

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079719

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1111/2020, de 23 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7483/2018

SUMARIO:

Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones. Alcance del principio de buena administración. Lo relevante, a los efectos de este recurso, es discernir si ha existido un posible retraso de la Administración tributaria en la ejecución de la resolución del TEAC de 9 de julio de 2013 que, como reconoce la contribuyente, le fue notificada el 30 de julio de 2013, dictándose el acuerdo de ejecución el 27 de febrero de 2014, notificado el siguiente día 28.

La contribuyente sostiene que el concepto «órgano competente para ejecutar» a que alude el art. 150.5 de la Ley 58/2003 (LGT) -actualmente 150.7-, debe interpretarse en sentido amplio, esto es, englobando a la Administración tributaria en su conjunto, debiendo computarse el plazo de seis meses de referencia a partir de que la resolución tiene entrada en el Registro de la Delegación Especial.

Frente a ello, la sentencia impugnada en casación sostiene un concepto estricto, en el sentido de que el órgano competente para ejecutar no es otro que el órgano de la inspección que dictó el acto impugnado. Así, en el caso de liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección, como el que nos ocupa, lo es la Dependencia Regional de Inspección, computándose el plazo referido, como expresamente dispone la norma, desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Los términos del art. 150.5 de la LGT son claros, el *dies a quo* para el cómputo de los seis meses es del de la efectiva «recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución». La prevención que introduce el art. 150.5, desde la recepción efectiva del expediente por el órgano competente para ejecutar, indica que se pretende preservar un plazo suficiente para la realización de los actos necesarios para el cumplimiento definitivo, evitando los «tiempos muertos» que pudieran producirse desde la resolución judicial o económico administrativa y su notificación al momento en el que de manera real y efectiva puede llevarse a cabo la ejecución de lo resuelto. En definitiva, el plazo establecido queda al margen de la voluntad de los interesados, pues, por un lado la Administración tributaria tiene derecho a que el plazo se compute de manera efectiva sin merma de tiempo, pero por otro, el obligado tributario tiene el derecho a que, ordenada por resolución judicial o económico administrativa la retroacción, las actuaciones se lleven a cabo en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 o en seis meses si aquel período fuera inferior, no siendo facultad de la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias.

De los hitos temporales referidos se desprende, sin dificultad, que no ha transcurrido el expresado plazo de seis meses, pues se dictó el acuerdo de ejecución el 27 de febrero de 2014, notificado a la recurrente el siguiente día 28, no pudiendo, por tanto, apreciarse la infracción del precepto tantas veces referido. Pero es que, aun cuando se aceptara que el concepto «órgano competente para ejecutar» debe interpretarse en sentido amplio, englobando a la Administración tributaria en su conjunto, lo que implicaría que debe computarse el plazo de seis meses a partir de que la resolución tiene entrada en el Registro de la Delegación Especial, aun así, se reitera, tampoco se habría producido la superación del mismo.

Por último, respecto a si la Administración ha diferido significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución administrativa desde la fecha en que se comunicó a la referida Administración, pues en tal caso se vulneraría el principio de buena administración, no se aprecia, atendidas las circunstancias del caso, que exista una dilación «desproporcionada», ni que se haya diferido «significativamente» la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución desde la fecha de la resolución del citado órgano económico-administrativo. [Vid., ATS de 14 de febrero de 2019, recurso n.º 7483/2018 (NFJ079720)].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 83 y 150.

Constitución Española, arts. 9 y 103.

Ley 40/2015 (Régimen jurídico del sector público), art. 3.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 104.

PONENTE:

Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.111/2020

Fecha de sentencia: 23/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7483/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/07/2020

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 7483/2018

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1111/2020

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 7483/2018, interpuesto por el procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, en representación de GERRESHEIMER VALENCIA, S.L.U. contra la sentencia de 27 de junio de 2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 432/2016, desestimatoria del recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de mayo de 2016, que desestimó, a su vez, el incidente formulado contra el acuerdo de liquidación de 27 de febrero de 2014, dictado en ejecución de la resolución del referido órgano revisor administrativo.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 27 de junio de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 432/2016, desestimatoria del recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de mayo de 2016, que desestimó, a su vez, el incidente formulado contra el acuerdo de liquidación de 27 de febrero de 2014, dictado en ejecución de la resolución del referido órgano revisor administrativo.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

2.1. Recoge la sentencia impugnada que en fecha 14 de septiembre de 2000, se formalizó la escisión total de la compañía mercantil JOSÉ COLLADO BONET, S.L. (NIF B-46078598), siendo las beneficiarias de la misma las entidades INVERSIONES COLLADO BONET, S.L. (en adelante, ICB) y NEW IBERIAN CHANEL, S.L. Esta última primero adoptó la denominación social de la extinguida, por lo que pasó a denominarse JOSE COLLADO BONET SL (NIF B-50640499), y posteriormente pasó a denominarse GERRESHEIMER VALENCIA, S.L.U., tal y como se denomina en la actualidad,

2.2. Mediante citación de fecha 8 de abril de 2005, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación de carácter general en relación al IS, ejercicio 2000, de la sociedad JOSE COLLADO BONET SL. (NIF B 46078598). Dichas actuaciones inspectoras se llevaron a cabo con las sociedades beneficiarias de la escisión de aquella -por un lado, ICB, y, por otro lado, GERRESHEIMER (antes llamada JOSE COLLADO BONET, S.L.U.)- y finalizaron con el acuerdo de liquidación de fecha 28 de diciembre de 2005, por importe de 3.415.163,54 euros.

2.3. Contra dicho acuerdo, la actora interpuso reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR), que fue desestimada mediante resolución de fecha 30 de julio de 2009.

