

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

Referencia: NFJ075475

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 15 de julio de 2019

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 2147/2016

**SUMARIO:**

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Ejecución. Plazo de prescripción del derecho a instar la ejecución de las resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativos.** En el caso que nos ocupa, la resolución emitida por el TEAR estima la pretensión del recurrente y ordena la retroacción de las actuaciones a efectos de dictar un pronunciamiento adecuado a los Fundamentos de Derecho señalados en la misma. Entiende el Tribunal Central, que dicha resolución impone a la Administración la obligación de ejecutar la misma, ejecución que ha de impulsarse de oficio y llevarse a término por la propia Administración. La ejecución de una resolución dictada por un TEA se constituye en derecho o potestad para el interesado de instar la misma. Así, si se considera que la resolución dictada impone a la Administración el deber de realizar las actuaciones pertinentes para dictar un nuevo acuerdo, el derecho a la obtención de la devolución sólo se originaría una vez adoptado el mismo. Hasta dicho momento el interesado ostentaría un derecho o potestad a instar la ejecución de la resolución.

Pues bien, no se prevé en la normativa tributaria regulación concreta del plazo para el ejercicio de dicho derecho, por lo que no tiene asociado un plazo específico de prescripción. Procedería en tal caso, aplicar el plazo de 15 años de prescripción de las acciones personales que no tienen señalado un plazo específico previsto en el art. 1964 del Código Civil, de acuerdo con la redacción vigente en el momento del nacimiento del derecho a su ejercicio.

Por lo tanto, el Tribunal Central, considera que lo que el interesado instó fue la ejecución de una resolución económico administrativa, y que, por no especificarse en la normativa tributaria el plazo de prescripción de este derecho, procede aplicar el general, y a la fecha de solicitud de reanudación de la ejecución, no habiendo prescrito tal derecho, procede continuar con la mencionada actuación para ejecutar lo que determinó en su resolución el TEAR. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 120, 150 y 221.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 126 y 129.

RD 520/2005 (RGRVA), arts. 15, 20 y 66.

Código Civil, art. 1.964.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación dictado por la Administración.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

El 24 de febrero de 2004 la entidad Y, S.A. solicita rectificación de sus autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor añadido correspondientes al cuarto trimestre de los ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002. Sustenta la solicitud en un recurso de la Comisión Europea contra el Reino de España ante el Tribunal de las Comunidades,

en el que se reclama contra la regulación de la prorata en la Ley del Impuesto. Se entiende que, a aquellas entidades que únicamente realicen operaciones sujetas, no les será de aplicación la regla de prorata, con independencia de que perciban subvenciones de otros organismos. Dicha rectificación resulta en importes a compensar en los ejercicios 1999 y 2002 y cantidades a devolver en los ejercicios 2000 y 2001. La administración deniega la procedencia de las devoluciones solicitadas atendiendo a lo dispuesto en los artículos 102 y siguientes de la Ley 37/1992, en su redacción dada por la Ley 66/1997.

### Segundo.

Interpuestas reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, este, el 14 de diciembre de 2006, resuelve de forma acumulada estimando las pretensiones del reclamante y ordenando la anulación de los acuerdos impugnados y la retroacción de actuaciones en ejecución de su resolución para analizar la procedencia de las rectificaciones solicitadas. En particular concluye el TEAR en su resolución que procede estimar la pretensión del reclamante en cuanto a que la percepción de subvenciones no vinculadas al precio por sujetos pasivos que realizan exclusivamente operaciones que otorgan el derecho a la deducción no pueden limitar dicho derecho y, por tanto, no procede aplicar la regla de prorata. Señala, no obstante, que todo ello se reconoce sin perjuicio de que la Oficina Gestora compruebe que la reclamante realiza, única y exclusivamente, operaciones que generan el derecho a la deducción y de la comprobación, igualmente, del cumplimiento del resto de los requisitos legales necesarios. No se emite por la Administración acuerdo alguno en ejecución de la mencionada resolución del TEAR de Cataluña.

