

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA



NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES 9

Estudio comparado de la retroacción de actuaciones inspectoras antes y después de la Ley 34/2015

FRANCISCO DE ASÍS GARCÍA SARABIA. *Doctor en Derecho. Abogado y Economista* 9

Estudio comparado de la retroacción de actuaciones inspectoras antes y después de la Ley 34/2015

FRANCISCO DE ASÍS GARCÍA SARABIA. Doctor en Derecho. Abogado y Economista.

- 1.- Introducción
- 2.- El alcance del artículo 150 de la LGT
- 3.- La naturaleza de la retroacción de las actuaciones inspectoras
- 4.- La retroacción de actuaciones en el artículo 150 de la LGT 58/2003, antes y después de la Ley 34/2015
- 5.- El inicio de la retroacción de actuaciones inspectoras en la LGT tras la Ley 34/2015

Introducción

A diferencia de la falta de previsión normativa imperante en los procedimientos de gestión tributaria en relación con la retroacción de actuaciones tras la anulación de liquidaciones provisionales por los órganos económico-administrativos (Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Central) o los Tribunales de Justicia, en el procedimiento inspector, tanto el ya antiguo apartado 5º del artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), como el actual apartado 7º de dicho artículo vigente tras la reforma de dicha norma tras la Ley 34/2015, sí establecen que, cuando una resolución económico-administrativa o sentencia judicial ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste para el cumplimiento del plazo previsto como duración máxima de las actuaciones inspectoras (12 meses más otros 12 de ampliación en los procedimientos pre Ley 34/2015 y; 18 meses o 27 con ampliación tras la reforma de la citada Ley), o en 6 meses, si aquel período fuera superior a esta cifra.

Con lo que, si se produce la superación de dicho nuevo plazo máximo para resolver del procedimiento inspector retrotraído, no es que nazca la caducidad, pues como es sabido la misma no se encuentra prevista para procedimientos de esta naturaleza, sino que lo que se produce es la supresión del efecto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda en el procedimiento inspector inicial del que se derivaba.

Pues bien, la nueva redacción de este artículo introducida por la Ley 34/2015 añadió además dos matizaciones para el cómputo del plazo de resolución del procedimiento tras una retroacción de las actuaciones inspectoras: por una parte, expuso que se computaría desde la recepción del expediente por el órgano inspector competente para ejecutar la resolución emanada por cualquiera de los citados órganos¹ y, por otra aparte, que lo dispuesto también se aplicaría a los procedimientos inspectores en los que, con posterioridad o no a la ampliación del plazo de duración de los mismos, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente

¹ Por último, señalar que este precepto de la LGT rechaza en todo caso la tesis del Tribunal Económico-Administrativo Central, que entendía, en su resolución de fecha 13 de septiembre de 2002 (referencia westlaw nº JUR 2003/24.405), que el período comprendido entre la recepción por la Administración del fallo anulatorio y la reanudación de las actuaciones no formaba parte del procedimiento, aludiendo a que: “la pretendida existencia de prescripción por interrupción de actuaciones inspectoras durante más de seis meses como consecuencia del transcurso de un tiempo superior a dicho plazo entre la Resolución de este Tribunal... y el reinicio de las actuaciones inspectoras, encaminadas a la ejecución de dicho Fallo. El artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, asocia a la interrupción injustificada de las actuaciones por tiempo superior a seis meses, el efecto de entender no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones. Ha de tratarse, por tanto, de unas actuaciones inspectoras en curso en las que injustificadamente concurre inactividad administrativa prolongada en los términos aludidos; en el caso que nos ocupa no aparece este supuesto, porque precisamente el retraso que el interesado alega no se refiere al de un procedimiento de inspección, que en este caso no da comienzo hasta..., sin que a otros procedimientos administrativos de índole tributaria quepa asociar el efecto pretendido, que la Ley hace recaer sólo en los de inspección”.

o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal (ante la existencia de indicios de delito fiscal).

Existe en este punto otra diferencia introducida por la Ley 34/2015. Si bien, antes de la reforma se preveía que el órgano inspector de la Administración Tributaria se abstendría de seguir el procedimiento, que quedaría suspendido mientras la autoridad judicial no dictase sentencia firme, o tuviera lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produjese la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal, a partir de ahora, la abstención de ese órgano actuante en la práctica de liquidaciones existe, pero se restringe solamente a los casos señalados en el nuevo artículo 251 de esta LGT².

En estos casos, el citado plazo de retroacción de actuaciones inspectoras se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente administrativo devuelto por el Ministerio Fiscal al órgano competente que deba continuar con el procedimiento, por lo que, en los supuestos anteriores, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el período que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de la LGT (*pre y post* Ley 34/2015) o en el plazo de 6 meses si éste último fuese superior.

II. El alcance del artículo 150 de la LGT

De lo expuesto, podría parecer que, desde la introducción del ya antiguo primer párrafo del artículo 150.5 de la LGT en 2003 y, más aún, con la sustancial conservación de la esencia de su redacción en la Ley 34/2015 que la modifica y que regula la ejecución de las resoluciones económico-administrativas y sentencias judiciales por parte de los órganos de la Inspección tributaria que dan lugar a la retroacción de actuaciones, hemos disfrutado de una pacífica, administrativa y jurisprudencial, andadura en este campo, a diferencia

2 En efecto, tras la reforma de la Ley 34/2015, cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación en los siguientes supuestos:

- Quando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.
- Quando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no fuese posible atribuirla a un obligado tributario concreto.
- Quando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

No obstante, en el caso de que se hubiera iniciado un procedimiento sancionador, este procedimiento se entenderá concluido, aunque sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y, en caso de que sí lo hubiese sido, la nueva reforma de la LGT permite al órgano inspector que este nuevo procedimiento iniciado lo fuese sólo por hechos distintos y se efectuase de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados.

de lo que tradicionalmente ocurría en el caso de los procedimientos de gestión tributaria. Sin embargo, ello no ha sido así en absoluto.