2.4. Contra la resolución del TEAR se interpuso recurso de alzada, número 2331/10, ante el TEAC, que se acumuló de oficio al interpuesto por ICB, tramitado con el número 504/10.

Mediante resolución de fecha 16 de noviembre de 2011, el TEAC estimó en parte los recursos de alzada número 2331/10 y 504/10, acumulados, al considerar que resultaba necesario restar a la cuota liquidada un conjunto de pagos efectuados por el contribuyente.

La resolución del TEAC fue notificada a las recurrentes, ICB y GV, el 29 y 30 de noviembre de 2011, y tuvo entrada en la Dependencia Regional de Inspección el 24 de febrero de 2012.

2.5. En fecha 11 de junio de 2012, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT dictó un acuerdo en ejecución de la resolución del TEAC de 16 de noviembre de 2011, mediante el que, sin anular la liquidación original, se procedía a cancelar parcialmente la cuota, en el importe de los pagos

realizados por el contribuyente y reconocidos por el TEAC, y proporcionalmente los intereses acordados originalmente sobre la misma. En esta nueva liquidación, la Administración mantuvo el dies ad quem de los intereses de demora en el día 28 de diciembre de 2005, esto es, la fecha de la primera liquidación.

2.6. Frente al acuerdo de ejecución de 11 de junio de 2012, ambas entidades interpusieron sendos incidentes de ejecución ante el TEAC.

El incidente de ejecución interpuesto por la entidad ICB fue estimado por resolución del TEAC de 9 de julio de 2013, anulando el acuerdo de ejecución. La resolución del TEAC fue notificada a ICB el 30 de julio de 2013.

El TEAC remitió el 3 de octubre de 2013 su resolución al TEAR que, en fecha 14 de octubre de 2013, la remite a la Delegación de la AEAT en Valencia, Oficina de Relación con los Tribunales - ORT- para su ejecución. A su vez, la ORT remitió la resolución a la Dependencia Regional de Inspección el 22 de octubre, según resulta del certificado emitido por la ORT.

2.7. En fecha 27 de febrero de 2014, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Tributaria dictó acuerdo de ejecución de la resolución del TEAC de 9 de julio de 2013, procediendo a dar de baja la anterior liquidación y practicar una nueva liquidación en concepto de IS, ejercicio 2000, por importe de 3.253.560,99 euros.

La Administración incrementa los intereses de demora en esta liquidación porque sitúa el dies ad quem para el cómputo de los intereses de demora en el 24 de marzo de 2012, esto es, una vez transcurrido el plazo de un mes computado desde que recibió la resolución del TEAC de 16 de noviembre de 2011 a ejecutar.

2.8. Contra el mencionado acuerdo de ejecución de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, de fecha 27 de febrero de 2014 -notificado a la actora el 28 de febrero de 2014, cuando aún no tenía constancia de la resolución de su incidente de ejecución interpuesto ante el TEAC- la entidad GERRESHEIMER interpuso incidente de ejecución tramitado con el número 504/2010-55-IE.

2.9. El incidente de ejecución planteado por GERRESHEIMER, tramitado con el número 2331/10/50/IE, fue resuelto mediante resolución desestimatoria del TEAC de fecha 9 de enero de 2014, que posteriormente fue rectificada mediante resolución de fecha 8 de mayo de 2014, al advertirse del error cometido -se declaró la confirmación de un acto inexistente, que había sido previamente anulado por la resolución de 9 de julio de 2013-. De este modo, el TEAC acordó rectificar el error en que incurrió la resolución de 9 de enero de 2014, anulándola y declarando en su lugar, el archivo del incidente por considerar que se trataba de una duplicidad del incidente número 504/2010/51/IE interpuesto por ICB.

2.10. Mediante resolución de fecha 6 de mayo de 2016, el TEAC desestimó el incidente de ejecución interpuesto por GERRESHEIMER, al considerar el acuerdo de ejecución conforme a Derecho.

2.11. La Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional dictó sentencia desestimatoria de 27 de junio de 2018 en el recurso contencioso-administrativo número 432/2016 interpuesto por la entidad GERRESHEIMER contra la resolución del TEAC de 6 de mayo de 2016.

La sentencia, impugnada en casación, se pronuncia en los siguientes términos:

"SEGUNDO: Comenzando con la primera de las cuestiones controvertida, recordaremos el tenor literal del artículo 150.5 de la Ley 58/2003, que establece:

"5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones Inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento".

Compartimos la afirmación actora en cuanto que la fecha determinante para el inicio del cómputo del plazo de seis meses, es, según declara el precitado artículo 150.5 de la LGT, la fecha de recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución, que, en este caso, como se indica en el propio acuerdo de liquidación de fecha 24 de febrero de 2014, era la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia.

La Oficina de Relaciones con los Tribunales emitió una certificación de fecha 11 de diciembre de 2014, indicando que fue en fecha 22 de octubre de 2013 cuando se envió a cumplimiento a la oficina gestora competente para su ejecución, la resolución del TEAC de 9 de julio de 2013.

La recurrente considera que esta certificación no es suficiente para acreditar la fecha de recepción por dos razones: La primera, que se trata de un documento que no justifica en qué fecha el órgano competente para ejecutar

recibió la resolución del TEAC, sino que simplemente indica en qué fecha se envió. La segunda, que se trata de un documento en el que la Administración se limita a hacer meras aseveraciones sin soporte documental.

La primera objeción no tiene incidencia sobre el plazo que analizamos, pues, si la Resolución del TEAC de 9 de julio de 2013, se envió a cumplimiento el 22 de octubre de 2013, es evidente que entró en la oficina gestora competente para su ejecución en fecha posterior a la citada, y, teniendo en cuenta que la liquidación de 27 de febrero de 2014, dictada en ejecución se notificó a la interesada el 28 de febrero de 2014, es evidente, que, ni aun computando el plazo de seis meses, no desde la recepción en la oficina competente para la ejecución, sino desde la remisión a ella, tal plazo no ha sido superado.