### Tercero.

El 29 de junio de 2015 se presenta por X, como sucesora de la anterior, escrito solicitando la reanudación de la ejecución de la mencionada resolución del TEAR de Cataluña. La Administración resuelve dicha solicitud, el 26 de enero de 2016, mediante acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación, desestimando la solicitud con base en las siguientes consideraciones:

En primer lugar, procede desestimar la alegación respecto a la interrupción del plazo de prescripción, pues si bien el art. 34 h) de la Ley General Tributaria establece el derecho del contribuyente "a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante", también exige que el mismo señale "el día y procedimiento en el que los presentó."

De los datos que obran en poder de la Administración, no se ha encontrado documento alguno que acredite los extremos alegados por el contribuyente. Ni de forma presencial en oficinas de la AEAT ni por Registro general, consta presentado escrito o documento alguno que interrumpa el plazo de prescripción.

En segundo lugar, también procede desestimar las alegaciones relativas al plazo de prescripción. La figura de la prescripción se recoge en la Ley General Tributaria, artículos 66 a 70, estableciéndose un plazo de 4 años de prescripción. La norma tributaria es norma especial, por lo que es de plena aplicación al caso que nos ocupa, sólo siendo aplicable la normativa administrativa y de derecho común con carácter supletorio (artículo 7 de la Ley General Tributaria). En consecuencia, regulando la propia norma tributaria la figura de la prescripción, son éstas las normas a aplicar al tratarse de ley especial.

No obstante, procede señalar que las Sentencias de la Audiencia Nacional no son vinculantes para los órganos de aplicación de los tributos, sino que el art. 7 de la LGT en aplicación del 1 del Código civil, señala que la Jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la Doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.

En consecuencia, el plazo de prescripción del derecho a obtener la devolución del IVA correspondiente al 4T del ejercicio 1999, y a los ejercicios 2000, 2001 y 2002 es de cuatro años. Plazo que había transcurrido en la fecha de presentación del escrito que nos ocupa, por lo que, al no haber aportado medio de prueba que acredite la interrupción de la prescripción entre el 20-5-2008 y la fecha de presentación del escrito, conforme a lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley General Tributaria, procede DESESTIMAR las pretensiones del contribuyente.

**Cuarto.**

No conforme con el acuerdo anterior, el 26 de febrero de 2016, la interesada presenta reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central alegando, en síntesis, lo siguiente:

La procedencia de la rectificación de autoliquidación derivada de la resolución estimatoria del TEAR de Cataluña y la consecuente devolución que ello comporta.

Inexistencia de prescripción del derecho a obtener la devolución de lo indebidamente ingresado por IVA de los ejercicios 1999 a 2002.

En particular, alega la interesada que en el presente caso no resulta aplicable el plazo de prescripción de 4 años previsto en el artículo 66 de la Ley 58/2003 General Tributaria, sino el plazo de 15 años de prescripción de las acciones personales que no tienen señalado un plazo específico, previsto en el artículo 1964 del Código Civil.

En apoyo de dicha alegación aporta Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de 19 de diciembre de 2013, y Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2016 que confirma la anterior.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

**Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si es ajustado a derecho el acuerdo por el que se deniega la rectificación solicitada. En particular, determinar si se aplican los plazos de prescripción previstos en la Ley 58/2003 General Tributaria, a los supuestos de ejecución de resoluciones económico administrativas.

**Tercero.**

De la relación de antecedentes de hecho prevista anteriormente, considera este Tribunal que han quedado acreditadas las siguientes cuestiones.

En ejecución de la resolución dictada por el TEAR del Cataluña, la Administración debía proceder a rectificar las autoliquidaciones correspondientes al cuarto trimestre de los ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002.