El origen de estas turbulencias radica en la tensión no resuelta existente entre la aplicación de dos de los principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico-tributario, que son: el de tutela judicial efectiva de los contribuyentes y el de autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria.

Esta disyuntiva que nace con la aplicación de ambos principios, o mejor dicho, en la pretensión de imponer uno de ellos sobre otro, rige en todos Estados de Derecho modernos y en todos sus ordenamientos jurídicos, perturbando lo que se denomina como “*paz jurídica*” y que, a fin de contextualizarla, podríamos aludir a lo expuesto por los profesores GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, según los cuales: “*Cualquier sujeto que pretenda alterar frente a otro la situación de hecho existente (statu quo) no puede hacerlo por propia autoridad; si el otro sujeto no aceptase de grado esa alteración, tiene la carga de someter su pretensión a un Tribunal, el cual la valorará desde la perspectiva del Derecho y la declarará conforme o no con éste, dándole en el primer caso fuerza ejecutoria, esto es, una virtud especial que la hace indiscutible y de cumplimiento forzoso para la parte obligada. A su vez, si esta resolución ejecutoria no fuese cumplida de grado, tampoco el sujeto beneficiado con la misma podrá imponerla a la otra parte por su propia coacción privada, sino que deberá imperar el respaldo coactivo mediante una segunda pretensión dirigida al Tribunal, el cual dispondrá la asistencia de la coacción pública (única legítima) si se acredita que, en efecto, la resolución que trata de imponerse goza de fuerza ejecutoria. La primera carga de sometimiento a un Tribunal es la carga de juicio declarativo; la segunda, la de un juicio ejecutivo*”³.

Así las cosas, es claro que frente a esta situación que es la que resultaría aplicable a cualquier contribuyente en el ejercicio de cualquiera de sus derechos, encontramos la posición contraria y privilegiada que ostenta la Administración Tributaria gracias a las potestades que tiene atribuidas, mediante las cuales no precisa del consentimiento de ninguna autoridad judicial para alterar las situaciones de hecho y de derecho de los contribuyentes, esto es, para imponérselas a éstos, lo que origina en no pocas ocasiones una confrontación entre el derecho de ésta a ejercer su autotutela⁴ y, a que ésta lo sea de forma efectiva y conforme a los derechos de los contribuyentes.

3 Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I*, 4ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 13ª edición, 2006, capítulo I.

4 Podríamos distinguir dos tipos de autotutela: la declarativa, consistente en el privilegio de la Administración Tributaria de emitir actos capaces de crear, modificar o extinguir derechos y deberes de los administrados-contribuyentes sin el concurso de los Tribunales y sin el consentimiento de los propios destinatarios; y la ejecutiva, por la cual estas decisiones pueden ser impuestas por la Administración, incluso coactivamente (ejecución forzosa), sin precisar la aprobación judicial ni el consentimiento de los destinatarios.

Y es en este contexto en el que entendemos que se concibe la finalidad y alcance del artículo 150 de la LGT, que no es otro que el de garantizar y reforzar la autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria sobre los contribuyentes, pero no sin límite alguno. En efecto, en la pugna entre el interés particular y el general, la balanza no puede sino inclinarse hacia el segundo caso, aunque no lo hace en términos absolutos, pues será el factor tiempo el que acote dicha autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria.

En este sentido se ha pronunciado en alguna ocasión el Tribunal Supremo, valga como muestra su sentencia de fecha 4 de abril de 2013⁵, cuando establece que la norma del artículo 150 que comentamos resulta lógica sí, y sólo sí, se entiende que una sentencia judicial o resolución económico-administrativa que anula una liquidación y ordena reponer actuaciones, es fruto de una ponderación de intereses entre el contribuyente y la Administración Tributaria, y ello, puesto que una vez anulado el acto tributario, se produce una colisión entre el interés del particular que combate la liquidación y pretende su total y definitiva expulsión del marco jurídico, frente al interés general, encarnado en los principios recogidos en el artículo 31 de la Constitución Española, de que finalmente todos contribuyan puntualmente al sostenimiento del Erario Público de acuerdo con su capacidad económica.

Así es, la posibilidad de la acción retroactiva en las funciones liquidadoras de la Inspección tributaria, con base en el interés general, es el principio vencedor de la pugna antes anunciada por cuanto que, el cómputo del plazo del que la Administración Tributaria dispone para desarrollar esas actuaciones inspectoras, tras la retroacción declarada (o no, pues no es necesario si de su ratio *decidendi* así se desprende) por un órgano económico-administrativo o un Tribunal de Justicia ocasionada por una anulación de un primer procedimiento inspector, no se verá alterado en demasía por la quietud o inactividad administrativa debido a las consecuencias y efectos que asocia el artículo 150 de la LGT al vencimiento del plazo máximo de duración de dichas actuaciones retrotraídas, y lo hace en detrimento de los derechos del contribuyente individualmente considerado. Empero, no se efectuará sin límites, pues dicho artículo fija como nuevo término el plazo del primer procedimiento inspector no consumido o 6 meses, no más.