La segunda cuestión planteada, es la relativa al valor de las certificaciones administrativas. No olvidemos que los certificados son documentos que acreditan la existencia de actos o situaciones de carácter administrativo para que sirva como testimonio fehaciente.

Conforme al artículo 46 de la Ley 30/1992, "tienen la consideración de documento público administrativo los documentos válidamente emitidos por los órganos de las Administraciones Públicas" y, en el ámbito tributario, los artículos 70 a 76 del RD 1065/2007, reconocen, sin ambigüedad alguna, la potestad certificadora de la Administración tributaria. Por tal razón, discutir el contenido de una certificación impone a quien lo haga, la obligación de desarrollar una actividad probatoria suficiente para desvirtuar su contenido (exigencia que en términos generales viene establecida por el artículo 105 de la LGT), sin que sea suficiente, como en el caso que analizamos, la simple afirmación de que la certificación se encuentra huérfana de apoyo documental, porque tal apoyo no es necesario para su validez.

En conclusión, la recurrente no ha realizado actividad probatoria tendente a desvirtuar el contenido de la certificación, por ello, no existe indicio alguno del que concluir que la fecha de remisión que la Administración certifica, no responda a la realidad.

Por tales razones debemos concluir que se ha cumplido el plazo de seis meses señalado en el artículo 150.5 de la LGT".

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. El procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, en representación de GERRESHEIMER VALENCIA, S.L.U., mediante escrito de 2 de octubre de 2018, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada. Tras justificar la concurrencia de los requisitos procesales reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

" 1. El artículo 150.5 (en la actualidad, artículo 150.7) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

2. El artículo 104.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) ["LJCA"].

3. El artículo 1.101 del Código Civil, aprobado por Real Decreto de 24 de julio de 1889 (Gaceta de Madrid de 25 de julio de 1889) ["CC"], y el artículo 26.4 de la LGT".

2. La Sala de instancia, por auto de 7 de noviembre de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente y recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La sección primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 14 de febrero de 2019, apreció que las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

"(i) Discernir si, a pesar del tenor literal del artículo 150.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria aplicable *ratione temporis* (actual artículo 150.7 LGT), es jurídicamente reprochable, conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, que cuando se ordene la retroacción de actuaciones por un tribunal económico-administrativo, la Administración difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución administrativa desde la fecha en que se comunicó a la referida Administración.

(ii) Indicar, en el caso de contestar afirmativamente a la cuestión anterior, cuáles serían los efectos jurídicos derivados de que la Administración tributaria haya diferido significativamente la remisión interna del citado expediente al órgano competente para ejecutar la resolución administrativa.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el apartado 5 del artículo 150 (actualmente, apartado 7 del mismo precepto) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, puesto en relación con el principio de buena administración que se infiere de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución española".

2. El procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, en la representación ya indicada, por medio de escrito fechado el 5 de abril de 2019, interpuso recurso de casación. Alega, con carácter previo, la discrepancia existente entre lo dispuesto por el auto de admisión -discernir si debe considerarse reprochable, conforme al principio de buena administración, el hecho de que la Administración difiera significativamente el plazo de remisión de una resolución susceptible de ejecución al órgano competente para ejecutar- y la cuestión verdaderamente planteada por esta representación -determinar qué debemos entender por "órgano competente para ejecutar" en los términos del artículo 150.5 (ahora 150.7) de la LGT- si bien ello no impide a la Sala resolver los motivos que pasa a exponer.

Aduce, en primer término, la infracción del art. 150.5 (ahora 150.7) de la LGT. Afirma que la expresión contenida en el precepto, "órgano competente para ejecutar", debe interpretarse en sentido amplio, esto es, englobando a la Administración Tributaria en su conjunto, debiendo computarse el plazo de seis meses de referencia a partir de que la resolución a ejecutar tiene entrada en la Delegación Especial correspondiente, frente a lo que defiende la sentencia impugnada que considera que este concepto debe interpretarse en sentido estricto, entendiéndose que el plazo de 6 meses del artículo 150.5 (ahora 150.7) de la LGT debe empezar a contarse a partir de que la resolución a ejecutar tiene entrada en el órgano funcional inferior.

Considera que la interpretación efectuada por la Sala de instancia deja al libre arbitrio de la Administración el cumplimiento del plazo establecido por el artículo 150.5 (ahora 150.7) de la LGT. Particularmente, si el plazo solo empezase a contar cuando la resolución llega a conocimiento del Jefe de la Inspección o del concreto equipo que debe llevar a cabo las actuaciones previas a la práctica de la nueva liquidación, se estaría permitiendo fraccionar el plazo de referencia en dos tramos: i) el periodo de tiempo transcurrido desde que la resolución tiene entrada en la Administración tributaria hasta que la misma es remitida al citado órgano; y ii) el periodo de tiempo que dicho órgano tarda en dictar el acuerdo de ejecución, cuando ambos organismos pertenecen a la Administración tributaria.

Por lo tanto, no resulta conforme a Derecho distinguir entre la entrada en la ORT del expediente que debe ser ejecutado y en la concreta Dependencia que dictó el acto anulado, por cuanto ambos pertenecen a la misma Delegación Especial que, a su vez, forma parte de la Administración Tributaria Estatal.

