

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079807

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1558/2020, de 19 de noviembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4911/2018

### SUMARIO:

**Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Deuda tributaria. Interés de demora. Cómputo/Plazo.** Incumplimiento del plazo de un mes para notificar la ejecución de las resoluciones de los órganos económico-administrativos. La liquidación provisional que ponía fin a un procedimiento de verificación de datos en relación con el concepto tributario de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, ejercicio 2.006, consideró que las retenciones no se habían ajustado a la norma del impuesto. El acuerdo de ejecución se dicta por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Canarias, integrada en la Dependencia Regional de Inspección de Canarias, en el seno de un procedimiento de gestión (comprobación limitada), no de inspección tributaria, por lo que el acto en la instancia impugnado es un acto de ejecución de una resolución de un tribunal económico administrativo estimatoria en parte en cuanto al fondo de una reclamación dirigida contra un acto de gestión tributaria, lo que comporta que las cuestiones que puedan suscitarse pertenecen al ámbito propio de la ejecución de resoluciones económico-administrativas, que se rige por los cauces previstos en los arts. 66 y ss del RGRVA. Tal y como ha declarado esta Sala en la STS, de 31 de octubre de 2017, recurso n.º 572/2017 (NFJ068824), el art 239.3 LGT, en la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio (año 2014), determina el contenido posible de las resoluciones de los órganos de revisión económico-administrativa: la decisión puede ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. En este caso estamos ante la anulación del acto originario por razones materiales, en el que, como hemos dicho, despliega sus efectos el art. 66.2 y 3 RGRVA, esto es, que el órgano competente para la ejecución debe adoptar, en el plazo de un mes, las medidas necesarias para dar cumplimiento estricto a la resolución del órgano de revisión, tanto si la anulación es total como si es parcial, la normativa referida, en concreto el art.68 RGRVA, destinado sólo a las resoluciones económico-administrativas, dispone con claridad que las discrepancias que tenga el interesado con los actos de ejecución se tramitarán como un incidente que deberá ser resuelto por el órgano económico-administrativo que dictó la resolución que se ejecuta. Por tanto, las cuestiones que puedan suscitarse en relación con el nuevo acto dictado pertenecen al ámbito propio de la ejecución de resoluciones económico-administrativas, remitiendo al interesado al planteamiento de un incidente de ejecución. La Sala estima que el incumplimiento del plazo reglamentario determina una irregularidad no invalidante, cuyo efecto jurídico es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración haya incumplido. Del derecho a una buena Administración pública [Vid., STS de 18 de diciembre de 2019, recurso n.º 4442/2018 (NFJ075744)], derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, entre los que se encuentran el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa, a una resolución administrativa en plazo razonable, lo que conlleva que los derechos de los contribuyentes no pueden quedar al albur de un registro interno de la Administración tributaria, el del órgano competente para la ejecución de la resolución del tribunal económico-administrativo, que, como expone la entidad recurrida, es opaco al contribuyente y está sujeto a las decisiones organizativas internas que se tomen en cada momento por los órganos rectores de la misma y el inicio del plazo de un mes para ejecutar una resolución económico-administrativa debe computarse desde que conste su registro en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por ser el que ofrece mayor transparencia y fiabilidad a los terceros cuyos derechos e intereses pueden verse afectados por el desconocimiento del momento inicial del plazo señalado para dictar el nuevo acto administrativo por el que se ejecuta la resolución del tribunal económico-administrativo. El cómputo del plazo de un mes previsto en el art. 66.2 RGRVA, en lo que respecta a la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, debe realizarse, *dies a quo*, desde el momento en que la resolución del oportuno tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la AEAT; y que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el referido precepto, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo. **Voto particular.** [Vid., STSJ de Canarias (Sede en Las Palmas), de 12 de diciembre de 2017, recurso nº 243/2016 (NFJ070683), que se casa y anula].

### PRECEPTOS:

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 62 y 63.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 47 y 48.

Ley 58/2003 (LGT), art. 239 y 241 ter.  
RD 520/2005 (RGRVA), art. 66 y ss.

**PONENTE:**

*Doña 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  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.558/2020

Fecha de sentencia: 19/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4911/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 27/10/2020

Voto Particular

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

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 4911/2018

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. 1558/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

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<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 19 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos/a. Sres/a. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 4911/2018, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, de 12 de diciembre de 2017, recaída en el recurso núm. 243/2016.

Ha comparecido como parte recurrida la entidad CONSTRUCCIONES OBRAS Y REFORMAS CORPE EN LIQUIDACIÓN, representada por el procurador de los tribunales don Guillermo García San Miguel Hoover.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, de 12 de diciembre de 2017, recaída en el recurso núm. 243/2016, que estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad CONSTRUCCIONES OBRAS Y REFORMAS CORPE SL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias de 26 de junio de 2015, que desestima el incidente de ejecución promovido contra el acuerdo dictado en ejecución de la resolución del referido Tribunal Económico Administrativo Regional de 31 de octubre de 2014.

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

1. El abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación, ante la Sala de instancia, contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia impugnada, identifica como infringidos:

2.1. El artículo 66.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo) ["RGRVA"], y por extensión la actual redacción del artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], "al considerar la sentencia como dies a quo del cómputo del plazo del mes a que se refiere el precepto el día en que la resolución del TEARC a ejecutar tuvo entrada en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) de la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT [Agencia estatal de la Administración Tributaria] en Canarias, el 21 de noviembre de 2014, y no, como deriva de la

literalidad del precepto, cuando tuvo entrada en el "registro del órgano competente para su ejecución", en este caso la Dependencia Regional de Inspección de Canarias, que dictó la liquidación impugnada y anulada, lo que tuvo lugar el 9 de febrero de 2015 (coincidente además con la fecha de remisión por la ORT de la resolución), notificándose el acuerdo de ejecución el 26 de febrero siguiente, antes de que transcurriera el plazo del mes" (página 7), siendo así que "para justificar como dies a quo a estos efectos la fecha de entrada en el registro del órgano competente para su ejecución, que coincide con la de salida en formato electrónico de la ORT debemos señalar que el paso previo de la resolución por esa ORT tiene una finalidad específica, plasmada en el apartado séptimo de la Resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2005 (BOE de 3 de enero de 2006), que no es otra que la comprobación de la existencia de un posible recurso contra la resolución, de la suspensión de la deuda, etc., que lleva un determinado tiempo. Este planteamiento ha sido ya admitido por la Audiencia Nacional (Sección 4ª), en su Sentencia de 31 de octubre de 2014 r. 172/2013 (Fundamento de Derecho Sexto), con cita de otras anteriores, así como por la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 2015 c.3811/2013 (Fundamento de Derecho Cuarto), con cita de otras también" (pág. 8). Y, por otra parte, porque "la propia Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2016 c. 193/2014, invocada por la recurrente y citada en la sentencia recurrida, da todo su valor, a efectos de apreciar la existencia de prescripción, no a la fecha de notificación de la resolución al obligado tributario sino a la fecha de entrada en el registro del órgano competente para la ejecución (artículo 66.2 del [RGRVA]), que no es otro que la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial. Basta en este sentido con una lectura del Fundamento de Derecho Tercero. 3, séptimo párrafo de la misma, al que nos remitimos" (pág. 9).