Para llevar a cabo dicha ejecución, la Administración emitió un requerimiento a efectos de comprobar el cumplimiento de la totalidad de requisitos exigidos para la deducibilidad de las cuotas soportadas.

En atención a dicho requerimiento, la interesada aporta la documentación solicitada el 20 de mayo de 2008.

No consta actuación alguna a partir de dicha fecha, ni por la Administración, ni por la interesada, a pesar de que esta manifiesta haberse interesado por el estado de la ejecución en reiteradas ocasiones.

Solicitada, el 29 de junio de 2015, por la interesada, la reanudación de la ejecución, resuelve la Administración que no procede la misma por haber transcurrido el plazo de prescripción de 4 años regulado en el artículo 66 de la LGT.

#### Cuarto.

La prescripción se define como una institución jurídica en la que se manifiesta un determinado efecto jurídico por el transcurso de un periodo de tiempo dado.

La LGT regula esta institución, respecto a determinados derechos, en su artículo 66, que dispone:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías".

Hemos de señalar en este punto que el acuerdo dictado por la Administración no es preciso en cuanto a la determinación de cuál de los derechos regulados en el mencionado artículo 66 es el que se considera prescrito en aplicación del mismo. Hace referencia al derecho a obtener la devolución, sin indicar cuándo se considera reconocida la misma para iniciar el cómputo del plazo de los cuatro años mencionados.

Del mismo modo, considera este Tribunal que procede traer a colación la regulación del procedimiento del que traen causa las devoluciones solicitadas, a efecto de distinguir la naturaleza de la devolución que finalmente procede efectuar en ejecución de la resolución del TEAR.

Así, en un primer momento la interesada solicita rectificación de sus autoliquidaciones de las que resulta una cantidad a devolver.

El procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se regula en los artículos 120.3 de la LGT y 126 a 129 del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007.

Artículo 120.3 de la LGT:

"3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley".

En el caso que nos ocupa la rectificación solicitada había de originar la devolución de un ingreso indebido.

Denegada la rectificación e impugnada la misma ante el TEAR de Cataluña, este resuelve estimando las reclamaciones, anulando los acuerdos impugnados y retrotrayendo las actuaciones a la Oficina Gestora para que examine la solicitud del interesado de acuerdo con los criterios establecidos en los Fundamentos de Derecho de su resolución.

Debemos señalar, además, lo previsto en el artículo 221 de la LGT que regula el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, que en su apartado segundo indica:

"2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan".

Por su parte, el artículo 15 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005 (en adelante RGRVA) señala:

"1. El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse:

- a) En el procedimiento para el reconocimiento del derecho regulado en la sección 2.<sup>a</sup> de este capítulo, cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- b) En un procedimiento especial de revisión.
- c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firmes.
- d) En un procedimiento de aplicación de los tributos.
- e) En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados en el supuesto previsto en el apartado 3 del artículo anterior.
- f) Por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria.

2. El procedimiento para la devolución de ingresos indebidos mediante el empleo de efectos timbrados se regulará mediante orden del Ministro de Economía y Hacienda".

Y finalmente, el artículo 20 del RGRVA dispone:

"Reconocido el derecho a la devolución mediante cualquiera de los procedimientos previstos en el artículo 15 o cuando mediante ley se declare la condonación de una deuda o sanción, se procederá a la inmediata ejecución de la devolución".

Pese a la referencia a la vigente regulación de las cuestiones señaladas anteriormente, quiere hacer constar este Tribunal, que a la fecha de presentación de las autoliquidaciones correspondientes a los periodos posteriormente impugnados (cuarto trimestre de los ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002), así como en la fecha de presentación de la solicitud de rectificación, el 24 de febrero de 2004, la normativa en vigor reguladora de las mismas se contenía en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria y en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

#### **Quinto.**

Por su parte, la ejecución de las resoluciones dictadas por los Tribunales Económico Administrativos se regula en el artículo 66 del RGRVA que señala lo siguiente:

"1. Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión.