Argumenta que la interpretación de la Audiencia Nacional resulta contraria al objetivo de la norma, que no es otro que evitar que la ejecución de resoluciones de los Tribunales Económico- Administrativos se dilate excesivamente en el tiempo y garantizar el derecho del contribuyente a una buena Administración, y ello por cuanto permite excluir del cómputo del plazo legalmente previsto el tiempo en que la resolución a ejecutar ya se encuentra en manos de la Agencia tributaria, que puede añadir pasos intermedios que demoren la ejecución, sin que dicha exclusión se encuentre legalmente prevista. Si la Administración, que es a quien le corresponde la carga de la prueba, no ha probado el cumplimiento del plazo de 6 meses fijado en el artículo 150.5 (ahora 150.7) de la LGT, el "dies a quo" para el cómputo de tal plazo en este caso debe fijarse en la fecha de la resolución del TEAC que debía ejecutarse.

Así, pues, considera que debe tomarse como "dies a quo" para contabilizar el plazo de 6 meses fijado en el artículo 150.5 (ahora 150.7) de la LGT el día 9 de julio de 2013, siendo esta la fecha de la resolución; y como "dies ad quem" el día en que se notificó el acuerdo de liquidación fruto de la ejecución, esto es el día 28 de febrero de 2014. En nuestro caso, como se defendió ante el Tribunal de instancia, la resolución a ejecutar fue dictada por el TEAC en fecha 9 de julio de 2013, y se notificó a mi representada el día 30 de julio de 2013. Sin embargo, dicha resolución no fue ejecutada hasta el 28 de febrero de 2014, esto es 7 meses después de su notificación al contribuyente.

En segundo lugar, alega la infracción del art. 104.1 de la LJCA. Con carácter subsidiario a la primera infracción, esto es, para el supuesto en que esa Sala considere que el concepto de "órgano competente para ejecutar" previsto en el artículo 150.5 (ahora 150.7) de la LGT debe interpretarse en sentido estricto y, por consiguiente, que no habría prescrito el derecho de la Administración a liquidar, en cualquier caso el diferimiento en la remisión del expediente a dicho órgano debe comportar una limitación de los intereses de demora liquidados a la recurrente, y ello por haberse infringido el plazo establecido en el artículo 104.1 de la LJCA.

Sostiene que ya sea de forma directa por entender que las resoluciones de los TEA tienen naturaleza jurisdiccional, o de forma indirecta por la remisión que efectúa el artículo 7.2 de la LGT a las disposiciones generales de derecho administrativo, resulta lógico interpretar que los TEA están sometidos al plazo de 10 días previsto en el artículo 104.1 de la LJCA para la remisión de sus resoluciones a la Administración Tributaria.

Como ya se expuso ante el tribunal de instancia, en el caso que nos ocupa este plazo de 10 días ha sido claramente superado, por cuanto la resolución del TEAC de fecha 16 de noviembre de 2011, no fue notificada a la Administración hasta el día 24 de febrero de 2012, -según afirmaba el acuerdo de ejecución, ya que este extremo nunca fue probado en la instancia-, esto es, más de 3 meses después de ser dictada.

En tercer lugar, con carácter también subsidiario a la primera infracción y accesorio a la segunda, la recurrente considera que en cualquier caso el diferimiento en la remisión del expediente a dicho órgano debe comportar una limitación de los intereses de demora liquidados, y ello por haberse infringido la finalidad de los intereses de demora consagrada en el artículo 1101 del CC y positivizada por el artículo 26.4 de la LGT en materia tributaria.

Termina solicitando se "dicte sentencia por la que, estimando el recurso, anule la sentencia impugnada, y resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra la resolución del TEAC de fecha 6 de mayo de 2016, conforme a lo solicitado en la demanda y, en consecuencia, anule la liquidación practicada por la Administración Tributaria".

Cuarto. Oposición del recurso de casación.

El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 17 de junio de 2019, en el que, en primer término, precisa que la resolución del TEAC de 9 de julio de 2013, no se refiere a la entidad recurrente GERRESHEIMER VALENCIA S.L.U. (GV) una de las sociedades beneficiarias de la escisión, sino a la otra entidad beneficiaria INVERSIONES COLLADO BONET S.L. (ICB) y que aunque el auto de admisión parte como presupuesto base del hecho de que el tribunal económico administrativo ha dictado una resolución anulatoria por defecto de forma ordenando la retroacción de actuaciones, si se examinan los antecedentes y especialmente la resolución del TEAC, cuya ejecución se discute, de 9 de julio de 2013 que, a su vez, resuelve sobre la ejecución de la resolución de 16 de noviembre de 2011, se observa que la anulación se produce por razones sustantivas o materiales y no por defecto de forma con retroacción de actuaciones, aunque las consecuencias en cuanto al plazo para ejecutar la misma - ex artículo 150.5 LGT/2003 - son las mismas, como ya ha sentenciado esa Sala (Sentencia de 25 de enero de 2017 c. 2253/2015).

En cuanto a la cuestión relativa al órgano competente para ejecutar la resolución, considera que el órgano competente para ejecutar no es otro, siempre, como resulta obvio en la mecánica ordinaria de ejecución de los fallos de los tribunales económico administrativos, que el órgano concreto de la Administración tributaria (AEAT en este caso) que ha dictado el acto recurrido. En el caso de las liquidaciones derivadas del procedimiento de inspección, como es el caso, será la Dependencia (en este supuesto Regional) de Inspección, computándose siempre, como dice la norma, desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución. Asimismo, señala que son las Oficinas de Relación con los Tribunales (ORT) (dependientes del Departamento de Recaudación) las que centralizan la recepción de los fallos, siendo las encargadas de verificar si el fallo es o no ejecutable.

