitar la aplicación del plazo de finalización de las actuaciones inspectoras retrotraídas a aquellos supuestos en que la retroacción obedece exclusivamente a motivos formales, quedando fuera, en consecuencia, aquellos otros en que la estimación parcial de la reclamación o recurso responde a cuestiones sustantivas o de fondo. Sin embargo, debe tenerse presente que aunque el artículo 150.5 no contiene la expresión "aprecie defectos formales", que sí recoge el actual 150.7, ya el Tribunal Supremo en su jurisprudencia sobre aquel precepto había interpretado que el plazo máximo al que se refiere sólo había sido previsto para los casos de retroacción por defectos formales. De ahí que deba entenderse que la nueva redacción dada por el artículo 150.7 tiene una finalidad meramente aclaratoria del anterior artículo 150.5 de la LGT, no pretendiendo introducir novedad alguna en el supuesto de hecho regulado por éste.

No se opone a la conclusión anterior la nueva redacción dada al artículo 239.3 de la LGT por la Ley 34/2015. La lectura de los dos nuevos párrafos añadidos a este precepto por la Ley 34/2015 lleva a la conclusión de que sólo las actuaciones de ejecución de una resolución que decreta la retroacción por apreciar defectos formales que han disminuido las posibilidades de defensa del reclamante tendrían el carácter de actuaciones inspectoras siendo así que, por el contrario, las actuaciones de ejecución de una resolución que anuló el acto impugnado por motivos sustantivos o de fondo no formarían parte del procedimiento de inspección en el que tuvo origen aquél, -no constituirían actuaciones inspectoras-, y deberían ser notificadas en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. Sin embargo, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con el artículo 150.5 de la LGT en su versión anterior a la reforma de la Ley 34/2015, ya se infería que las actuaciones de ejecución de una resolución anulatoria de un acto por cuestiones de fondo no eran propiamente actuaciones inspectoras aunque hubieran de regirse por el plazo señalado en dicho precepto. Y es que según tal jurisprudencia tenían el carácter de inspectoras únicamente las de ejecución de una resolución o sentencia que decretaba la retroacción de las actuaciones inspectoras por motivos formales y que por tal motivo habían quedado sin completar. Por tanto, la nueva redacción del artículo 239.3 de la LGT no introduce tampoco novedad alguna respecto de la situación anterior a la Ley 34/2015, teniendo una finalidad puramente aclaratoria.

En definitiva, pues, la nueva redacción del artículo 150.7 de la LGT debe ser interpretada según la jurisprudencia del Tribunal Supremo dictada respecto del anterior artículo 150.5 de la LGT de manera que el plazo máximo del artículo 150.7 sólo habría sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de actuaciones, pero no existiendo en nuestro ordenamiento plazo previsto de ejecución para el caso de una liquidación inspectora anulada por el órgano revisor al estimar parcialmente la reclamación por apreciar en ella defectos sustantivos debe aplicarse por analogía el plazo del artículo 150.7 de la LGT y si dicho plazo se incumple se producirán las consecuencias del artículo 150.6 de la LGT. Y es que, como señalaba la doctrina del Alto Tribunal, aunque los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fuesen a los efectos del artículo 150.5 de la LGT (actual artículo 150.7), pues resultaría ilógico que cuando se produce una estimación parcial 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 dictar la nueva liquidación en un plazo netamente inferior.

En nada altera la conclusión anterior el hecho de que, tal como recoge el Preámbulo de la Ley 34/2015, se determine de forma expresa en norma con rango de ley (actual artículo 239.3 LGT) el plazo general (1 mes) del que dispone la Administración para ejecutar la resolución dictada por el Tribunal Económico-administrativo en supuestos distintos de la retroacción, es decir, en supuestos en los que se estima parcialmente por razones sustantivas o de fondo. Y ello porque ya antes de esta nueva redacción del artículo 239.3 de la LGT estaba vigente el plazo general de ejecución de un mes (artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005) y el Tribunal Supremo determinó, no obstante, la aplicación del plazo especial del artículo 150.5 de la LGT a los supuestos de ejecución de actuaciones inspectoras retrotraídas tanto por razones de forma como de fondo.