2.2. Y los artículos 62.1 y 63.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre) ["LRJPAC"], pues "[l]a sentencia recurrida estima el recurso por entender que la Administración tributaria ha incumplido el plazo previsto en el artículo 66.2 del [RGRVA]", siendo así que "[l]a consecuencia de esa infracción no puede ser otra, según el fallo, que considerar nulo el acto que en tal extemporaneidad incurrió sin que ello - concluye - lleve consigo necesariamente la nulidad de la liquidación de intereses afectada por dicho incumplimiento, lo cual no deja de ser sorprendente pues es de todo punto insostenible la existencia de una obligación accesoria una vez decaída por nulidad la deuda tributaria integrante de la obligación principal" (pág. 4). Consiguientemente "la sentencia recurrida, al considerar que el incumplimiento del plazo del mes a que se refiere el artículo 66.2 del [RGRVA] para ejecutar el fallo del TEARC por parte de la Inspección Regional determina la nulidad del acto en cuestión, ha infringido ese mismo precepto, que no establece en absoluto esa consecuencia jurídica, con claros efectos sobre la prescripción de la deuda tributaria y, por extensión, el artículo 62.1 de la Ley 30/1992, aplicable supletoriamente en el ámbito tributario, por mor de lo prevenido en el artículo 7.2 de la LGT/2003 ( antes 9.2 de la LGT/1963) y la interpretación que del mismo hizo la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 1997 c.834/1994 en al ámbito de la revisión de actos en materia tributaria, corrigiendo lo establecido en la Disposición adicional quinta.2 de la Ley 30/1992". Y ello porque "[e]l citado artículo 62.1 de la Ley 30/1992, aplicable *ratione temporis* al caso (el actual artículo 47.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común no introduce en el mismo modificación alguna) recoge los supuestos de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos, entre los que no se encuentra la realización de una actuación administrativa fuera del tiempo establecido. Es más la realización de esa actuación no acarrearía ni siquiera la anulabilidad del acto al no imponerlo la naturaleza del término o plazo, tal y como estatuye el artículo 63.3 de la misma Ley 30/1992 ( artículo 48.3 de la Ley 39/2015), también por ello infringido, siendo una irregularidad formal no invalidante, como así tuvo oportunidad de señalarlo ya la Sala de lo Contencioso Administrativo de ese Tribunal Supremo en relación con el antiguo artículo 110 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo de 1996, antecedente más próximo del artículo 66.2 del [RGRVA], en su Sentencia de 2 de junio de 2011 c.175/2011, señalando que el plazo en cuestión "no es un plazo de caducidad (ni siquiera se plantea el tema de la invalidez del acto) sin que el incumplimiento conlleve más efectos que el de una irregularidad formal sin efectos prescriptivos" (Fundamento de Derecho Tercero, *in fine*). Esa interpretación se reitera en la Sentencia del mismo Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2012 c. 3880/2011 (Fundamento de Derecho Quinto, *in fine*), constituyendo ya por ello doctrina jurisprudencial" (pág. 6).

3. La Sala de instancia por auto de 13 de junio 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.** *Admisión e interposición del recurso de casación.*

1. La sección primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación mediante auto de 16 de enero de 2019, en el que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en los siguientes términos literales:

"[...] Determinar (i) si el cómputo del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, en lo que respecta a la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, debe realizarse desde (dies a quo) el momento en que la resolución del oportuno tribunal económico-administrativo fue registrada en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria o bien, por el contrario, tal plazo debe computarse únicamente desde que referida resolución tuvo entrada en el registro del órgano competente para su ejecución; y, en todo caso, (ii) si el incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa -y, paralelamente, en la actualidad, en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria-, conforme a lo dispuesto en los artículos 62 y 63 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (de redacción casi idéntica a los actualmente vigentes artículos 47 y 48 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), determinaría no la nulidad del acto administrativo sino, únicamente, una mera irregularidad no invalidante, con los efectos jurídicos que contemple la normativa vigente, como sería la imposibilidad de exigir intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes prevista en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 66.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; y los artículos 62 y 63 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común".

2. El abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 4 de marzo de 2019, que observa los requisitos legales, en el que expone, con carácter previo, que el acto impugnado es un acto de ejecución de un fallo de un tribunal económico administrativo estimatorio en parte en cuanto al fondo de una reclamación dirigida contra un acto de gestión tributaria, siendo la primera cuestión a determinar el cómputo del dies a quo del plazo del mes previsto en el artículo 66.2. del RRVA.

Afirma, en relación a dicha cuestión, que la sentencia recurrida ha infringido el artículo 66.2 RRVA (y por extensión también actualmente el artículo 239.3, último párrafo de la LGT/2003, reformado) al considerar como dies a quo del cómputo del plazo del mes a que se refiere el precepto el día en que la resolución del TEARC a ejecutar tuvo entrada en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) de la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT en Canarias, el 21 de noviembre de 2014, y no, como deriva de la literalidad del precepto, cuando tuvo entrada en el "registro del órgano competente para su ejecución", en este caso la Dependencia Regional de Inspección de Canarias, que dictó la liquidación impugnada y anulada, lo que tuvo lugar el 9 de febrero de 2015 (coincidente además con la fecha de remisión por la ORT de la resolución), notificándose a la obligada tributaria el acuerdo de ejecución, con la nueva liquidación practicada en sustitución de la primitiva anulada, el 16 de febrero siguiente, antes de que transcurriera el plazo del mes.