En el presente caso, la resolución del TEAC de 9 de julio de 2013 fue notificada a la recurrente, como obra en el expediente y reconoce la misma (punto 32 de su escrito de interposición) el 30 de julio de 2013, no adquiriendo firmeza y, en consecuencia, pudiendo ser enviada a cumplimiento hasta el 30 de septiembre de 2013. El TEAC, en este caso, remitió, en primer término, al tratarse de un recurso de alzada la resolución al TEARCV (órgano que dictó la primera resolución), a esos efectos, tres días después, el 3 de octubre de 2013, y el TEARCV lo envió ya a cumplimiento a la Delegación Especial de la AEAT en Valencia - ORT - (donde se centralizan todos los fallos) para su posterior traslado a la Dependencia Regional de Inspección el 14 de octubre de 2013, teniendo

entrada en la citada Dependencia, "órgano competente para la ejecución" al ser el que dictó en origen el acto de liquidación impugnado, del que traen causa los demás, por traslado de la ORT (que comprobó previamente que no se había formulado en plazo recurso contencioso administrativo contra la resolución), el 22 de octubre de 2013, como certifica oficialmente el 11

de diciembre de 2014 la indicada ORT (folio 37 del expediente), cuyo certificado, como señala la sentencia, tiene la consideración de documento público de acuerdo con el artículo 46 de la Ley 30/1992 y no se ha desvirtuado en modo alguno por la contraparte con una mínima actividad

probatoria, no necesitando, por otro lado, como dice la sentencia recurrida, apoyo documental alguno para su validez.

Desde esa fecha (22 de octubre de 2013) hasta el 28 de febrero de 2014 en el que se notificó a la recurrente el acto de ejecución de 27 de febrero, es obvio que no transcurrió el plazo de seis meses del artículo 150.5 LGT/2003.

Desde la perspectiva de la cuestión admitida en el auto y siendo la cuestión sobre la cual se ha apreciado interés casacional objetivo, determinar las consecuencias jurídicas de que "la Administración difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución administrativa desde la fecha en que se comunicó a la referida Administración", hay que destacar que, en este caso, el tiempo transcurrido desde el envío por parte del TEARCV (14/10/2013) a la Delegación Especial de Valencia (concretamente a la ORT, incardinada en la Dependencia Regional de Recaudación) y la entrada en la Dependencia

Regional de Inspección (22/10/2013) fue de 8 días naturales. Y, desde la fecha en que el TEAC remitió al TEARCV la resolución (03/10/2013), hasta la fecha de entrada de la misma en la Dependencia Regional de Inspección de Valencia (22/10/2013), sólo habrían transcurrido 19 días. Y este plazo es inferior incluso al previsto

en el art. 104.1 de la LJCA, cuestión también alegada por la recurrente, por lo que es evidente que no se ha producido una dilación excesiva en el tiempo desde que la resolución ha sido enviada a la Agencia Tributaria.

En relación con la aducida infracción del artículo 104.1 LJCA y, por extensión de los artículos 26.4 LGT y 1101 CC, alega la inaplicación del precepto a las actuaciones de los TEA, aunque no se regule en las normas tributarias un plazo expreso para remitir sus resoluciones al órgano encargado de la ejecución. Ni la aplicación del artículo 7.2 LGT y la supletoriedad establecida en el mismo de las normas de Derecho Administrativo, ni la consideración, a los solos efectos del planteamiento de cuestiones prejudiciales ante el TJUE, de los TEA, como órganos judiciales, pueden servir en absoluto para cambiar ese planteamiento dada la claridad y especialidad de las respectivas normas. No obstante, reproduce los términos del FD Quinto de la resolución del TEAC de 6 de mayo de 2016, recurrida.

Termina solicitando que "previos los trámites oportunos e interpretando el apartado 5 del artículo 150 (actualmente apartado 7 del mismo precepto) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, puesto en relación con el principio de buena administración que se infiere de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución española y demás normas aplicables, en la forma propuesta en la alegación quinta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

Quinto. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 23 de julio de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 14 de mayo de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 7 de julio de 2020, fecha en que efectivamente se inició la deliberación, finalizando el 14 de julio siguiente en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por la representación procesal de GERRESHEIMER VALENCIA, S.L.U., es o no conforme a Derecho, y, en concreto, dar respuesta a la cuestión de interés casacional admitida, relativa al alcance del principio de buena administración.

En efecto, aunque la recurrente planteó en su escrito de preparación del recurso de casación otras cuestiones, el auto de admisión dictado por la sección primera de esta Sala, de 14 de febrero de 2019, apreció que las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

"(i) Discernir si, a pesar del tenor literal del artículo 150.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria aplicable *ratione temporis* (actual artículo 150.7 LGT), es jurídicamente reprochable, conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, que cuando se ordene la retroacción de actuaciones por un tribunal económico-administrativo, la Administración difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución administrativa desde la fecha en que se comunicó a la referida Administración.

(ii) Indicar, en el caso de contestar afirmativamente a la cuestión anterior, cuáles serían los efectos jurídicos derivados de que la Administración tributaria haya diferido significativamente la remisión interna del citado expediente al órgano competente para ejecutar la resolución administrativa".

Además, identificó como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el apartado 5 del artículo 150 (actualmente, apartado 7 del mismo precepto) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, puesto en relación con el principio de buena administración que se infiere de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución española.

En definitiva, el núcleo de la cuestión suscitada es, si desde la perspectiva del principio de la buena administración insito en el artículo 103 de la Constitución, es conforme a Derecho que la Administración alargue anormalmente los plazos de remisión interna de un determinado expediente, en perjuicio de los derechos y garantías del contribuyente, aun cuando se cumpla estrictamente la letra de la ley (artículo 150.5 -en la actualidad, artículo 150.7- LGT).

Segundo. Hechos relevantes para la resolución del recurso.