En suma, pues, el vacío legal que el Tribunal Supremo achacaba a nuestro ordenamiento jurídico respecto del plazo para la ejecución de una resolución económico-administrativa que estimaba en parte la reclamación y anulaba la liquidación girada en un procedimiento de inspección por apreciar defectos sustantivos, laguna legal que le llevó a aplicar analógicamente a este supuesto el plazo previsto en el anterior artículo 150.5 de la LGT, no ha quedado colmado con la redacción dada por la Ley 34/2015 a los artículos 150.7 y 239.3 de la LGT, por lo que tras la reforma operada por la Ley 34/2015, el artículo 150.7 de la LGT se aplica tanto al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han apreciado defectos formales y ordenado la retroacción de las actuaciones inspectoras como al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han estimado parcialmente la reclamación contra el acto que pone fin al procedimiento de inspección por razones sustantivas o de fondo, resultando de plena aplicación, por tanto, a la nueva regulación dada por la Ley 34/2015 la doctrina sentada por el Tribunal Supremo respecto de la redacción original del artículo 150.5 de la LGT a la que se hizo mención en el Fundamento de Derecho Tercero.

Donde sí se observaría, en cambio, a juicio de este Tribunal Central, una innovación respecto del anterior artículo 150.5 es en la referencia que el artículo 150.7 hace a la liquidación de los intereses de demora. Así, en efecto, mientras nada decía al respecto el artículo 150.5, el actual artículo 150.7 dispone que "Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación." La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el anterior artículo 150.5 de la LGT había concluido que en caso de anulación de una liquidación por motivos formales los intereses de la nueva liquidación que se dictara sólo podrían girarse hasta la fecha de la liquidación originaria (SSTS de 9/12/2013 Rec. Cas. 4494/2012, de 03/04/2014 Rec. Cas. 2445/2013). La primera de las sentencias citadas, tras alcanzar la conclusión indicada de que en tales casos no cabía hablar de demora imputable al obligado tributario, señalaba textualmente "Tal vez por ello, el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria de 2003, al regular el tiempo en el que debe dictarse nueva resolución en el caso de retroacción de actuaciones, nada dice sobre los intereses de demora...". El Tribunal Supremo sugiere que el silencio sobre los intereses de demora en el anterior artículo 150.5 de la LGT respondería al hecho de que en el supuesto regulado en tal precepto, que no es otro que el de retroacción por defectos formales, no pueden exigirse intereses sino hasta la fecha de la liquidación originaria. La nueva redacción del artículo 150.7 estableciendo que el interés se devengará hasta el momento en que se dicte la nueva liquidación invita, pues, a entenderla como un cambio normativo deseado por el legislador que, deliberadamente,

habría querido apartarse del criterio mantenido por el Alto Tribunal sobre la imposibilidad de liquidar intereses de demora más allá de la fecha de la liquidación anulada.

Debe concluirse, pues, que tras la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, el artículo 150.7 de la LGT se aplica tanto al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han apreciado defectos formales y ordenado la retroacción de las actuaciones inspectoras como al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han estimado parcialmente la reclamación contra el acto que pone fin al procedimiento de inspección por razones sustantivas o de fondo, resultando de plena aplicación, por tanto, a la nueva regulación dada por la Ley 34/2015 la doctrina sentada por el Tribunal Supremo respecto de la redacción original del artículo 150.5 de la LGT.

#### Quinto.

La segunda cuestión controvertida se centra en determinar si a efectos de computar el plazo previsto en el artículo 150.7 de la LGT procede o no sumar los plazos consumidos, respectivamente, en la ejecución de la resolución que estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa por razones de fondo y en la ejecución de la resolución estimatoria del recurso interpuesto contra la ejecución de la primera.

Tal como señalamos en el Fundamento de Derecho Cuarto, tras la Ley 34/2015 y conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo sentada respecto del anterior artículo 150.5 de la LGT, debe seguir prevaleciendo lo dispuesto en el artículo 150.7 (norma especial) sobre lo señalado por el actual artículo 239.3 de la LGT (norma general), lo cual nos llevó a concluir que a las actuaciones de ejecución de una resolución que estima en parte la reclamación y anula el acto que pone fin a un procedimiento de inspección por motivos sustantivos también les resulta de aplicación el plazo del citado artículo 150.7.