Y es que, si simplemente se aceptase la existencia de la acción de anulación, y nada más, ello supondría que se estaría jerarquizando el ejercicio de la autotutela de la Administración Tributaria, permitiendo que las nuevas actuaciones adminis-

trativas pudiesen agotar, nuevamente, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector (12 o 18 meses, según concluyesen antes o después del 12 de octubre de 2015, que es la fecha en la que tuvo lugar la entrada en vigor de la Ley 34/2015), por contra ello no es así, pues ha de descontar del plazo máximo de duración el tiempo ya consumido. Que las nuevas actuaciones finalicen en el período que resta de dicho plazo es, precisamente, lo que ordena el artículo 150 como límite temporal, si bien estableciendo que, como mínimo, la Administración Tributaria dispone de 6 meses para dictar la nueva liquidación en sustitución de la anulada.

III. La naturaleza de la retroacción de las actuaciones inspectoras

De un modo muy simplificado, cuando nos referimos a los supuestos de retroacción es que, en algún momento del procedimiento de inspección, la Administración Tributaria incurra en un vicio que invalida dicho procedimiento y, la estimación total o parcial de una hipotética reclamación o recurso (en vía económico-administrativa o contencioso-administrativa, respectivamente), conlleva retrotraer las actuaciones de comprobación e investigación al punto en el que se encontraban antes de que se incurriese en ese defecto invalidante.

En relación con las nuevas actuaciones inspectoras que han sido retrotraídas, no hay duda de que la Administración Tributaria dispone de las mismas facultades que le eran propias en el procedimiento inspector anterior pero, se plantean otras cuestiones relacionadas con su naturaleza cuya resolución no es en absoluto baladí. Estas son: 1º) si las nuevas actuaciones inspectoras producidas en ejecución de resoluciones económico-administrativas o judiciales que mandan reponer actuaciones, son o no actuaciones inspectoras y, por ende, 2º) si pertenecen o no al mismo procedimiento inspector aunque haya sido anulado.

Es decir, en adelante, trataremos de resolver los interrogantes sobre ¿qué alcance tiene la retroacción de actuaciones en el procedimiento inspector?, esto es, si la fase de ejecución de resolución económico-administrativa o sentencia judicial tiene una naturaleza distinta al procedimiento de inspección en cuyo desarrollo inicial se incurrió en un vicio invalidante; y, en la misma lógica, si en algún caso no debiera resultar aplicable el mismo, ¿qué régimen jurídico es el aplicable a dichos efectos?.

Para dar respuesta a estas cuestiones, necesariamente hemos de recurrir a un estudio independiente que distinga entre procedimientos inspectores iniciados y finalizados antes de la entrada en vigor el 12 de octubre de 2015 de la Ley 34/2015 de modificación de la LGT y, los concluidos con posterioridad a la misma. A efectos expositivos los veremos de forma consecutiva, es decir, en primer lugar resolveremos dichas cuestiones para aquellos procedimientos cuya normativa aplicable de la LGT no incluía la citada reforma

5 Referencia westlaw nº RJ 2013/3.553. Fundamento de derecho tercero. Y, como ya había dicho el Tribunal Supremo en las sentencias de fechas 29 de diciembre de 1998 (referencia westlaw nº RJ 1999/559) y 29 de junio de 2009 (referencia westlaw nº RJ 2009/6.846), de nuevo vemos que "la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados".

para, posteriormente, concluir con las novedades que trajo consigo la misma.

Respecto de la primera de ellas, sobre la naturaleza de las actuaciones de ejecución del procedimiento retrotraído cabe señalar que, desde el comienzo del sometimiento de esta cuestión a la vía judicial, la función de revisión significaba que los Tribunales de Justicia de lo Contencioso-Administrativo debían limitarse a enjuiciar, exclusivamente, la validez del acto impugnado según los precedentes existentes en el expediente administrativo, es decir, excluyendo toda posibilidad de pronunciarse sobre aquellas cuestiones que no hubiesen sido planteadas en vía económico-administrativa o en las que no existiese sobre ellas un previo pronunciamiento de la Administración Tributaria (con la consiguiente impedimento de la obligación de la retroacción por causas que fueran distintas)⁶.

Posteriormente, la superación del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, no significó que pudieran los jueces suplir la actuación administrativa, en el sentido de sustituir la voluntad emanada por la Administración Tributaria, esto es, no es que se les permitiese dictar una sentencia que contuviese material y jurídicamente un acto administrativo distinto (alterado) en el ejercicio de sus potestades, pero sí consintió el reconocimiento de situaciones jurídicas individualizadas que afectaban a los contribuyentes.

Para ello, se exigía, ineludiblemente, la previa existencia de un acto o actividad administrativa (expresa, presunta o tácita) que pudiese ser objeto de impugnación que, en la mayoría de los casos, solía (y suele) ser la resolución de un Tribunal Económico-Administrativo Regional o Central e, indirectamente, la liquidación tributaria provisional que fue objeto de la reclamación que dio lugar a la resolución del órgano de revisión que se está cuestionando en sede judicial, pues no podemos olvidar que en la jurisdicción contencioso-administrativa el acto administrativo de liquidación y/o la actividad de la Administración Tributaria siguen siendo parte de los objetos del recurso y, va más allá de la mera posibilidad de reconocer situaciones jurídicas y pretensiones individualizadas de los contribuyentes⁷.