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

De oficio o a instancia de parte, la Administración en el plazo de un mes, procederá a regularizar la obligación conexas correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o

reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

5. Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

(...)"

Del artículo anterior, que regula la ejecución de las resoluciones económico-administrativas, se desprende que existen multitud de posibilidades sobre cómo ha de llevarse a cabo dicha ejecución según el sentido en que se resuelva el asunto por parte del correspondiente Tribunal Económico Administrativo.

Aunque en un primer momento el TEAC considera que el plazo de finalización del procedimiento inspector en caso de retroacción previsto en el artículo 150.7 (antiguo 150.5 antes de la entrada en vigor de la reforma operada por la LO 34/2015) sólo resultaba de aplicación en caso de que la misma se ordenara por razones formales, en aplicación de la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo se interpreta que resultará igualmente aplicable a los supuestos de retroacción por razones sustantivas.

Esta conclusión se pone de manifiesto en su resolución de 21 de mayo de 2019, RG: 5315/2018 dictada en unificación de criterio, en consideración de la jurisprudencia reiterada establecida por el Tribunal Supremo en torno a esta cuestión, que señala:

"(...)

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.

(...)"

Este cuestión resulta así aclarada respecto al desarrollo de un procedimiento inspector.

Cuando se trata de un procedimiento de comprobación limitada, el Tribunal Supremo se ha pronunciado, entre otras, en su sentencia de 19 de enero de 2018, dictada en casación, que señala al respecto lo siguiente:

"(...)

3. Las reglas generales de ejecución de las resoluciones administrativas y económico-administrativas de revisión se encuentran en el artículo 66 RRVA. Después de disponer que las resoluciones de los procedimientos de revisión serán ejecutadas en sus propios términos, salvo que se hubiere acordado su suspensión (apartado 1), ordena que los actos de ejecución se notifiquen en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para llevarla a efecto (apartado 2, primer párrafo) y precisa que esos actos no forman parte del procedimiento en el que tuvo su origen el que fue objeto de impugnación (apartado 2, segundo párrafo), aplicándose las disposiciones generales administrativas sobre conservación, conversión y convalidación de actos y trámites.

4. A partir de aquí el precepto distingue entre las anulaciones por razones de fondo y las determinadas por defectos formales. A las primeras se refiere el apartado 3, cuyo primer párrafo indica que se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, manteniendo íntegramente su contenido. Las segundas se contemplan en el apartado 4, en el que se indica que, «[n]o obstante lo dispuesto en los apartados anteriores», cuando por existir un vicio de forma no se resuelve sobre el fondo, la resolución estimatoria del procedimiento de revisión ordenará la retroacción de las actuaciones, debiendo anularse todos los actos posteriores que tengan su causa en el anulado por la concurrencia de aquellos vicios de forma.

5. En la repetida sentencia de 31 de octubre de 2017, hemos concluido que de su contenido se obtiene que, en el caso de resoluciones que anulen por defectos de forma con retroacción de actuaciones, son actos de ejecución la decisión de retrotraer las actuaciones y de anular los actos posteriores que traigan causa del anulado por razones de forma. Conforme a lo dispuesto en el artículo 66.2 RRVA, estas providencias de ejecución han de dictarse en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para adoptarlas, sin que formen parte del procedimiento en el que fue dictado el acto anulado en la resolución que se trata de ejecutar. Sin embargo, no son de estricta ejecución en el sentido del artículo 66 RGRVA los actos procedimentales producidos tras la retroacción ni la resolución que dicte la Administración tributaria después de recorrer de nuevo el curso procedimental para restañar la indefensión provocada por el incumplimiento formal que determinó la anulación del primer acto y la vuelta atrás en el procedimiento.