Asimismo, sostiene que si bien puede haber casos de una demora excesiva en la remisión por los Tribunales Económico Administrativos de sus resoluciones a la AEAT a efectos de ejecución, esto no ha ocurrido aquí, pues la resolución dictada por el TEARC el 31 de octubre de 2014, se remitió a la AEAT, siendo recibida por la ORT el 21 de noviembre siguiente que, tras esperar, necesariamente, unos 2 meses y medio, lo remitió a la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, órgano competente para su ejecución, donde tuvo entrada el 9 de febrero de 2015, notificándose el oportuno acuerdo de ejecución siete días después, el 16 de febrero de 2015. No puede hablarse, por tanto, en palabras de esa Sala, de una dilación no razonable y desproporcionada.

En suma, considera que el cómputo del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, en lo que respecta a la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, para ejecutar una resolución de un órgano económico administrativo, debe empezar a contarse desde (dies a quo) el momento en que la resolución del oportuno tribunal económico-administrativo tuvo entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

En relación a la segunda cuestión, alega que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa y, paralelamente, en la actualidad, en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria, no es la nulidad de pleno derecho del acto de ejecución ni siquiera la anulabilidad del mismo, al tratarse de una irregularidad formal no invalidante sin efectos prescriptivos ( artículos 62 y 63 de la Ley 30/1992, a sensu contrario, y 63.3 de la Ley 30/1992) sino la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla dicho plazo.

Termina solicitando se dicte sentencia por la que se estime el recurso de casación, se anule la sentencia de instancia y se confirme la resolución impugnada y la liquidación girada.

#### **Cuarto. Oposición del recurso de casación.**

La representación procesal de la demandante en la instancia, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 3 de mayo de 2019, en el que alega que razones de garantía y defensa de los derechos de los contribuyentes y, además, de respeto del principio constitucional de

legalidad tanto del procedimiento administrativo como del acceso a los registros internos administrativos, hacen que deba responderse a la cuestión con interés casacional formulada en el sentido de que el inicio del plazo de un mes para ejecutar una resolución económico-administrativa debe computarse desde que conste su registro en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, registro que ofrece, obviamente, la mayor transparencia y fiabilidad a los terceros cuyos derechos e intereses se pueden ver afectados por el desconocimiento del momento inicial del plazo señalado para dictar el nuevo acto administrativo por el que se ejecuta la resolución económico-administrativa dictada.

En relación a la segunda cuestión, considera que la consecuencia que se deriva del incumplimiento del plazo no puede ser otra que la nulidad de pleno derecho del acto administrativo de liquidación, y, alternativamente, la caducidad.

Termina solicitando se dicte sentencia desestimatoria del recurso y confirmatoria de la recurrida.

#### **Quinto. Vista pública y deliberación.**

Por providencia de 22 de mayo 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 2 de julio de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 27 de octubre de 2020, fecha en la que tuvieron lugar dichos actos, con el resultado que se expresa a continuación.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Primera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, impugnada en casación por el abogado del Estado, es o no conforme a Derecho y, en concreto, exige dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en determinar (i) si el cómputo del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, en lo que respecta a la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, debe realizarse desde (dies a quo) el momento en que la resolución del oportuno tribunal económico-administrativo fue registrada en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria o bien, por el contrario, tal plazo debe computarse únicamente desde que referida resolución tuvo entrada en el registro del órgano competente para su ejecución; y, en todo caso, (ii) si el incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa -y, paralelamente, en la actualidad, en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria-, conforme a lo dispuesto en los artículos 62 y 63 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (de redacción casi idéntica a los actualmente vigentes artículos 47 y 48 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), determinaría no la nulidad del acto administrativo sino, únicamente, una mera irregularidad no invalidante, con los efectos jurídicos que contemple la normativa vigente, como sería la imposibilidad de exigir intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes prevista en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria.

Con carácter previo a cualquier otra consideración, debemos hacer una breve referencia a los hechos del litigio que son relevantes para su resolución:

1. La Unidad de Gestión de Grandes Empresas (Delegación Especial de Canarias) notificó a la entidad CONSTRUCCIONES OBRAS Y REFORMAS CORPE SL una liquidación provisional que ponía fin a un procedimiento de verificación de datos en relación con el concepto tributario de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, ejercicio 2.006, de la que resultaba una deuda tributaria, al considerar que las retenciones no se habían ajustado a la norma del impuesto.

2. Contra el acuerdo de liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias - TEARC- que, en resolución de 31 de octubre de 2014, acordó:

"ESTIMAR la reclamación presentada anulando el acuerdo de liquidación recurrido de acuerdo con lo expuesto en el Fundamento de Derecho Séptimo respecto de uno de los perceptores que sí presentó declaración por el IRPF del ejercicio 2.006".

3. La Oficina Gestora dictó acuerdo de ejecución contra el que se interpuso incidente de ejecución que fue desestimado por resolución del TEARC de 26 de junio de 2015.

4. Interpuesto recurso contencioso-administrativo, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, dicta sentencia núm. 653/17,

de 12 de diciembre, en el recurso núm. 243/2016, aquí impugnada, que estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEARC referida.

La ratio decidendi de la sentencia recurrida, en lo que interesa a este recurso, se encuentra en el fundamento jurídico segundo, en el que se recoge lo siguiente:

"En efecto, el art. 66 del Reglamento General de Desarrollo en materia de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, dispone en su ap. 2 que "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."

Pero no es sólo esta disposición reglamentaria la que establece tal mandato, pues no se olvide que lo mismo estatuye el último párrafo del artículo 239.3 de la Ley General Tributaria (a mayor abundamiento, este apartado fue modificado en fecha reciente, concretamente por el artículo Único.48 de Ley núm. 34/2015, de 21 de septiembre), a cuyo tenor: "Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes."

Y dado que en el presente supuesto no se dispuso retroacción alguna, sino la práctica de una nueva liquidación de intereses en los términos que había señalado el Tear, es patente que se produjo el incumplimiento que ha denunciado la parte actora.

Y, obviamente, tal clara infracción alguna consecuencia desfavorable habrá de tener para la administración, so pena de convertir dicha norma en letra muerta. Y la consecuencia natural no puede ser sino la de considerar nulo el acto que en tal extemporaneidad incurrió, sin que ello lleve consigo necesariamente la nulidad de la liquidación de intereses afectada por[r] dicho incumplimiento".