La adecuada solución de la cuestión de interés casacional aconseja que, con carácter previo a cualquier otra consideración, hagamos una breve referencia a los hechos del litigio que son relevantes para su resolución:

1. En fecha 14 de septiembre de 2000, se formalizó la escisión total de la compañía mercantil JOSÉ COLLADO BONET, S.L. (NIF B-46078598), siendo las beneficiarias de la misma las entidades INVERSIONES COLLADO BONET, S.L. (en adelante, ICB) y NEW IBERIAN CHANEL, S.L. Esta última primero adoptó la denominación social de la extinguida, por lo que pasó a denominarse JOSE COLLADO BONET SL (NIF B-50640499), y posteriormente pasó a denominarse GERRESHEIMER VALENCIA, S.L.U., tal y como se denomina en la actualidad.

2. Mediante citación de fecha 8 de abril de 2005, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación de carácter general en relación al IS, ejercicio 2000, de la sociedad JOSE COLLADO BONET SL. (NIF B 46078598). Dichas actuaciones inspectoras se llevaron a cabo con las sociedades beneficiarias de la escisión de aquella y finalizaron con el acuerdo de liquidación de fecha 28 de diciembre de 2005, por importe de 3.415.163,54 euros.

3. Contra dicho acuerdo, la actora interpuso reclamación económica administrativa ante el TEAR, que fue desestimada mediante resolución de fecha 30 de julio de 2009.

4. Contra la resolución del TEAR se interpuso recurso de alzada, número 2331/10, ante el TEAC, que se acumuló de oficio al interpuesto por ICB, tramitado con el número 504/10.

Mediante resolución de fecha 16 de noviembre de 2011, el TEAC estimó en parte los recursos de alzada número 2331/10 y 504/10, acumulados, al considerar que resultaba necesario restar a la cuota liquidada un conjunto de pagos efectuados por el contribuyente.

La resolución del TEAC fue notificada a las recurrentes, ICB y GV, el 29 y 30 de noviembre de 2011, y tuvo entrada en la Dependencia Regional de Inspección el 24 de febrero de 2012.

5. En fecha 11 de junio de 2012, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT dictó un acuerdo en ejecución de la resolución del TEAC de 16 de noviembre de 2011, mediante el que, sin anular la liquidación original, se procedía a cancelar parcialmente la cuota, en el importe de los pagos realizados por el contribuyente y reconocidos por el TEAC, y proporcionalmente los intereses acordados originalmente sobre la misma. En esta nueva liquidación, la Administración mantuvo el dies ad quem de los intereses de demora en el día 28 de diciembre de 2005, esto es, la fecha de la primera liquidación.

6. Frente al acuerdo de ejecución de 11 de junio de 2012, ambas entidades interpusieron sendos incidentes de ejecución ante el TEAC.

El incidente de ejecución interpuesto por la entidad ICB fue estimado por resolución del TEAC de 9 de julio de 2013, anulando el acuerdo de ejecución. La resolución del TEAC fue notificada a ICB el 30 de julio de 2013.

El TEAC remitió el 3 de octubre de 2013 su resolución al TEAR que, en fecha 14 de octubre de 2013, la remite a la Delegación de la AEAT en Valencia, Oficina de Relación con los Tribunales - ORT- para su ejecución. A su vez, la ORT remitió la resolución a la Dependencia Regional de Inspección el 22 de octubre, según resulta del certificado emitido por la ORT.

7. En fecha 27 de febrero de 2014, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Tributaria dictó acuerdo de ejecución de la resolución del TEAC de 9 de julio de 2013, procediendo a dar de baja la anterior liquidación y practicar una nueva liquidación en concepto de IS, ejercicio 2000, por importe de 3.253.560,99 euros.

La Administración incrementa los intereses de demora en esta liquidación porque sitúa el dies ad quem para el cómputo de los intereses de demora en el 24 de marzo de 2012, esto es, una vez transcurrido el plazo de un mes computado desde que recibió la resolución del TEAC de 16 de noviembre de 2011 a ejecutar.

8. Contra el mencionado acuerdo de ejecución de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, de fecha 27 de febrero de 2014 -notificado a la actora el 28 de febrero de 2014, cuando aún no tenía constancia de la resolución de su incidente de ejecución interpuesto ante el TEAC- la entidad GERRESHEIMER interpuso incidente de ejecución tramitado con el número 504/2010-55-IE.

9. El incidente de ejecución planteado por GERRESHEIMER, tramitado con el número 2331/10/50/IE, fue resuelto mediante resolución desestimatoria del TEAC de fecha 9 de enero de 2014, que posteriormente fue rectificada mediante resolución de fecha 8 de mayo de 2014, al advertirse del error cometido -se declaró la confirmación de un acto inexistente, que había sido previamente anulado por la resolución de 9 de julio de 2013-. De este modo, el TEAC acordó rectificar el error en que incurrió la resolución de 9 de enero de 2014, anulándola y declarando en su lugar, el archivo del incidente por considerar que se trataba de una duplicidad del incidente número 504/2010/51/IE interpuesto por ICB.

10. Mediante resolución de fecha 6 de mayo de 2016, el TEAC desestimó el incidente de ejecución interpuesto por GERRESHEIMER, al considerar el acuerdo de ejecución conforme a Derecho.

11. La Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional dictó sentencia desestimatoria de 27 de junio de 2018 en el recurso contencioso-administrativo número 432/2016 interpuesto por la entidad GERRESHEIMER contra la resolución del TEAC de 6 de mayo de 2016.