6. De ese mismo pronunciamiento jurisdiccional se obtiene (FJ Segundo.8) que, cuando se anula en la vía económico-administrativa por razones de fondo, sustantivas o materiales una resolución tributaria (en el caso, la que pone fin a un procedimiento de gestión, en concreto, de comprobación limitada), la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazo previstos en el artículo 66 RRVA, apartados 2 y 3 [actualmente ,

artículo 239.3 LGT, en la redacción del artículo único . 48 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (BOE de 22 de septiembre)]. Es decir, son de ejecución los actos dictados en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria. No hay, pues, en tales situaciones retroacción de actuaciones en sentido técnico, ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento de gestión tributaria, en este caso de comprobación limitada; sólo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada. En otras palabras, no opera el artículo 104 (con carácter general para los procedimientos de gestión tributaria) ni el artículo 139 (en particular, para el procedimiento de comprobación limitada), ambos de la LGT.

(...)"

En el presente caso, pese a que la resolución del TEAR señala la anulación de los acuerdos y la retroacción de actuaciones, no se está refiriendo a una retroacción por defectos formales sino que entra a conocer en el fondo del asunto, reconociendo el derecho de la interesada a las rectificaciones solicitadas y la improcedencia del efecto limitativo del derecho a la deducción producido por la percepción de subvenciones, previa comprobación del cumplimiento del resto de los requisitos de deducibilidad. Al encontrarnos en el desarrollo de un procedimiento de gestión, y no de inspección, y tal como se desprende de la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo, la Administración habrá de acordar dicha rectificación con el resultado a devolver que proceda y el nuevo acuerdo adoptado no forma parte del procedimiento en el que tuvo su origen los acuerdos anulados, formando parte, antes bien, de la propia revisión del mismo por la vía de su ejecución.

La Administración habrá de llevar a cabo la ejecución dictando el correspondiente acuerdo en sustitución del anulado, pronunciando una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados por la resolución económico-administrativa. Dicha ejecución, a llevar a cabo por la Administración, habrá de notificarse en el plazo de un mes, sin que la normativa tributaria prevea consecuencias del incumplimiento de dicho plazo más allá del hecho de que dejen de devengarse intereses de demora.

Considera este Tribunal que, en tal caso, y a partir del momento en que se dicte y notifique el acto de ejecución que reconozca el derecho a la devolución, dispondría el interesado en este momento de un título en que se reconozca su derecho, por lo que no estaríamos ante el derecho a obtener devolución derivado del procedimiento de rectificación que se inició por el interesado.

Tal como manifiesta el interesado en sus alegaciones, el Tribunal Supremo se ha manifestado sobre esta cuestión en un supuesto análogo al que nos ocupa. Así, en Sentencia de 27 de junio de 2016, dictada en recurso de casación 193/2014 confirma lo señalado anteriormente por la Audiencia Nacional. Señala el Tribunal Supremo, en el Fundamento de Derecho CUARTO de la sentencia, lo siguiente:

"3. Planteada la cuestión objeto de debate, antes que nada parece pertinente recordar las atinadas consideraciones hechas por la sentencia de instancia de que aquí no se trata de reclamar el derecho a obtener la devolución de un ingreso indebidamente efectuado, sino de hacer cumplir, en sus estrictos términos, las resoluciones firmes de los órganos administrativos que ejercen una función revisora. En otras palabras, el título que sirve de fundamento a la pretensión de la entidad mercantil recurrente en la instancia no es tanto la norma que posibilita la devolución de las sumas procedentes, que sería la norma fiscal sustantiva reveladora del carácter indebido del ingreso, sino algo distinto: se trata del cumplimiento en sus estrictos términos de una resolución administrativa, dictada por el TEAC, que reconoce el derecho a la devolución que le había sido negado por la Administración gestora en un primer momento, por importe de 1.123.742,57 euros. No debería calificarse por tanto, en puridad, la pretensión como una petición de devolución de ingresos indebidos, sino como la ejecución de una resolución firme y favorable, que es algo cualitativamente más intenso en cuanto a la fuerza del derecho que ostenta el favorecido por ese acto firme.