De los hechos expuestos, se desprende que la resolución del TEARC de 31 de octubre de 2014 fue estimatoria por razones de fondo (era objeto de impugnación un acuerdo de liquidación relativo al concepto retenciones del ejercicio 2.006, siendo procedente la exigencia de las retenciones no efectuadas a excepción de la correspondiente a un trabajador en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo relativa al enriquecimiento injusto de la Administración, pues dicho empleado sí había presentado declaración por el IRPF del ejercicio 2.006), lo que dio lugar a que la Administración tributaria dictara un acuerdo de ejecución contra el que se interpuso un incidente que fue desestimado por el TEARC en resolución de 26 de junio de 2015, siendo dicha resolución recurrida en vía contencioso-administrativa ante la Sala del mismo orden jurisdiccional de Canarias, cuya sentencia estimatoria de 12 de diciembre de 2017 es la aquí impugnada.

**Segundo.** *Acto de ejecución de una resolución de un tribunal económico administrativo procedente de un acto de gestión tributaria.*

1. Hay que partir, tal y como sostiene el abogado del Estado, que el acuerdo de ejecución se dicta por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Canarias, integrada en la Dependencia Regional de Inspección de Canarias, en el seno de un procedimiento de gestión (comprobación limitada), no de inspección tributaria, por lo que el acto en la instancia impugnado es un acto de ejecución de una resolución de un tribunal económico administrativo estimatoria en parte en cuanto al fondo de una reclamación dirigida contra un acto de gestión tributaria, lo que comporta que las cuestiones que puedan suscitarse pertenecen al ámbito propio de la ejecución de resoluciones económico-administrativas, que se rige por los cauces previstos en los artículos 66 y siguientes del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005 (RGRVA).

2. Tal y como ha declarado esta Sala en sentencias de 31 de octubre de 2017 (RCA 572/2017) y 22 de mayo de 2018 (RCA 315/2017), el artículo 239.3 LGT, en la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio (año 2014, en que fue dictada la resolución del TEAR de Canarias que anuló la primera liquidación), determina el contenido posible de las resoluciones de los órganos de revisión económico-administrativa: la decisión puede ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. Conforme a su tenor literal:

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

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal".

Por lo tanto, la LGT, en la redacción entonces vigente, no contenía una regulación específica en materia de ejecución de las resoluciones económico- administrativas. Su disciplina se encontraba únicamente en el Real Decreto 520/2005 -RGRVA-, cuyo Título V se refiere a la ejecución de resoluciones pronunciadas en procedimientos tributarios de revisión. Éste contiene un precepto general aplicable a todas las resoluciones revisoras, cualquiera que sea el procedimiento en el que se hubieran dictado (el artículo 66), y otro especial para las pronunciadas en reclamaciones económico-administrativas (el artículo 68).

El artículo 66 RGRVA, 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 (apartado 2, tercer párrafo).

A partir de aquí, el precepto se bifurca para distinguir dos situaciones jurídicas netamente diferenciables: las anulaciones por razones de fondo y las determinadas por defectos formales. A las primeras se refiere el apartado 3, cuyo párrafo inicial indica que se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, manteniendo íntegramente su contenido. A las segundas alude el apartado 4, que indica que "[N]o 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".

Finalmente, conforme al apartado 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.

Por su parte, el artículo 68 RGRVA, encuadrado en la Sección 2ª relativa a las Normas especiales para la ejecución de resoluciones económico- administrativas, dispone que las discrepancias que tenga el interesado con los actos de ejecución se tramitarán como un incidente que deberá ser resuelto por el órgano económico-administrativo que dictó la resolución que se ejecuta (apartado 1), que el tribunal declarará la inadmisibilidad del incidente de ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta o cuando concorra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 LGT (apartado 2), añadiendo que el incidente de ejecución se regulará por las normas del procedimiento general o abreviado que fueron aplicables para el recurso o la reclamación inicial, y se suprimirán de oficio todos los trámites que no sean indispensables para resolver la cuestión planteada (apartado 3) y que los órganos que tengan que ejecutar las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán solicitar al tribunal económico- administrativo una aclaración de la resolución.

Esta regulación del artículo 66 RGRVA nos lleva a efectuar la esencial distinción, en los supuestos de resoluciones estimatorias pronunciadas por los órganos de revisión económico-administrativos, entre las siguientes situaciones:

1ª) La anulación (del acto originario) por razones materiales, supuesto en el que despliega sus efectos, con toda su intensidad, el artículo 66 RGRVA, apartados 2 y 3: esto es, que el órgano competente para la ejecución debe adoptar, en el plazo de un mes, las medidas necesarias para dar cumplimiento estricto a la resolución del órgano de revisión, tanto si la anulación es total como si es parcial.

2ª) La anulación por vicios de forma que han provocado indefensión, con el consiguiente mandato de retroacción de actuaciones, supuesto en el que el plazo de un mes al que se refiere el artículo 66.2 RGRVA claramente no rige, pues de la dicción literal del artículo 66.4 RGRVA se desprende la inaplicabilidad de dicho plazo.

Estas decisivas conclusiones se obtienen por las siguientes razones:

1ª) El propio texto del artículo 66.4 RGRVA, leído en conexión con los apartados 2, 3 y 5, conduce a esa exégesis, al prever una regulación diferente para ambos casos.

2ª) Aceptar que en los casos de retroacción de actuaciones juega el plazo de un mes del artículo 66.2 haría virtualmente imposible cumplir el mandato de que los actos de ejecución se notifiquen en ese plazo fugaz desde que la resolución de anulación tuvo entrada en el órgano llamado a su ejecución, por lo que parece evidente que el titular de la potestad reglamentaria no pudo pensar en tal plazo limitativo en casos de retroacción.

3ª) La actual redacción del artículo 239.3 LGT, dada por el artículo único. 48 de la Ley 35/2015, de 21 de septiembre, al incorporar al rango legal las previsiones del artículo 66 RGRVA, refuerzan tal argumento. Sus párrafos tercero y cuarto disponen que, con excepción de los supuestos de anulación por defectos formales con retroacción de actuaciones "...los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación"

(párrafo 3º) y "...los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución".

3. Situados en el presente recurso en el primer supuesto, esto es, anulación del acto originario por razones materiales, en el que, como hemos dicho, despliega sus efectos el artículo 66 RGRVA, apartados 2 y 3, esto es, que el órgano competente para la ejecución debe adoptar, en el plazo de un mes, las medidas necesarias para dar cumplimiento estricto a la resolución del órgano de revisión, tanto si la anulación es total como si es parcial, la normativa referida, en concreto el artículo 68 RGRVA, destinado sólo a las resoluciones económico-administrativas, dispone con claridad que las discrepancias que tenga el interesado con los actos de ejecución se tramitarán como un incidente que deberá ser resuelto por el órgano económico-administrativo que dictó la resolución que se ejecuta (apartado 1).