Dispone el artículo 241 ter de la LGT:

Artículo 241 ter. Recurso contra la ejecución

1. Los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquéllas.

2. Si el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa, podrá presentar este recurso.

3. Será competente para conocer de este recurso el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta. La resolución dictada podrá establecer los términos concretos en que haya de procederse para dar debido cumplimiento al fallo.

4. El plazo de interposición de este recurso será de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

5. La tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. El procedimiento aplicable determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso.

6. En ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta.

7. No cabrá la interposición de recurso de reposición con carácter previo al recurso contra la ejecución.

8. El Tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239. 4 de esta Ley.

Con carácter general, la ejecución de una resolución que estima parcialmente por razones de fondo una reclamación económico-administrativa puede exigir:

(i).- La anulación de la liquidación impugnada y su sustitución por otra cuyo contenido se infiere de los propios pronunciamientos del tribunal, sin necesidad de que el órgano encargado de la ejecución deba realizar diligencia o actuación complementaria alguna.

(ii).- La anulación de la liquidación impugnada y su sustitución por otra cuyo contenido resultará de la práctica de diligencias o actuaciones complementarias por parte del órgano inspector.

A la vista de lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 241 ter de la LGT el recurso contra la ejecución no puede admitirse frente a asuntos ya decididos por la resolución que se ejecuta ni frente a cuestiones que pudieron plantearse en la reclamación cuya resolución se ejecuta.

Serían cuestiones que podrían conducir a la estimación de un recurso contra la ejecución de una resolución que estimó parcialmente por motivos sustantivos una reclamación económico-administrativa:

1.- La improcedente ejecución de la resolución a ejecutar, esto es, la inadecuación del acuerdo de ejecución con los términos de la resolución. En esta tesitura las actuaciones de ejecución siguen sin ultimarse y es el órgano ejecutor, la Inspección de los Tributos en este caso, el único responsable de ello por no haber cumplido con su obligación de ejecutar la resolución económico-administrativa en sus estrictos términos.

2.- Ejecutada la resolución en sus propios términos, todas aquellas cuestiones distintas a las resueltas en la reclamación inicial y que no pudieron plantearse en aquella, cuestiones "nuevas" pues se suscitan como consecuencia de las actuaciones complementarias conducentes a una nueva liquidación o como consecuencia de la simple sustitución de la liquidación anulada por otra nueva (por ejemplo, el desacuerdo con la liquidación de intereses de demora liquidados en el acto de ejecución). Se trata de la revisión de cuestiones no analizadas aún por los órganos de revisión, esto es, cuestiones en las que la Administración se está pronunciando por primera vez al ejecutar. En este caso la resolución ha sido ejecutada en sus propios términos, ello sin perjuicio de que la nueva liquidación dictada por el órgano inspector en sustitución de la primera o tras la realización de las actuaciones complementarias pueda finalmente no ser conforme a derecho como consecuencia de la estimación en el recurso contra la ejecución de pretensiones relativas a las referidas cuestiones "nuevas" impugnadas.

3.- La confluencia simultánea de las cuestiones señaladas en los puntos 1 y 2 anteriores

Pues bien, este Tribunal Central, considera que, a efectos de conocer si se ha cumplido o no el plazo del artículo 150.7 de la LGT, habrá que distinguir las siguientes situaciones:

A) Cuando la estimación del recurso contra la ejecución obedece a la inadecuación del acuerdo de ejecución con los términos de la resolución a ejecutar (situaciones contempladas en el nº 1 anterior).