Es evidente que hay un interés público, distinto del que posee el contribuyente para el reintegro de la devolución reconocida por el TEAC, en que las resoluciones de éste se llevan a puro y debido término. Ese interés público, que se confía al propio TEAC que ha dictado el acto administrativo declarativo de derechos de cuya ejecución se trata aquí, convierte el derecho rogado de la entidad mercantil aquí recurrida en un deber de oficio del propio Tribunal revisor en la vía administrativa, a quien el mejor servicio objetivo de los intereses generales le debe llevar a controlar el riguroso y estricto cumplimiento de sus propias resoluciones declarativas de derechos de



los ciudadanos, así como a vencer las demoras y negligencias de los órganos administrativos llamados a cumplimentar la ejecución.

En el asunto que nos ocupa la potestad administrativa de revisión obligatoria no puede decaer ante la pasividad de una Administración obligada por la Constitución a cumplir lo mandado en el fallo estimatorio de la resolución dictada el 16 de marzo de 2006 y, en consecuencia, a afrontar las consecuencias negativas de su pasividad en hacerlo.

(...)

No deja de llamar la atención que el TEAC, en la declaración objeto de debate, omita toda consideración acerca de la naturaleza de las propias potestades de ejecución y de control de ésta, desplazando totalmente al beneficiario del derecho reconocido por la resolución dictada la carga de impulsar el procedimiento necesario para llevarlo a término, eludiendo toda referencia, siquiera implícita, a su deber de oficio de garantizar la ejecución de lo definitivamente resuelto en favor de la entidad ahora recurrida. Por eso resulta improcedente considerar que es aplicable el plazo de cuatro años que rige para la prescripción del ejercicio de las potestades de la Administración o para reclamar frente a ésta los derechos económicos a la devolución de lo indebidamente ingresado.

4. El artículo 66.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, dice que los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, dejando así claramente perceptible la idea de que estamos ante una potestad de oficio por parte del órgano de resolución, que impide por su propia índole -- como dice la sentencia recurrida -- apreciar la prescripción del derecho basada en la presunción de inactividad del interesado, en tanto no incumbe a éste la carga de pedir de nuevo lo ya declarado en resolución favorable, ni activar periódicamente una ejecución como ésta, por lo que la prescripción extintiva, basada en la presunción " iuris et de iure " de renuncia a un derecho o de abandono de una acción debido a su falta de ejercicio, es incompatible, por su propia naturaleza, con el ejercicio de una potestad de oficio, claramente deducible de los términos del antedicho precepto, pues manteniéndose ésta, no sería imputable al beneficiario del acto la inactividad de la Administración para ejecutarlo debidamente.

De otra parte la Administración encargada de la ejecución de las resoluciones ha de ser plenamente respetuosa con los términos de la resolución que ejecuta, a la cual han de atenerse tanto la Administración como el propio contribuyente. Por lo tanto, y dado que el acto administrativo dictado en ejecución de una resolución no tiene autonomía alguna para delimitar su alcance, el mismo ha de ceñirse estrictamente a lo decidido en la resolución de la que trae su causa, no siendo por lo tanto cauce para practicar regularización alguna, ni siquiera a título declarativo, que no esté contenida en dicho acuerdo resolutorio.

El alcance de la expresión «en sus propios términos» ha de interpretarse como la plena aceptación del propio sentido del fallo y, aún más, de los razonamientos incluidos en la resolución, en su caso, llevada a ejecución, de manera que no se subvierta en vía ejecutiva y por medio de una negligente interpretación el parecer expresado por la instancia resolutoria correspondiente.

(...)