De este modo, se planteó por primera vez la opción de evitar la retroacción de las actuaciones del procedimiento inspector que había sido anulado (en el que no se declaraba su nulidad, pues en tal caso, su existencia se tiene por no producida y es carente de todo efecto) y que, dilataba en el tiempo la obtención de una efectiva satisfacción de la tutela judicial, buscando la satisfacción de la pretensión del con-

tribuyente recurrente directamente a través de la sentencia emanada por el órgano jurisdiccional⁸, discutiéndose sobre si para ello, era preciso la ulterior actuación de los órganos de la Inspección tributaria y, por ende, de ser ésta necesaria, qué naturaleza tenía.

Pues bien, esa pugna perduró en la práctica tributaria durante muchos años, hasta que el Tribunal Supremo, principalmente, en sus sentencias de fechas 28 de octubre de 1997⁹ y 4 de julio de 2001¹⁰, concluyó que toda actuación realizada tras la anulación de una liquidación por un órgano económico-administrativo o judicial, debe ser considerada como una actuación administrativa de naturaleza inspectora, y las definió en virtud del elemento subjetivo de quien las practica: la Inspección de los tributos.

De lo anterior pudiera semejarse que todas las actuaciones que haya de practicar la Inspección, como consecuencia de dicha retroacción, cualquiera que sea su procedimiento u origen, son actuaciones de naturaleza inspectora. No obstante, ello no es así. Es la propia Administración Tributaria quien suele entender que la llamada "fase de ejecución" de resoluciones y/o sentencias en aquellos supuestos en los que la estimación de una reclamación o de un recurso contencioso-administrativo supone la retroacción de actuaciones, no forman parte de las actuaciones inspectoras, es decir, no forman parte del procedimiento inspector de aplicación de los tributos en que se dictó la liquidación provisional que ha sido anulada, apoyándose para ello en el artículo 66.2 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (en adelante, RGRVA) (*"los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación"*).

En cambio, no puede obviarse que esta lógica entra en contradicción con la letra y el espíritu del artículo 150 de la LGT (ex apartado 5º y actual apartado 7º) relativo al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos en estos supuestos en los que se ordena retroacción, en donde claramente lo enmarca entre actuaciones de naturaleza inspectora.

Mucho se ha escrito sobre el alcance de la retroacción del artículo 150 de la LGT en relación con el conflictivo artículo

6 En especial, hemos podido advertir que esta consideración radicaba como denominador común en las sentencias del Tribunal Supremo cuyo ponente era el Ilmo. Magistrado D. Mendizábal Allende.

7 Vid. DE GANDARILLAS MARTOS, S., "La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos", *Quincena Fiscal*, nº 8, abril, 2015, págs. 93 a 119.

8 Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 1986 (referencia westlaw nº RJ 1986/1815), en cuyo fundamento de derecho tercero disponía que: *"El derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales que proclama el artículo 24.1 de la Constitución y el principio de economía procesal no pueden resultar afectados por decisiones de la Administración que indebidamente no se pronuncian sobre el fondo de la cuestión planteada, supuesto en que los tribunales que revisan la legalidad de dichas resoluciones, siempre que existan en las actuaciones elementos de juicio suficientes y no se produzca indefensión para ninguna de las partes, deben pronunciarse sobre las pretensiones ejercitadas, sin perturbar las retroacciones del procedimiento para obligar al órgano administrativo a que adopte una decisión sobre el fondo, lo que determina la procedencia de desestimar también la segunda de las peticiones formuladas en su recurso por el representante de la Administración."*

9 Referencia westlaw nº RJ 1997/7.147.

10 Referencia westlaw nº RJ 2001/7.090.

66.2 del RGRVA¹¹. Respecto a este último precepto, es claro que la competencia para la ejecución de la resolución corresponde al órgano administrativo que dictó el acto cuya anulación (total o parcial) se declara en la resolución dictada por el órgano de revisión. Cuestión distinta es si la competencia para la ejecución implica o no su ejercicio en un procedimiento distinto, como sería el procedimiento de ejecución, que no es, en principio, parte del procedimiento que dio lugar al acto impugnado, el de inspección.

Dicho de otro modo, si los actos de ejecución realizados por el propio órgano que dictó el acto revisado forman o no parte del procedimiento revisado, esto es, del previo procedimiento de inspección tributaria.

Esta cuestión que pudiera parecer a priori intrascendente, en realidad no lo es, pues piénsese que, según prevalezca la postura de calificar las actuaciones a practicar en ejecución como actuaciones inspectoras o como actuaciones dictadas en ejecución de recurso, reclamación económico-administrativa o sentencia, los efectos de entender una u otra opción son radicalmente distintos en orden al cómputo del plazo de reinicio de actuaciones, a la dinámica de la prescripción en caso de un nuevo incumplimiento por inactividad administrativa¹² y, también, por los efectos que la interposición de recursos y reclamaciones pueda tener como causa de interrupción de la prescripción de la obligación tributaria investigada.