En este caso la ejecución sigue sin ultimarse, por lo que será necesario un nuevo acto de ejecución que se ajuste estrictamente a los términos de la resolución a ejecutar. Para conocer si el nuevo acto de ejecución, ajustado ya a los términos de la resolución a ejecutar, se ha notificado dentro del plazo del artículo 150.7 de la LGT habrá que sumar los plazos consumidos por el órgano inspector en los sucesivos actos de ejecución hasta la notificación de aquél que se ajusta plenamente a los términos de la resolución a ejecutar, es decir, los plazos transcurridos, respectivamente, desde la recepción del correspondiente expediente hasta la notificación al interesado del correspondiente acto de ejecución. Se entenderá cumplido el plazo del artículo 150.7 de la LGT si la citada suma no excede de seis meses.

En estas situaciones la postura del Director recurrente, favorable a tratar la resolución de la reclamación económico-administrativa y la resolución del recurso contra la ejecución de la primera como dos resoluciones independientes a efectos de computar el plazo previsto en el artículo 150.7 de la LGT, desconocería la regla de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores como manifestación del principio general del Derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (nadie puede ser escuchado, invocando su propia torpeza), pues la improcedente ejecución de la resolución haciendo necesaria una segunda ejecución por haber sido errónea la primera al no ajustarse la Administración a los términos de la resolución, podría verse premiada con la posibilidad de ejecutarla finalmente fuera de plazo.

B) Cuando, ejecutada la resolución en sus propios términos, la estimación del recurso contra la ejecución obedece a la falta de conformidad a derecho de la nueva liquidación resultante de las actuaciones complementarias o de la nueva liquidación dictada en sustitución de la primera practicadas por el órgano inspector por estimación de pretensiones relativas a cuestiones "nuevas" en cuanto distintas a las resueltas en la reclamación inicial y que no pudieron plantearse en aquella (situación señalada en el punto 2 anterior).

En estos casos habrá que proceder como sugiere el Director recurrente, esto es, habrá que tratar la resolución de la reclamación económico-administrativa y la resolución del recurso contra la ejecución de la primera

como dos resoluciones independientes a efectos de computar el plazo previsto en el artículo 150.7 de la LGT, de forma que se entenderá cumplido el plazo del artículo 150.7 de la LGT siempre que no hayan transcurrido más de seis meses desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución que estimó en parte la reclamación económico-administrativa por razones de fondo hasta la notificación del anulado acuerdo de ejecución de esta última resolución; disponiendo así en este caso el órgano competente para ejecutar de un nuevo plazo de seis meses para la ejecución de la resolución del recurso contra la ejecución que estimó las pretensiones concernientes a las cuestiones nuevas.

Y es que la estimación del recurso interpuesto contra la ejecución no responde a un incumplimiento por el órgano encargado de dicha ejecución de los pronunciamientos de la resolución a ejecutar sino a motivos surgidos como consecuencia de las actuaciones complementarias conducentes a una nueva liquidación o como consecuencia de la simple sustitución de la liquidación anulada por otra nueva. En estas situaciones no existe, por tanto, un error del que el órgano encargado de la ejecución pueda sacar ventaja, toda vez que el acuerdo de ejecución se ajustó con exactitud a los pronunciamientos de la resolución que estimó en parte la reclamación económico-administrativa.

C) Cuando la estimación del recurso contra la ejecución obedece tanto a la inadecuación del acuerdo de ejecución con los términos de la resolución a ejecutar como a la falta de conformidad a derecho de la nueva liquidación resultante de las actuaciones complementarias o de la nueva liquidación dictada en sustitución de la primera practicadas por el órgano inspector por estimación de pretensiones relativas a cuestiones "nuevas" en cuanto distintas a las resueltas en la reclamación inicial y que no pudieron plantearse en aquella (situación señalada en el punto 3 anterior).

En estos casos, a efectos de computar el plazo previsto en el artículo 150.7 de la LGT se entenderá cumplido el plazo del artículo 150.7 de la LGT siempre que no hayan transcurrido seis meses desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución que estimó en parte la reclamación económico-administrativa por razones de fondo hasta la notificación del anulado acuerdo de ejecución de esta última resolución, disponiendo el órgano competente para ejecutar de un nuevo plazo de seis meses para la ejecución de la resolución del recurso contra la ejecución.