Tercero. *Doctrina jurisprudencial sobre el principio de buena administración en el ámbito de la gestión y revisión tributaria. Sentencia de la Sala de 18 de febrero de 2019, dictada en el recurso de casación 4442/2018 y precedentes.*

Esta Sala, en su reciente sentencia de 18 de diciembre de 2019, dictada en el recurso de casación 4442/2018, se ha pronunciado sobre el alcance del principio de buena administración que es la cuestión que, en esencia, este recurso plantea, por lo que a ella hemos de remitirnos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

Afirmamos entonces lo siguiente:

"La cuestión suscitada versa sobre el alcance e interpretación del apartado 5 del artículo 150.5 LGT (actual apartado 7 del mismo precepto) que recogía, en la redacción aplicable *ratione temporis*, lo siguiente: "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".

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

La jurisprudencia de la Sección segunda de esta Sala, ha abordado recientemente el principio de buena Administración en relación con la retroacción de actuaciones ordenada por un tribunal económico-administrativo, siendo relevante lo indicado, entre otras, en la Sentencia de 14 de febrero de 2017 (rec. 2379/2015, ES:TS :2017:490), en cuyo fundamento jurídico tercero se afirma que " [...] el obligado tributario tiene el derecho a que ordenada por resolución judicial o económico administrativa la retroacción las actuaciones se lleven a cabo en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 o en seis meses si aquel período fuera inferior, no es facultad de la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias, ni sobrepasar los citados plazos cuando materialmente ha llevado a cabo actuaciones antes de recepcionar el expediente, lo que nos debe llevar a entender que en aquellos supuestos en los que la Administración haya realizado o podido realizar actuaciones tendentes a dicho fin, aún cuando no haya recepcionado el expediente, no podrá exceder el citado plazo del tiempo que reste o de los seis meses, puesto que el deber impuesto de atenerse a un plazo legalmente fijado, es un deber material y no formal, de carácter objetivo y al margen de la voluntad de los interesados".

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

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

Cuarto. Examen de las circunstancias concurrentes en el supuesto examinado.

A la luz de la doctrina expuesta procede examinar las concretas circunstancias concurrentes en el supuesto examinado.

Lo relevante, a los efectos de este recurso, es discernir si ha existido un posible retraso de la Administración tributaria en la ejecución de la resolución del TEAC de 9 de julio de 2013 que, como reconoce la recurrente, le fue notificada el 30 de julio de 2013, dictándose el acuerdo de ejecución el 27 de febrero de 2014, notificado el siguiente día 28.

La recurrente sostiene que el concepto "órgano competente para ejecutar" a que alude el artículo 150.5 -actualmente 150.7- de la LGT, debe interpretarse en sentido amplio, esto es, englobando a la Administración tributaria en su conjunto, debiendo computarse el plazo de seis meses de referencia a partir de que la resolución tiene entrada en el Registro de la Delegación Especial.

Dispone el apartado 5 del artículo 150.5 de la LGT (actual apartado 7 del mismo precepto), en la redacción aplicable *ratione temporis*, que:

"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".

Los términos del art. 150.5 de la LGT son claros, el día a quo para el cómputo de los seis meses es el de la efectiva "recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución".

Como esta Sala ha reconocido, entre otras en su sentencia de 14 de febrero de 2017, dictada en el recurso de casación núm. 2379/2015, el citado precepto se enmarca como principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente dirigido al equilibrio con la Administración, de forma que no está contemplando el legislador una ampliación del plazo legalmente dispuesto, sino que el plazo es el legalmente establecido, esto es, período que reste desde el momento en que se retrotraigan las actuaciones dentro del plazo legalmente dispuesto o seis meses si este fuera inferior. Consecuentemente, si no estamos ante una ampliación legalmente dispuesta del plazo máximo para la finalización de las actuaciones, ha de convenirse que la prevención que introduce el art. 150.5, desde la recepción efectiva del expediente por el órgano competente para ejecutar, indica que se pretende preservar un plazo suficiente para la realización de los actos necesarios para el cumplimiento definitivo, evitando los "tiempos muertos" que pudieran producirse desde la resolución judicial o económico administrativa y su notificación al momento en el que de manera real y efectiva puede llevarse a cabo la ejecución de lo resuelto.

En definitiva, el plazo establecido queda al margen de la voluntad de los interesados, pues, por un lado la Administración Tributaria tiene derecho a que el plazo se compute de manera efectiva sin merma de tiempo, pero por otro, el obligado tributario tiene el derecho a que, ordenada por resolución judicial o económica administrativa la retroacción, las actuaciones se lleven a cabo en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 o en seis meses si aquel período fuera inferior, no siendo facultad de la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias.

Tal y como se ha expuesto, la recurrente defiende que el concepto "órgano competente para ejecutar" debe interpretarse en sentido amplio, esto es, englobando a la Administración Tributaria en su conjunto, debiendo computarse el plazo de seis meses de referencia a partir de que la resolución a ejecutar tiene entrada en la Delegación Especial correspondiente.

Frente a ello, la sentencia impugnada en casación sostiene un concepto estricto, en el sentido de que el órgano competente para ejecutar no es otro que el órgano de la inspección que dictó el acto impugnado. Así, en el caso de liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección, como el que nos ocupa, lo es la Dependencia Regional de Inspección, computándose el plazo tantas veces referido, como expresamente dispone la norma, desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución. Ello tiene relevancia porque, como sostiene el Abogado del Estado en su escrito de oposición, los fallos de los Tribunales Económico Administrativos (Tribunales Regionales o Tribunal Central), encargados de revisar los actos tributarios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria -AEAT-, no se reciben, con carácter general, directamente de los tribunales que los dictan al órgano competente para ejecutarlos, sino que son las Oficinas de Relación con los Tribunales (ORT), dependientes del Departamento de Recaudación, las que centralizan la recepción de los fallos, verifican si es ejecutable o no, y remiten las resoluciones a la Dependencia u Oficina correspondiente para su ejecución.