En relación con lo dispuesto en estas normas, algunos autores entienden que la retroacción de actuaciones inspectoras en ejecución de un fallo o sentencia supone, de facto, una continuidad de las actuaciones inspectoras originarias que fueron anuladas, argumentando que no puede hablarse propiamente de actos de ejecución si son de retroacción. En cambio otros, han llegado incluso a mantener la posible

ilegalidad de lo dispuesto en el artículo 66.2 del RGRVA en relación con lo recogido en el artículo 150 de la LGT.

Es el caso del Ilmo. Magistrado de la Audiencia Nacional LÓPEZ CANDELA¹³ que entiende que, cuando opere una retroacción de actuaciones acordada por una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo Regional o Central o sentencia de un Tribunal de Justicia, y hayan de tener lugar actuaciones en ejecución de dicha resolución (ordenadas expresamente o no), ese tipo de ejecuciones han de calificarse como actuaciones inspectoras, y no como meras actuaciones dictadas en ejecución de fallo¹⁴.

En opinión de SOLER ROCH¹⁵, no está claro que se trate de preceptos contradictorios ni incompatibles, por tanto, menos aún considera ilegal el artículo 66.2 del RGRVA, tiñendo esta cuestión de “*debate artificial*”. Para esta autora, la retroacción prevista en el artículo 150 de la LGT está referida a los plazos de las actuaciones inspectoras y, en este sentido, su alcance es el de establecer una regla especial para el cómputo de dichos plazos cuando dichas actuaciones se reanuden como consecuencia de un fallo o sentencia que ordene la retroacción del procedimiento, solamente. Considera que la propia norma pone de manifiesto que, si bien el procedimiento originario se reanuda, lo hace en ejecución de una resolución o sentencia, y por ello se refiere al “*órgano competente para ejecutar la resolución*”.

La cuestión es que ejecutar el fallo o sentencia consiste, precisamente, en continuar el procedimiento a partir del momento de la retroacción, y lo único que hace dicha norma es garantizar que el cómputo de los plazos de que la Administración Tributaria dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras no se verá alterado en perjuicio del contribuyente.

En este sentido, DE TORRES ROMO¹⁶ se muestra también partidario de la compatibilidad entre ambos artículos toda vez que, entiende que la retroacción del artículo 150 de la LGT no impone la continuación del procedimiento inicial, sino el cómputo de la duración del nuevo procedimiento de inspección iniciado como consecuencia de la retroacción de actuaciones, tomando en consideración el tiempo consumido por el primero, o 6 meses como se ha dicho ya.

11 La redacción de este precepto se ha visto modificada a partir del 1 de enero de 2018, según consta en el texto del Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, a los efectos de añadir la regulación de la obligación conexas correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la LGT.

12 Por su inmediata relación, interesa avanzar ahora que las consecuencias y efectos de esta postura para la institución de la prescripción han sido analizadas por el Ilmo. Magistrado del Tribunal Supremo, (vid.) MARTÍNEZ MICO, J. G., “Retroacción de actuaciones inspectoras”, Tribuna Fiscal, nº 273, julio - agosto, 2014. Para llevar a cabo esta tarea, entiende que procede, en consecuencia, una interpretación sistemática del precepto conforme al artículo 3.1 del Código Civil para su correcta exégesis, lo que se ratifica por la remisión al apartado primero, e indirectamente, a través de éste al segundo apartado. Dice que la consecuencia de esta disposición normativa tal que así, implica que no pueda decirse que por el hecho de que el antiguo apartado 5 del artículo 150 no establezca expresamente el efecto no interruptivo de la prescripción en caso del transcurso del plazo otra vez por inactividad de los órganos inspectores, dicho efecto no interruptivo de la prescripción no pueda jugar en el procedimiento retrotraído, y ello, dada la remisión al apartado 1, que a su vez se remite al 2. Entendemos que es una conclusión acertada en la medida en que, a distinta conclusión habría de llegarse si lo dispuesto en dicho apartado 5 del artículo 150 se encontrase fuera del precepto mencionado. En ese caso, si se hubiese querido excluir del apartado 5 el efecto no interruptivo de la prescripción previsto en el artículo 150.2.a), expresamente se habría tenido que decir.

13 El Ilmo. Magistrado López Candela nos recuerda esta postura en su voto particular a la sentencia de fecha 16 de mayo de 2012 pronunciada en el recurso n.º 342/2011, de la Sección 4.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (referencia westlaw nº JT 2012/1.378).

14 Tal como entendían las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 6 de junio de 2003 (referencia westlaw nº RJ 2003/6.092) y de 4 de octubre de 2004 (referencia westlaw nº 2004/6.742), cuyo criterio ha seguido siendo aplicado por algunos Tribunales, a raíz de la entrada en vigor del antiguo apartado 5º del artículo 150 de la LGT.

15 Vid. SOLER ROCH, Mª. T., “La ejecución de resoluciones: autonomía v. continuidad”, en *Seminario sobre la ejecución de resoluciones y sentencias en el ámbito tributario*, Ed. Consejo para la Defensa del Contribuyente - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

16 Vid. DE TORRES ROMO, F., “Ejecución de resoluciones administrativas y judiciales”, en Garberí Llobregat, J. (Dir.), *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, vol. III, Ed. Bosch, Barcelona, 2006, pág. 2.056.