Y es que si bien no ha existido un cumplimiento pleno de los términos de la resolución a ejecutar, en la medida en que quedara plazo, por mínimo que fuera, para acomodar la ejecución a la resolución, considera este Tribunal que el órgano encargado de la ejecución no sacaría ventaja de su error, pues dispondría en todo caso de seis meses para la ejecución de la resolución del recurso de ejecución en cuanto estimó las pretensiones concernientes a las cuestiones nuevas.

En cambio, si ya hubieran transcurrido seis meses desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución que estimó en parte la reclamación económico-administrativa por razones de fondo hasta la notificación del anulado acuerdo de ejecución de esta última resolución, el órgano encargado de la ejecución habría consumido todo el plazo para acomodar la ejecución a la resolución por lo que sacaría ventaja de su error si se le concediera un nuevo plazo de seis meses.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

#### ACUERDA

ESTIMARLO EN PARTE fijando los criterios siguientes:

1.-Tras la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, el artículo 150.7 de la LGT se aplica tanto al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han apreciado defectos formales y ordenado la retroacción de las actuaciones inspectoras como al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han estimado en parte la reclamación contra el acto que pone fin al procedimiento de inspección por razones sustantivas o de fondo, resultando de plena aplicación,

por tanto, a la nueva regulación dada por la Ley 34/2015 la doctrina sentada por el Tribunal Supremo respecto de la redacción original del artículo 150.5 de la LGT.

2.- Para conocer si se ha cumplido o no el plazo del artículo 150.7 de la LGT en la ejecución de una resolución que estima en parte la reclamación económico-administrativa y anula la liquidación por razones de fondo cuando el acuerdo de ejecución se anula a su vez tras la interposición del correspondiente recurso contra la ejecución, se procederá del modo siguiente:

a) Si la estimación del recurso contra la ejecución obedece a la inadecuación del acuerdo de ejecución con los términos de la resolución a ejecutar habrá que sumar los plazos consumidos por el órgano inspector en los sucesivos actos de ejecución hasta la notificación de aquél que se ajusta plenamente a los términos de la resolución a ejecutar, es decir, los plazos transcurridos, respectivamente, desde la recepción del correspondiente expediente hasta la notificación al interesado del correspondiente acto de ejecución. Se entenderá cumplido el plazo del artículo 150.7 de la LGT si la citada suma no excede de seis meses.

b) Si, ejecutada la resolución en sus propios términos, la estimación del recurso contra la ejecución obedece a la falta de conformidad a derecho de la nueva liquidación resultante de las actuaciones complementarias o de la nueva liquidación dictada en sustitución de la primera, practicadas por el órgano inspector, por estimación de pretensiones relativas a cuestiones "nuevas" en cuanto distintas a las resueltas en la reclamación inicial y que no pudieron plantearse en aquella, habrá que tratar la resolución de la reclamación económico-administrativa y la resolución del recurso contra la ejecución de la primera como dos resoluciones independientes, de manera que se entenderá cumplido el plazo del artículo 150.7 de la LGT siempre que no hayan transcurrido más de seis meses desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución que estimó en parte la reclamación económico-administrativa por razones de fondo hasta la notificación del anulado acuerdo de ejecución de esta última resolución, disponiendo el órgano competente para ejecutar de un nuevo plazo de seis meses para la ejecución de la resolución del recurso contra la ejecución.

c) Si la estimación del recurso contra la ejecución obedece tanto a la inadecuación del acuerdo de ejecución con los términos de la resolución a ejecutar como a la falta de conformidad a derecho de la nueva liquidación resultante de las actuaciones complementarias o de la nueva liquidación dictada en sustitución de la primera practicadas por el órgano inspector por estimación de pretensiones relativas a cuestiones "nuevas" en cuanto distintas a las resueltas en la reclamación inicial y que no pudieron plantearse en aquella, se entenderá cumplido el plazo del artículo 150.7 de la LGT siempre que no hayan transcurrido seis meses desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución que estimó en parte la reclamación económico-administrativa por razones de fondo hasta la notificación del anulado acuerdo de ejecución de esta última resolución, disponiendo el órgano competente para ejecutar de un nuevo plazo de seis meses para la ejecución de la resolución del recurso contra la ejecución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.