5.- En resumen, que no habiendo prescrito la obligación de la Administración de ejecutar el fallo de la resolución del TEAC de 16 de marzo de 2006, procede la anulación de la liquidación de 8 de septiembre de 2010 de la Delegación Especial de Madrid - Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas - y la devolución del indebidamente ingresado, tal como ha entendido la sentencia recurrida, pues no resulta aplicable el plazo de prescripción de cuatro años que rige para la devolución de los ingresos indebidos, pues la devolución de las cantidades solicitadas por **Z S.A.U.** es consecuencia de una resolución administrativa firme que no ha sido ejecutada por la Administración tributaria".

Dado que la sentencia del Tribunal Supremo confirma lo previsto en la Sentencia dictada por la Audiencia Nacional, el 19 de diciembre de 2013, es conveniente señalar lo que la misma dispone en su Fundamento de Derecho TERCERO:

"(...)

b) Es erróneo considerar que el plazo para promover la devolución de los ingresos indebidos, establecido en el artículo 66.d) de la Ley General Tributaria de 2003, conforme al cual "...Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:... d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías", rige en este concreto asunto,

precisamente porque aquí no se trata, en modo alguno, de reclamar ese derecho, abstractamente considerado y dirigido a la Administración gestora, para obtener la devolución de un ingreso indebidamente efectuado, sino de hacer cumplir, en sus estrictos términos, las resoluciones firmes de los órganos administrativos que ejercen una función revisora, supuesta su existencia, su obligatoriedad antes de que pueda accederse a la tutela judicial a cargo de Tribunales independientes y la eficacia de tales resoluciones.

c) En otras palabras, el título que sirve de fundamento a la petición del interesado no es tanto la norma que disciplina, en abstracto, la posibilidad de devolución de las sumas procedentes, que sería la norma fiscal sustantiva reveladora del carácter indebido del ingreso, sino algo distinto y cualitativamente más intenso: se trata del cumplimiento en sus estrictos términos de una resolución administrativa, dictada por el TEAC, que reconoce de forma íntegra e incondicional el derecho a la devolución que le había sido negado por la Administración gestora en un primer momento, por importe de 1.123.742,57 euros.

No se trata, por tanto, de calificar la pretensión, como inmotivadamente hace el TEAC, como una devolución de ingresos indebidos, sino de la ejecución de una resolución firme y favorable, que es algo, como decimos, netamente distinto y cualitativamente más intenso en cuanto a la fuerza del derecho que ostenta el favorecido por ese acto firme.

d) De hecho, hay un interés público, distinto del que posee el contribuyente para el reintegro de la devolución reconocida por el TEAC, en que las resoluciones de éste se lleven a puro y debido término, en un esquema semejante, mutatis mutandis, al que rige para las resoluciones judiciales, que no tienen plazo propio de prescripción, como reiteradamente ha declarado el Tribunal Supremo.

Ese interés, que se confía al propio TEAC que ha dictado el acto administrativo declarativo de derechos de cuya ejecución íntegra se trata ahora, convierte el derecho rogado del reclamante en un deber de oficio del propio Tribunal revisor en la vía administrativa, a quien el servicio objetivo de los intereses generales, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho ( art. 103 CE ( RCL 1978, 2836 ) ) le debe llevar, sin duda de ningún género, a controlar el exacto, riguroso y estricto cumplimiento de sus propias resoluciones declarativas de derechos de los ciudadanos, así como, correlativamente, el deber de vencer las resistencias, demoras y negligencias de los órganos administrativos llamados a cumplimentar la ejecución.

(...)"