Sobre la posible naturaleza inspectora de las nuevas actuaciones que son retrotraídas tras la anulación de un previo procedimiento inspector por sentencia o resolución económico-administrativa, hemos de destacar la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011, que confirmó este criterio exponiendo que: *“el último apartado del artículo 150 de la Ley General Tributaria tiene un ámbito de aplicación muy claramente delimitado, pues se refiere a procedimientos inspectores en los que una resolución judicial o económico-administrativa decreta la retroacción de actuaciones, que de esta forma quedan sin completar. Por ello, la Ley prevé que dichas actuaciones deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se produzca la retroacción, o en el de seis meses si aquel fuera inferior, computándose el plazo desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución. Antes de la Ley 58/2003, General Tributaria, no se preveía esta situación, lo que dio lugar a soluciones dispares de los órganos jurisdiccionales, pues mientras algunos consideraron que la demora de la Administración en la continuación de las actuaciones inspectoras se consideraba interrupción injustificada de las mismas, anulando los efectos interruptivos de la prescripción, otros entendieron que este tipo de situaciones no eran propiamente actuaciones inspectoras y debían regirse por las normas de ejecución de las resoluciones administrativas o jurisdiccionales, solución esta adoptada por la Sentencias de esta Sala de 6 de junio de 2003 y 30 de junio de 2004, esta última dictada es un recurso de casación en interés de ley. Sin embargo, tal como acabamos de indicar, la solución adoptada por la Ley General Tributaria de 2003 es la de considerar que cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordena la retroacción de las actuaciones inspectoras, las de su ejecución tienen también el mismo carácter, estando sujetas al plazo de conclusión fijado expresamente”*¹⁷.

Así las cosas, a los efectos del artículo 150 de la LGT, meses más tarde, la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2011¹⁸ saldó el debate sobre la hipotética no aplicación de la retroacción prevista en el mencionado artículo a los supuestos de mera ejecución confirmando que: *“cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, las de su ejecución tienen también el mismo carácter, estando sujetas al plazo de conclusión fijado expresamente y cuyo incumplimiento determina, como consecuencia más relevante, la ausencia de eficacia interruptiva de la prescripción”*¹⁹.

17 Referencia westlaw nº RJ 2011/5.562.

18 Referencia westlaw nº RJ 2012/2.865.

19 En el mismo sentido, se encuentran las sentencias de esa Sala de fechas 3 de marzo de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2011/1.916, fundamento de derecho segundo) y 20 de octubre de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2012/1.335, fundamento de derecho tercero).

Vid. Martínez Lago, M. A.:

- “Ejecución patológica de resoluciones por la Inspección de los tributos”, Quincena Fiscal, nº 1 - 2, enero, 2011, pp. 127 a 132.
- “La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria”, Revista Aragonesa de Administración Pública, nº 38, 2011, pp. 11 a 58.

En esta última sentencia, y con independencia de que tal cuestión no fuera planteada en la instancia, la Sala entendió que cuando se completan unas actuaciones anuladas por parte de los órganos de la Administración Tributaria actuante también se cumple la resolución económico-administrativa o sentencia judicial dictada.

Más recientemente, en fecha 30 de enero de 2015²⁰, esa Sala ha confirmado este parecer exponiendo que: *“no cabe invocar tampoco el apartado 2 del art. 66 del Reglamento General de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, pues aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución, en toda clase de procedimientos, siguiendo de este modo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, con carácter general, en la sentencia de 30 de junio de 2004, tomando como base normativa la anterior Ley General Tributaria y el anterior Reglamento General de Inspección, tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección”*.

Ese mismo Tribunal, en su sentencia de 18 de junio de 2015²¹, *“Resulta obvio que lo previsto en el citado 150.5 de la LGT no puede quedar diluido por lo previsto en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, como pretende el Abogado del Estado, pues ha de prevalecer este primero por su mayor rango y especialidad, pues el artículo 150.5 de la LGT establece la norma especial relativa al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos de inspección.”*

Sin ninguna duda la jurisprudencia deja claro que las nuevas actuaciones que se ordenen serán de naturaleza inspectora y, por tanto, a ellas se anudan todas las consecuencias vinculadas al transcurso del plazo máximo de duración del procedimiento inspector antes vistas, pero adaptadas al cumplimiento del nuevo plazo.

Ahora bien, una cosa es su naturaleza inspectora y, otra muy distinta es si tendría sentido considerar que las actuaciones que se retrotraen lo hacen como integrantes del primer procedimiento inspector que fue anulado o, si por el contrario, se trata de actuaciones inspectoras distintas (nuevas). Llegamos entonces a la segunda cuestión que planteábamos sobre la naturaleza de estas actuaciones retrotraídas.

Efectivamente, una cosa es que una resolución o sentencia ordene la retroacción de actuaciones que son inspectoras (es decir, que tienen esa naturaleza) y, otra diferente, es ejecutar en sus propios términos esa resolución o sentencia dictada

20 Referencia westlaw nº RJ 2015/761.

21 Referencia westlaw nº RJ 2015/2.966.

en el seno del mismo procedimiento inspector o de otro distinto.

Negar el carácter de “mismo procedimiento” inspector retrotraído podría suponer la no aplicación de la previsión temporal retroactiva que comentamos del artículo 150 de la LGT, y es que, sostener que no estamos ante un supuesto de retroacción de actuaciones en el mismo procedimiento inspector, sino las simples actuaciones inspectoras en cumplimiento de lo dispuesto por la resolución económico-administrativa o sentencia anuladora en otro procedimiento distinto, sería un supuesto para el que no está contemplado el precepto indicado y, por tanto, susceptible de no aplicación.