Por tanto, las cuestiones que puedan suscitarse en relación con el nuevo acto dictado pertenecen al ámbito propio de la ejecución de resoluciones económico-administrativas, remitiendo al interesado al planteamiento de un incidente de ejecución.

Esta conclusión se refuerza atendiendo, de un lado, a la actual redacción del artículo 239.3 LGT, dada por el artículo único. 48 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, cuyos párrafos tercero y cuarto disponen, como se ha expuesto, que con excepción de los supuestos de anulación por defectos formales con retroacción de actuaciones, "...los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación" (párrafo 3º) y que "...los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución".

De otro, al artículo 241.ter LGT que lleva por rúbrica Recurso contra la ejecución y dispone que "[s]i el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa" (apdo 2) podrá presentar el recurso que se regula en dicho precepto, añadiendo que "[n]o cabrá la interposición de recurso de reposición con carácter previo al recurso contra la ejecución" (apdo 7) y que "[e]l Tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta Ley" (apdo 8).

**Tercero.** *Cómputo del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa.*

La primera cuestión de interés casacional planteada en el auto de admisión y a la que se exige dar respuesta, es la relativa a determinar si el cómputo del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA para la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, debe realizarse (dies a quo) desde el momento en que la resolución del tribunal económico-administrativo fue registrada en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria o bien, por el contrario, desde que dicha resolución tuvo entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Dispone el artículo 66.2, primer párrafo, del RGRVA que:

"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 (...)"

El referido párrafo mantiene la misma redacción tras la modificación introducida en el artículo 66.2 del RGRVA por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, de modificación del Reglamento indicado (BOE de 30 de diciembre), que entró en vigor el 1 de enero de 2018.

Ya se ha expuesto que el citado precepto y apartado, con un añadido referente a los intereses de demora, se ha incorporado al artículo 239.3, último párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, reformado por Ley 34/2015, no aplicable por razones temporales, según el cual:

"(...) Salvo los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo del mes".

Así, pues, lo relevante a los fines examinados será determinar qué debe entenderse a estos efectos por "registro del órgano competente para su ejecución".

Considera la Sala que la expresión contenida en el precepto, debe interpretarse en sentido amplio, esto es, englobando a la Administración Tributaria en su conjunto, debiendo computarse el plazo de un mes de referencia a

partir de que la resolución a ejecutar tiene entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por las razones que seguidamente se exponen.

1. En primer lugar, atendiendo al principio de personalidad única de la Administración, cuya aplicación comporta que no resulte conforme distinguir entre la entrada en la ORT de la resolución que debe ser ejecutada y la entrada en la concreta Dependencia que dictó el acto anulado, por cuanto ambos órganos forman parte de la misma Administración Tributaria Estatal. Y si bien es cierto que a los órganos referidos se les atribuyen funciones diferenciadas, no es menos cierto que 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.

2. En segundo término, la interpretación pretendida por el abogado del Estado -en este caso, entrada en la Dependencia Regional de Inspección de Canarias que dictó la liquidación impugnada y anulada, coincidente además con la fecha de remisión por la ORT de la resolución- deja a "voluntad" de la Administración el cumplimiento del plazo referido, de forma que si dicho plazo solo empezase a contar cuando la resolución llega a conocimiento del concreto equipo que debe llevar a cabo las actuaciones necesarias para su ejecución, se estaría permitiendo fraccionar el plazo en dos tramos: de un lado, 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, de otro, el periodo de tiempo que dicho órgano tarda en dictar el acuerdo de ejecución, siendo así que ambos órganos pertenecen a la Administración tributaria.

3. Como tercer argumento, debe señalarse que la interpretación pretendida en el recurso resulta contraria al objetivo de la norma, que no es otro que garantizar el derecho del contribuyente a una buena Administración evitando que la ejecución de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos se retrase excesivamente en el tiempo.

En efecto, fijado un plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos de fondo, bastaría para eludir su finalidad que el inicio del plazo para su ejecución quedase a voluntad de la Administración. Asimismo, la vulneración indicada se produciría si se permitiese excluir del cómputo del plazo previsto el tiempo en que la resolución a ejecutar ya se encuentra en poder de la Agencia Tributaria, que puede añadir pasos intermedios que demoren dicha ejecución, sin que dicha exclusión se encuentre reglamentariamente prevista.

4. En último término, por aplicación de la doctrina jurisprudencial sobre el principio de buena administración en el ámbito de la gestión y revisión tributaria.

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 afirmando lo siguiente:

"(...) 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 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. 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".

Conforme se ha expuesto, del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, entre los que se encuentran el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa, a una resolución administrativa en plazo razonable, lo que conlleva que los derechos de los contribuyentes no pueden quedar al albur de un registro interno de la Administración tributaria, el del órgano competente para la ejecución de la resolución del tribunal económico-administrativo, que, como expone la entidad recurrida, es opaco al contribuyente y está sujeto a las decisiones organizativas internas que se tomen en cada momento por los órganos rectores de la misma.

A estos fines resulta relevante destacar, como se expone en el escrito de oposición al recurso, que "...la materia en cuestión esté regulada por la Resolución de 21 diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, lo que implica que todo el mecanismo relativo a la entrada en el registro del órgano competente para ejecutar, del que depende en definitiva la ejecución del nuevo acto, se encuentre regulado, no por una disposición de carácter general, sino por una mera resolución administrativa".

No parece compatible con el principio de buena administración que el inicio de un plazo para dictar un acto que afecta a los derechos de los ciudadanos sea el de un registro interno de la propia Administración, inaccesible a éstos y sujeto, en definitiva, a las modificaciones que decida en cada momento la propia Administración.

5. Conforme a lo expuesto, debe concluirse que el inicio del plazo de un mes para ejecutar una resolución económico-administrativa debe computarse desde que conste su registro en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por ser el que ofrece mayor transparencia y fiabilidad a los terceros cuyos derechos e intereses pueden verse afectados por el desconocimiento del momento inicial del plazo señalado para dictar el nuevo acto administrativo por el que se ejecuta la resolución del tribunal económico-administrativo.