Y en su Fundamento de Derecho CUARTO añade:

"Finalmente, la doctrina jurisprudencial, establecida por el Tribunal Supremo en las sentencias, entre otras, de 20 de septiembre de 2005 (RJ 2005, 8360) (recurso 1004/00) y de 18 de noviembre de 2009 (RJ 2009, 8071) (recurso nº 4915/08), permite considerar que existe entre los casos debatidos en ellas y el que nos ocupa una identidad de razón que nos lleva a establecer, como regla de aplicación jurídica, la necesidad de la analogía iuris, puesto que si la ley no prevé plazo especial de prescripción de la acción para reclamar el derecho ganado en sentencia firme y tampoco establece un plazo particular de la prescripción del derecho a la ejecución de lo ejecutoriamente resuelto ante la Administración -comprobado que el artículo 66 LGT se refiere a un caso distinto- es razonable considerar, de acuerdo con tales sentencias, que rige para la prescripción de los derechos inmovibles ganados por resolución firme el plazo general de 15 años establecido para las acciones personales en el artículo 1964 del Código Civil (LEG 1889, 27) .

Siendo ello así, resulta manifiestamente improcedente considerar que es aplicable el plazo de cuatro años que rige para la prescripción del ejercicio de las potestades de la Administración o para reclamar frente a ésta los derechos económicos a la devolución de lo indebidamente ingresado, toda vez que en el asunto que nos ocupa no se dirime el contenido y extinción de una potestad tributaria (como es el caso del art. 66 LGT), sino la potestad administrativa de revisión obligatoria, previo al agotamiento de la vía antecedente de la judicial, que no puede decaer ante la pasividad de una Administración obligada por la Constitución y las leyes a cumplir lo mandado en el fallo y, por ende, a afrontar las consecuencias negativas de su pasividad en hacerlo, siendo así que, en orden a la determinación del plazo de prescripción del derecho a obtener las cantidades reconocidas en sentencia -trasladable como hemos visto a los títulos ejecutivos administrativos basados en la firmeza de una resolución revisora-, la jurisprudencia administrativa se decanta por el general de las acciones personales, de 15 años, previsto en el artículo 1964 del Código Civil (LEG 1889, 27), como hemos visto".

La resolución emitida por el TEAR de Cataluña estima la pretensión del recurrente y ordena la retroacción de las actuaciones a efectos de dictar un pronunciamiento adecuado a los Fundamentos de Derecho señalados en la misma. Entiende este Tribunal, que dicha resolución impone a la Administración la obligación de ejecutar la misma. Ejecución que ha de impulsarse de oficio y llevarse a término por la propia Administración. Así, de acuerdo con lo que se desprende del anterior pronunciamiento de la Audiencia Nacional confirmado posteriormente por el Tribunal Supremo, parece considerarse que la ejecución de una resolución dictada por un TEA se constituye en derecho o potestad para el interesado de instar la misma.

Si se considera, como se desprende de la fundamentación de las sentencias mencionadas y sostiene el interesado en sus alegaciones, que la resolución dictada impone a la Administración el deber de realizar las actuaciones pertinentes para dictar un nuevo acuerdo, el derecho a la obtención de la devolución sólo se originaría una vez adoptado el mismo.

Hasta dicho momento el interesado ostentaría un derecho o potestad a instar la ejecución de la resolución.

No se prevé en la normativa tributaria, como se ha puesto de manifiesto, regulación concreta del plazo para el ejercicio de dicho derecho por lo que no tiene asociado un plazo específico de prescripción. Procedería en tal caso, y tal como apunta la Sentencia de la Audiencia Nacional aplicar el plazo de 15 años de prescripción de las acciones personales que no tienen señalado un plazo específico previsto en el artículo 1964 del Código Civil, de acuerdo con la redacción vigente en el momento del nacimiento del derecho a su ejercicio.

Por lo tanto, este Tribunal, en aplicación de la jurisprudencia señalada, considera que lo que el interesado instó fue la ejecución de una resolución económico administrativa, y que, por no especificarse en la normativa tributaria el plazo de prescripción de este derecho, procede aplicar el general antes mencionado, y a la fecha de solicitud de reanudación de la ejecución, no habiendo prescrito tal derecho, procede continuar con la mencionada actuación para ejecutar lo que determinó en su resolución el TEAR de Cataluña.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### **ACUERDA**

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

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