El dato decisivo para despejar la incógnita en torno a la aplicación de este precepto en las actuaciones retrotraídas y, en consecuencia, que forme parte del mismo procedimiento inspector, no reside en si se trata de una retroacción de actuaciones o de la simple ejecución de la sentencia judicial o resolución económico-administrativa, línea que no siempre resulta fácil de trazar como ha quedado claro, sino en determinar cuál era/es la Ley vigente y aplicable a la liquidación dictada por el órgano de Inspección en ejecución de la resolución o sentencia.

Efectivamente, antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003, la jurisprudencia dio soluciones muy dispares sobre el alcance de las actuaciones inspectoras y la ejecución de resoluciones económico-administrativas o de las sentencias anuladoras de previos procedimientos inspectores²².

No quedaría resuelta esta cuestión hasta que la jurisprudencia del Supremo, en concreto, en la sentencia de 12 de junio de 2013²³, se ocupó específicamente de aclarar el carácter de los actos de ejecución retrotraídos. Así es, este Tribunal reconoció en dicha sentencia que antes de la LGT de 2003 existía la duda sobre si éstos formaban o no parte del procedimiento de inspección, lo que tenía trascendencia en los casos de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de 6 meses, a consecuencia de la regla de la anulación de los efectos interruptivos de la prescripción. Y es que, hasta entonces, esto es, hasta la entrada en vigor de la LGT de

2003, este Tribunal mantuvo la tesis de que cuando los órganos competentes de la Inspección de los tributos ejecutaban una resolución económico-administrativa o una sentencia de un Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, no sólo estaban propiamente ejerciendo una actividad inspectora (cosa que ya se sabía a raíz de las mencionadas sentencias de 6 de junio de 2003²⁴ y 30 de junio de 2004²⁵ antes analizadas), sino “una función de ejecución económico-administrativa o judicial que no constituye, propiamente, actuación inspectora de comprobación e investigación” (sentencias de 11 de julio de 2007²⁶; de 14 de marzo²⁷, 11 de julio²⁸ y 18 de septiembre de 2008²⁹; y; la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 2007³⁰); de ahí que, aún cuando estas actuaciones retrotraídas las llevaran a cabo los órganos de la Inspección de los tributos, podían hacerlo dejando lapsos de inactividad administrativa superiores a 6 meses sin que por ello se produjeran los efectos sobre la prescripción ya estaban previstos en la normativa tributaria.

Es más, incluso, el Tribunal Supremo estableció que si la ejecución de resolución o sentencia conllevaba la comunicación de inicio de un nuevo procedimiento de inspección, se tratará en todo caso de unas “segundas actuaciones inspectoras (las primeras concluyeron con las liquidaciones anuladas)”³¹.

Sin embargo, esta situación cambió con la entrada en vigor del artículo 150 de la LGT de 2003. Este precepto, en su (ya obsoleto) apartado 5º, obligaba a entender desde entonces, en relación con el alcance de las actuaciones inspectoras en fase de ejecución, que cuando una sentencia judicial o resolución económico-administrativa ordenase la retroacción de las actuaciones inspectoras, las de su ejecución debían calificarse también como actuaciones de esta misma naturaleza y no como meras actuaciones dictadas en ejecución, estando sujetas al plazo de conclusión fijado a tal efecto y cuyo incumplimiento determinaría las consecuencias que ahí se indican.

22 Entre otras, cabe destacar la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2004 (referencia westlaw nº RJ 2004/6.004, fundamento de derecho tercero), que distinguió al respecto dos hipótesis:

- cuando tras la anulación de carácter parcial acordada por una resolución o sentencia, la tarea a realizar consistiese en adoptar sin más un nuevo acuerdo de liquidación, se estaría ante un supuesto de mera ejecución, al que en consecuencia serían aplicables las normas específicas sobre el particular;
- pero si el cumplimiento de la resolución o sentencia que ordenaba la reposición de actuaciones requería desarrollar nuevas diligencias de comprobación e investigación, operarían las normas del procedimiento de inspección.

No es de extrañar la adopción inicial de esta postura para el Alto Tribunal, pues recordemos que para éste, en aquel tiempo (esto es, antes de la LGT de 2003), en la fase de ejecución de resoluciones económico-administrativas o sentencias judiciales por la Inspección tributaria, ni había retrasos injustificados por más de 6 meses, ni tampoco se aplicaba el plazo de 12 meses de duración máxima del procedimiento inspector. Y, en dicha sentencia, se discutía un supuesto de hecho acontecido bajo la vigencia de la anterior normativa.

23 Referencia westlaw nº RJ 2013/4.892.

24 Referencia westlaw nº RJ 2003/7.088.

25 Referencia westlaw nº RJ 2004/6.004.

26 Referencia westlaw nº RJ 2007/6.703. Se pronuncia el Tribunal Supremo en estos términos: “En el caso que nos ocupa, tramitado un expediente de comprobación de valores y llevada a cabo la valoración, ésta resulta luego anulada, por falta de motivación, por acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo (del día 25 de mayo de 1995) que decide «que se proceda a la práctica de una nueva comprobación de valores». En este supuesto surge la pregunta de si esta nueva comprobación de valores, que efectivamente se realizó, tiene lugar en un nuevo procedimiento o consiste en una continuación de aquél en el que se realizó la valoración anulada. La respuesta resulta clara; la indicada anulación trae consigo el que el procedimiento (las actuaciones) se retrotraiga al momento anterior al acto nulo y se dicte otro (la nueva valoración) con los requisitos legales, la cual sustituye a la anulada. Luego las actuaciones interrumpidas son las mismas que se iniciaron con la primera comprobación, de ahí que haya operado la referida prescripción.”