#### **Cuarto. Consecuencias derivadas del transcurso del mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA.**

La segunda cuestión a la que se exige dar respuesta consiste en determinar si el incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa -y, paralelamente, en la actualidad, en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria-, conforme a lo dispuesto en los artículos 62 y 63 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (de redacción casi idéntica a los actualmente vigentes artículos 47 y 48 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), determinaría no la nulidad del acto administrativo sino, únicamente, una mera irregularidad no invalidante, con los efectos jurídicos que contemple la normativa vigente, como sería la imposibilidad de exigir intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes prevista en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria.

La sentencia impugnada considera que la consecuencia derivada del incumplimiento de ese plazo no puede ser otra que considerar nulo el acto que incurrió en tal extemporaneidad, sin que ello -afirma- lleve consigo necesariamente la nulidad de la liquidación de intereses afectada por dicho incumplimiento.

Lo primero de lo que debemos partir es que, como ya se ha expuesto, la Ley General Tributaria, en la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio (2014), no regulaba la ejecución de las resoluciones económico-administrativas. Su disciplina se encontraba exclusivamente en el RGRVA, en un título específico (el V) dedicado a la ejecución de resoluciones pronunciadas en procedimientos tributarios de revisión, que, como también se ha expuesto, contiene un precepto general aplicable a todas las resoluciones de revisión, cualquiera que sea el procedimiento en el que hayan sido dictadas (el artículo 66), y otro específico para las pronunciadas en reclamaciones económico-administrativas (el artículo 68).

Sin embargo, esta situación ha cambiado con la actual redacción del artículo 239.3 LGT, no aplicable por razones temporales, que ha dado el artículo único.48 de la Ley 35/2015, de 21 de septiembre, y que ha supuesto incorporar al rango legal las previsiones del artículo 66 RGRVA.

Lo hasta ahora expuesto comporta que el asunto que se enjuicia tiene un interés "limitado" pues, para resolver la cuestión interpretativa que se nos demanda, se va a circunscribir la Sala a analizar el único precepto vigente al tiempo en que fue dictada la resolución del TEAR de Canarias que anuló la primera liquidación (2014), el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, sin que ello limite las consecuencias que pueda extraer la Sala cuando por razones temporales deba proceder a interpretar el precepto reglamentario a la luz de la actual redacción del artículo 239.3 LGT.

Partiendo, pues, de la interpretación limitada al precepto reglamentario, procede examinar la consecuencia derivada del transcurso del plazo previsto.

De la simple lectura del artículo 66.2 del Reglamento se desprende que no contiene una previsión expresa de la consecuencia del incumplimiento del plazo de un mes que establece, por lo que cabe preguntarse si, en tal supuesto, ello determina la nulidad de pleno derecho del acto administrativo, tal y como ha apreciado la Sala de instancia en la sentencia impugnada, su anulabilidad, o únicamente una irregularidad no invalidante, con los efectos jurídicos que contempla la normativa vigente, como es la imposibilidad de exigir intereses de demora desde que se haya producido el incumplimiento.

La respuesta que alcanza este Tribunal es que el incumplimiento del plazo reglamentario determina una irregularidad no invalidante, cuyo efecto jurídico es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración haya incumplido, por las razones que seguidamente se exponen.

1. En primer término, la consecuencia derivada del incumplimiento del plazo que extrae la Sala de instancia, consistente en considerar, sin mayor motivación, que es nulo el acto que incurrió en tal extemporaneidad, no puede ser compartida por este Tribunal, toda vez que el artículo 62.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, aplicable *ratione temporis* (si bien el actual artículo 47.1 de la LPAC no introduce en el mismo modificación alguna), recoge los supuestos de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos, entre los que no se encuentra la realización de una actuación administrativa fuera del tiempo establecido.

2. La jurisprudencia de esta Sala ha anudado al incumplimiento del plazo previsto en el equivalente artículo 110.2 del derogado reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo), una consecuencia de irregularidad formal no invalidante, siendo buena prueba de ello las sentencias de 2 de junio de 2011 (casación 175/2007; ES:TS:2011:3831) y 20 de marzo de 2012 (casación 3880/2011; ES:TS:2012:2077), en las que se declaró: (i) que

el plazo de quince días previsto en ese precepto reglamentario para ejecutar la resolución revisora no era un plazo de caducidad, y (ii) que su incumplimiento era una mera irregularidad formal sin efectos prescriptivos.

3. Tampoco cabe considerar, en línea con lo expuesto por el abogado del Estado en su escrito de recurso, que la superación del referido plazo de un mes acarree la anulabilidad del acto, al no imponerle la naturaleza del término o plazo, tal y como dispone el artículo 63.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre ( artículo 48.3 de la LPAC).

4. Asimismo, entendemos que tampoco procedería apreciar la caducidad del procedimiento al no estar prevista legalmente.

En efecto, ya se ha expuesto 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)]. En estas situaciones la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria, por lo que no hay retroacción de actuaciones en sentido técnico, ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento de gestión tributaria, sino que sólo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada. En consecuencia, 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.

5. La conclusión alcanzada se refuerza si atendemos a la voluntad del legislador expresada en determinados preceptos legales, en la medida en que anuda concretas consecuencias a la actuación extemporánea de la Administración en perjuicio de la seguridad jurídica, al no respetar los plazos de que legalmente dispone. Ejemplo de ello es el artículo 26.4 de la LGT que le impone la imposibilidad de exigir intereses por el tiempo en que exceda por causa que le sea imputable los plazos fijados para resolver y, en el mismo sentido, se expresa el artículo 240.2 LGT para los excesos temporales en la resolución de la vía económico-administrativa.

En este sentido, como ya se ha expuesto, el artículo 239.3, último párrafo, de la LGT, reformado por la Ley 34/2015, aplicable a todos los procedimientos tributarios, incluso al procedimiento inspector, salvo para este último en los casos de retroacción por defectos formales ( artículo 150.7 LGT), que ha incorporado a la vía económico-administrativa la previsión contenida en el artículo 66.2 del RGRVA, ha añadido como consecuencia derivada del incumplimiento del plazo del mes para notificar el acto de ejecución la no exigencia de intereses de demora, consecuencia a la que puede llegarse también con el artículo 66.2 RGRVA.

6. En último término, ratifica esta conclusión el que para interponer el recurso contencioso-administrativo el interesado dispone de un plazo de dos meses, superior al de un mes con que cuenta la Administración para ejecutar la resolución revisora.