En el supuesto examinado, se comprueba que la fecha de recepción de la resolución del TEAC de 9 de julio de 2013 por la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) fue el 14 de octubre y la entrada en la Dependencia Regional de Inspección el 22 de octubre de 2013, siendo este el órgano que dictó en origen el acto de liquidación impugnado del que traen causa los demás.

Recoge la sentencia impugnada que la Oficina de Relaciones con los Tribunales emitió una certificación de fecha 11 de diciembre de 2014, indicando que fue en fecha 22 de octubre de 2013 cuando se envió a cumplimiento a la oficina gestora competente para su ejecución la resolución del TEAC de 9 de julio de 2013, por lo que debe estarse a esa fecha -22 de octubre de 2013- para tener por recepcionado el procedimiento por el órgano competente ejecutor.

De los hitos temporales referidos se desprende, sin dificultad, que no ha transcurrido el expresado plazo de seis meses, pues se dictó el acuerdo de ejecución el 27 de febrero de 2014, notificado a la recurrente el siguiente día 28, no pudiendo, por tanto, apreciarse la infracción del precepto tantas veces referido.

Pero es que, aun cuando se aceptara que el concepto "órgano competente para ejecutar" debe interpretarse en sentido amplio, englobando a la Administración Tributaria en su conjunto, lo que implicaría que debe computarse el plazo de seis meses a partir de que la resolución tiene entrada en el Registro de la Delegación Especial, aun así, se reitera, tampoco se habría producido la superación del mismo dado que la fecha de recepción de la resolución del TEAC de 9 de julio de 2013 por la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) fue el 14 de octubre de 2013 y la de notificación del acuerdo de ejecución el 28 de febrero de 2014.

Tampoco puede aceptarse, como pretende la recurrente con carácter subsidiario, la aplicación del plazo de 10 días previsto en el artículo 104.1 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa a la remisión de la resolución del órgano económico-administrativo, a fin de inferir que ese es el plazo del que dispone para comunicar la resolución al órgano responsable de su cumplimiento, pues resulta obvia la improcedencia de la aplicación de dicho precepto a las actuaciones de los TEA, siendo así que ni la aplicación del artículo 7.2 de la LGT, ni la consideración, a los solos efectos del planteamiento de cuestiones prejudiciales ante el TJUE, de los TEA, como órganos judiciales, pueden servir para fundamentar dicha pretensión, dado que no se regula en las normas tributarias un plazo expreso para remitir sus resoluciones al órgano encargado de la ejecución.

Quinto. Cuestión de interés casacional.

Procede ahora examinar si desde la perspectiva de la cuestión sobre la que se ha apreciado interés casacional objetivo, la Administración ha diferido significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución administrativa desde la fecha en que se comunicó a la referida Administración, pues en tal caso se vulneraría el principio de buena administración.

El examen del expediente permite constatar que la resolución del TEAC de 9 de julio de 2013 fue notificada a la recurrente el 30 de julio de 2013; a su vez, el TEAC, al tratarse de un recurso de alzada, remitió la resolución al TEARCV el 3 de octubre de 2013, y éste lo envió a la Delegación Especial de la AEAT en Valencia -ORT- para su posterior traslado a la Dependencia Regional de Inspección el 14 de octubre de 2013, teniendo entrada en la citada Dependencia Regional el 22 de octubre de 2013, como certifica oficialmente el 11 de diciembre de 2014 la indicada

ORT, cuyo certificado, conforme indica la sentencia impugnada, tiene la consideración de documento público, siendo esta una apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación.

No puede, pues, admitirse que los Tribunales económico administrativos -TEAC y TEARCV- o la Administración tributaria -AEAT y ORT-, hayan diferido significativamente, en este caso, la remisión del expediente con la resolución dictada, al órgano competente para ejecutar la resolución ni, por tanto, puede afirmarse que se haya vulnerado el principio de buena administración que se infiere de los artículos 9.3 y 103 CE.

En efecto, no se aprecia, atendidas las circunstancias del caso, que exista una dilación "desproporcionada", ni que se haya diferido "significativamente" la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución desde la fecha de la resolución del citado órgano económico-administrativo, tal y como se nos pregunta.

En último término, toda vez que no advierte esta Sala que se haya producido un diferimiento en la remisión del expediente, resulta evidente que no puede prosperar la limitación de los intereses de demora pretendida por la recurrente, al no haber existido desproporción alguna en la remisión de la resolución del TEAC a que se refiere el recurso, de 16 de noviembre de 2011, y haberse aplicado la limitación de un mes del artículo 66 RRAVA, desde la recepción a cumplimiento de la misma, por lo que procede rechazar la pretensión limitativa de intereses instada.

Sexto. *Fijación de la doctrina de interés casacional.*

Procede reiterar como doctrina de interés casacional la que se ha declarado en la sentencia de esta Sala de 18 de diciembre de 2019, dictada en el recurso de casación núm. 4442/2018, que, a su vez, se remite a la declarada en sentencia de 5 de diciembre de 2017, rec. 1727/2016, reafirmando que del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva. No se trata, por tanto, de una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa, sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable.

Séptimo. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

El examen de las circunstancias del presente caso, bajo el prisma de los anteriores principios, permite concluir que no ha existido una dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo, por lo que no cabe apreciar infracción del art. 150.5 LGT, debiendo rechazarse las pretensiones del recurso de casación.

Octavo. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia .

Segundo.

Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, en representación de GERRESHEIMER VALENCIA, S.L.U. contra la sentencia de 27 de junio de 2018, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 432/2016.

Tercero.

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excm. Sra. Magistrada Ponente D^a. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.