En suma, la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, sin perjuicio de la interpretación que pueda hacer la Sala cuando tenga que abordarlo a la luz de la actual redacción del artículo 239.3 LGT, no es la nulidad de pleno derecho del acto de ejecución, ni siquiera su anulabilidad, sino que al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, la consecuencia es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla dicho plazo.

#### **Quinto.** *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Determinar (i) si el cómputo del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, en lo que respecta a la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, debe realizarse desde ( dies a quo) el momento en que la resolución del oportuno tribunal económico-administrativo fue registrada en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria o bien, por el contrario, tal plazo debe computarse únicamente desde que referida resolución tuvo entrada en el registro del órgano competente para su ejecución; y, en todo caso, (ii) si el incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa -y, paralelamente, en la actualidad, en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria-, conforme a lo dispuesto en los artículos 62 y 63 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (de redacción casi idéntica a los actualmente vigentes artículos 47 y 48 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), determinaría no la nulidad del acto administrativo sino, únicamente, una mera irregularidad no invalidante, con los efectos jurídicos que contemple la normativa vigente, como sería la imposibilidad de exigir intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes prevista en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria".

La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el cómputo del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, en lo que respecta a la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, debe realizarse (dies a quo) desde el momento en que la resolución del oportuno tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria; y que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el referido precepto, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo.

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

A la luz del anterior criterio interpretativo, la consecuencia de lo hasta aquí expuesto no es otra que la estimación del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, casando la sentencia de instancia, en tanto no se ajusta a la interpretación que hemos reputado correcta y, correlativamente, la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad CONSTRUCCIONES OBRAS Y REFORMAS CORPE SL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias de 26 de junio de 2015, que desestima el incidente de ejecución promovido contra el acuerdo dictado en ejecución de la resolución del referido Tribunal Económico Administrativo Regional de 31 de octubre de 2014, anulando la resolución impugnada y la liquidación dictada en ejecución, en el extremo relativo a la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumplió el plazo de un mes para la ejecución de la resolución revisora de 31 de octubre de 2014.

**Séptimo.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las causadas en la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, conforme al criterio interpretativo general y reiteradamente aplicado por este Tribunal Supremo.

## 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 sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

**Segundo.**

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, de 12 de diciembre de 2017, recaída en el recurso núm. 243/2016, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.**

En su virtud, estimar parcialmente el mencionado recurso núm. 243/2016, interpuesto por la entidad CONSTRUCCIONES OBRAS Y REFORMAS CORPE SL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias de 26 de junio de 2015, que desestima el incidente de ejecución promovido contra el acuerdo dictado en ejecución de la resolución del referido Tribunal Económico Administrativo Regional de 31 de octubre de 2014, anulando la resolución impugnada y la liquidación dictada en ejecución, en el extremo relativo a la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumplió el plazo de un mes para la ejecución de la resolución revisora de 31 de octubre de 2014.

**Cuarto.**

No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. 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<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

## VOTO PARTICULAR

que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, formulan los magistrados Excmos. Sres. Don Ángel Aguallo Avilés, Don Francisco José Navarro Sanchís y Don Jesús Cudero Blas a la sentencia de 19 de noviembre de 2020, pronunciada en el recurso de casación nº 4911/2018.

Con el respeto que nos merece el parecer mayoritario, mostramos nuestra discrepancia con la sentencia indicada, pero únicamente en lo relativo a la interpretación que ofrece sobre el plazo de un mes para dictar resolución, previsto en el artículo 66.2, párrafo primero del RGRVA, según la cual no conlleva efecto invalidatorio, sino solo el cese del devengo de intereses de demora en favor de la Administración, a partir del agotamiento de dicho plazo. Lógicamente, discrepamos del fallo de la sentencia en lo que respecta al pronunciamiento correspondiente.

Ese respeto lo extendemos a la claridad y orden expositivo que muestra la sentencia y que permite su adecuada comprensión a todo lector o intérprete, incluso a quienes, como nosotros, advertimos en esa claridad una mayor facilidad para el cumplimiento de nuestro deber de reflejar, y expresar, nuestro desacuerdo.

Se impone aquí la brevedad, no sólo porque el núcleo de la disensión se limita a un único punto, el de la interpretación de un único precepto jurídico; sino también porque la norma solo puede ser examinada aisladamente -sin el complemento sobrevenido del artículo 239.3 LGT, posterior a los hechos juzgados aquí- respecto de un tiempo ya agotado. En otras palabras, solo está en juego la exégesis del art. 66.2 citado durante un periodo desaparecido, desde la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT.

Las razones por las que consideramos que la infracción del plazo previsto en el artículo 66.2 RGRVA, a cuyo tenor " 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" debe conllevar la nulidad del acto extemporáneo -no radical o de pleno derecho-, podemos sintetizarlas así:

1) La propia fórmula reglamentaria no sólo se limita a establecer un plazo, sino que refuerza su previsión, de un lado, con el verbo y tiempo imperativo deberán y, en mayor grado, con la exigencia de que tal plazo incluya el tiempo entre la adopción del acto y su notificación -deberán ser notificados en el plazo de un mes-. Consideramos que un plazo así fijado impone un estricto deber jurídico a la Administración que ha de comportar consecuencias, no ya la dispensa de intereses moratorios, sino la nulidad del acto. De no ser así, carecería de sentido la referencia a la notificación, que no es sino un modo de precisar y cuantificar un periodo temporal a efectos de su cómputo.

2) Conforme a la dogmática general de los actos administrativos, expresada, en lo que ahora nos ocupa, en el artículo 63.3 Ley 30/1992: "La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo".

A tal efecto, creemos que la naturaleza del plazo así lo impone. En primer lugar, porque se fija en norma de rango reglamentario -solo admisible, sin cobertura legal formal y explícita, para ampliar la esfera de derechos de los ciudadanos, no para restringirlos-. Es decir, la interpretación de esa norma, antes de la cobertura legal sobrevinida que le prestaría el artículo 239.3 LGT desde 2015 -y prescindiendo por ende del sempiterno debate de si se trata, esta última, de una norma aclaratoria de lo ya implícitamente deducible de la reglamentaria o, al contrario, modifica su regulación- es que, por tratarse de una previsión de rango infralegal, es decir, una auto norma administrativa, no puede contener limitación de derechos de los contribuyentes, de suerte que el plazo de un mes acarrea, caso de superación, la anulabilidad.

3) También impone la naturaleza fatal del plazo mensual el hecho de que el precepto, inserto en el capítulo I, sobre ejecución de resoluciones, dentro del Título I del RGRVA, con la misma rúbrica, aborde la cuestión de la ejecución de lo decidido en un recurso -administrativo- o reclamación, como ejecución de lo resuelto.

La forma de organizarse la obligatoria vía económico-administrativa, pretendidamente semejante en lo material, y en alguna medida, al esquema judicial, como declara nuestra sentencia de 10 de septiembre de 2018, el recurso de casación nº 1246/2017, no concilia bien con que la ejecución de sus decisiones se postergue -y, con ello, la tutela judicial efectiva, cuya entrada en juego se demora-, a voluntad de la Administración, lo que sucedería si estimamos que el plazo es un mero consejo o recomendación sin sanción dirigido al órgano que ha de ejecutar.

En la citada sentencia dijimos: "La naturaleza del procedimiento de revisión y su configuración legal determinan, dado su carácter cuasi jurisdiccional, la procedencia de proponer prueba o alegar nuevos argumentos, salvo que se identifique -y se constate y justifique debidamente en el expediente- un comportamiento del interesado contrario a la buena fe o abusivo".

Pues bien, en ese esquema revisor, que no ha de perderse de vista, es de preceptivo tránsito, los Tribunales Económico-Administrativos no resuelven - como sí podemos hacer los jueces- las pretensiones de plena jurisdicción, ni aun declaran per se los efectos de la anulación, aunque sean evidentes, como en el caso enjuiciado, sino que han de reenviar el asunto a la Administración gestora, pese a que se trate, como aquí, de descontar de la deuda la retención a un trabajador en aplicación de nuestra doctrina sobre enriquecimiento injusto en materia de retenciones.

Quiere ello decir que la pura y simple anulación del acto por parte del TEAR no conllevaba otro efecto, en este asunto, que el del simple cálculo de la nueva deuda tributaria mediante una operación aritmética de ajuste de la cuota, por supresión de una parte satisfecha de más, la determinante de la estimación parcial.

Sin embargo, a diferencia de este alambicado, perturbador e ineficaz modo de proceder, un Tribunal de justicia sí puede -y debe-, si anula un acto de estas características, determinar, cuando se ha ejercitado pretensión al respecto y si tiene a la vista los datos precisos, calcular la deuda debida y, en caso de exceso, ordenar la devolución a quien procede, tarea que impone a la Administración sin acudir al auxilio de ésta para que concrete el fallo, completando su labor. No se confunde en sede judicial el ámbito del fallo, que se agota en sí mismo, con los recaídos en la vía económico-administrativa, para la que la idea de ejecución comprende también la labor, más propia del enjuiciamiento, de concretar o precisar lo que decide el fallo.

4) Otra de las razones que, a nuestro criterio, abonan la tesis del plazo preceptivo, determinante de invalidez de lo resuelto con tardanza, es, justamente, una en la que la sentencia basa la respuesta al primero de los interrogantes del auto de admisión (F.J. Tercero, puntos 1 a 3): así, carecería de sentido, por coherencia lógica del sistema, que se identificase el órgano encargado de la ejecución con la Administración pública en la que se inserta aquél -con el razonable efecto, que compartimos plenamente, de que con tal exégesis se evitan tiempos muertos incontrolables que podrían demorar indefinidamente la ejecución, los que cursan (y no cuentan) entre la entrada en la Administración y la llegada al órgano competente- para después de esa encomiable precisión, a efectos de situar el inicio del cómputo reglamentario de un mes, arribar a la conclusión de que su superación no conduce a efecto alguno -salvo el ahorro de los intereses de demora, que no prevé el precepto mismo, sino que es debido a la ley posterior, aplicada aquí retroactivamente-.

5) Existe, además, otro motivo que respalda lo que sostenemos, la notable diferencia de trato, así interpretadas las consecuencias de la infracción de un plazo, entre los casos de ejecución de resoluciones de recursos o reclamaciones que regula, sin distinción de procedimientos, el art. 66.2 RGRVA, y el que se dispensa a los afectados por la ejecución de la misma resolución, pero en caso de que su contenido impugnatorio forme parte de actuaciones inspectoras, según el artículo 150.5 LGT -ahora, 150.7 LGT-: "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".

6) Esa misma diferencia de trato se da, en el seno del propio artículo 66 RGRVA, en función de que el defecto advertido para estimar en todo o en parte el recurso o reclamación -dando lugar a la ejecución- sea de índole sustantiva o formal. Para el primer caso se prevé el plazo de un mes, pero que no privaría a la Administración de resolver tardíamente lo que le incumbiera, en los términos que derivan de la sentencia de la que discrepamos; en tanto para los defectos de forma, en principio menos graves, la consecuencia, según se desprende de nuestra propia jurisprudencia, es más severa, la de la limitación temporal del procedimiento a que se retrotrae lo actuado, el acotamiento al tiempo pendiente desde que ocurrió la falta, con sanción de caducidad en caso de exceso temporal y eventual privación de efecto interruptivo de la prescripción ( art. 104.5 LGT), según resulta de nuestra sentencia de 31 de octubre de 2017 (recurso de casación nº 572/2017).

7) En síntesis, la coherencia del sistema, la evitación de tratamientos desiguales a situaciones semejantes y la aplicación, también en este concreto punto, del principio de buena Administración, a que apela con acierto la sentencia para examinar el primero de los puntos del debate y al que reiteradamente acude la Sala en casos emparentados con éste, como el de la razonabilidad de los traslados necesarios al órgano de ejecución a los efectos del artículo 150.5 LGT -hoy 150.7-, que obliga a la Administración a someterse en su actuación a la ley, a la actuación diligente y a la eficacia -incompatibles con la postergación sine die de una decisión de la que depende el efectivo acceso a la tutela judicial-, nos llevan a discrepar del criterio mayoritariamente establecido, en este concreto punto analizado.

Por las razones expuestas, opinamos que la sentencia debió declarar no haber lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, si bien con la salvedad de que la sentencia de instancia es errónea en la calificación como nulos de pleno derecho de los actos de ejecución dictados con superación del plazo de un mes.

Madrid, misma fecha de la sentencia de la que disentimos.

D. Ángel Aguillo Avilés D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia y su voto particular por la Excm. Sra. Magistrada Ponente D<sup>a</sup>. 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.