27 Referencia westlaw nº RJ 2008/1.440.

28 Referencia westlaw nº RJ 2008/3.915.

29 Referencia westlaw nº RJ 2008/7.097.

30 Referencia westlaw nº JUR 2007/362.279.

31 Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 20 de enero de 2003 (referencia westlaw nº RJ 200/960).

Es más, aunque sólo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta (nueva y conforme a Derecho), como tal sustitución supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones, o retroacción procedimental, había que entender aplicable la misma regla.

A nuestro juicio, desde la entrada en vigor de la LGT de 2003, y para los procedimientos iniciados y concluidos antes de la reforma concebida por la Ley 34/2015, la fase de ejecución claramente se correspondía con la naturaleza del procedimiento de inspección tributaria y, la consecuencia que se derivaba de ello era la aplicación del régimen jurídico de éste a todos los efectos, incluido el de determinar las consecuencias sobre la prescripción del incumplimiento del plazo para completar las actuaciones en tales supuestos de retroacción que determina el artículo 150 de la LGT. Piénsese que este artículo, cuando inicialmente añadió las dos matizaciones para el inicio del cómputo del plazo de la nueva resolución del procedimiento tras una retroacción antes vista, no hacía distinción alguna entre actuaciones de inspección y de ejecución, sino todo lo contrario, exponía que se computarían desde la recepción del expediente por el órgano inspector competente para ejecutar la resolución o sentencia, con lo que demuestra una clara intención continuísta.

Por el contrario, todo cambia a raíz de las modificaciones contenidas en la Ley 34/2015. En especial con las nuevas y coincidentes redacciones entre el artículo 150 apartado 7º y el artículo 239 apartado 3º. En adelante, todo parece indicar que, en el seno de un procedimiento inspector, sólo podemos hablar de verdadera y auténtica retroacción de actuaciones cuando se hubiese producido la anulación de la liquidación que ha tenido lugar por cuestiones de forma siempre que hayan disminuido las opciones de defensa del contribuyente. Mientras que en los casos de anulación por razones de fondo, la naturaleza del nuevo acto que pueda dictar la Administración Tributaria lo será siempre en ejecución de la resolución económico-administrativa o de la sentencia judicial que así lo acordó.

IV. La retroacción de actuaciones en el artículo 150 de la LGT 58/2003, antes y después de la Ley 34/2015

En las líneas venideras analizaremos bajo qué supuestos entendemos que existe la retroacción de actuaciones inspectoras en un procedimiento tras una previa anulación por el fallo de un órgano económico-administrativo o sentencia judicial.

a) Antes de la Ley 34/2015

Para los “antiguos” procedimientos inspectores (entendidos como aquellos que fueron concluidos antes de la reforma de la Ley 34/2015, pero que a día de hoy aún pueden estar en curso), es importante señalar que, en contraposición de lo

que sucede en los procedimientos de gestión tributaria en los que la LGT nunca ha previsto ninguna consecuencia temporal en la retroacción de estas actuaciones (teniendo que ser el Tribunal Económico-Administrativo Central el que haya establecido un nuevo orden al respecto³²), en este caso, y como es sabido, la derogada redacción del apartado 5º del artículo 150 de la LGT de 2003 sólo establecía el límite temporal antes visto para finalizar las actuaciones inspectoras cuando una sentencia judicial o resolución económico-administrativa ordenase su retroacción (en el período que restase en el primer procedimiento, o en 6 meses).

Obsérvese que no establecía expresamente bajo qué tipo de supuestos de anulación del procedimiento principal, esto es, si de naturaleza formal o de fondo, eran los que motivaban tal retroacción de actuaciones para finalizar en el plazo restante del procedimiento inspector (el que no fue consumido por la Administración Tributaria) o en su defecto 6 meses. Es decir, se regulaba la retroacción pero sin añadir condicionante alguno sobre la naturaleza del acto anulado que origina la retroacción.

Pues bien, precisamente, al no especificar condición alguna de anulación para la retroacción, tanto la doctrina como la jurisprudencia y, por supuesto, las distintas Delegaciones de la Agencia Tributaria, han interpretado esta cuestión en diferentes sentidos durante todo este tiempo en torno a la problemática de si era suficiente con que el órgano que resolviese la reclamación o recurso ordenase la retroacción y, por ende, era indistinto la naturaleza del vicio liquidatorio detectado causante de la anulación o, si por el contrario, lo relevante era únicamente la condición de defecto formal para ordenar la retroacción y no por razones de fondo de acuerdo con el significado (en aquel instante) de la redacción del artículo 239 de la LGT que sólo establecía la figura de la retroacción para cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante.

Como no podía ser de otra manera, la Agencia Tributaria ha venido manteniendo la opinión de que lo establecido en el artículo 150.5 de la LGT sólo resulta aplicable cuando el Tribunal Económico-Administrativo Regional o Central o un Tribunal Judicial hubiese anulado la liquidación inicial por razones formales incluyendo expresamente la orden de retroacción de actuaciones, pero en ningún caso por razones de fondo y/o sin incluir una mención manifiesta de marcha atrás en el procedimiento inspector³³.

De este modo, la Agencia Tributaria ha considerado en no pocas ocasiones que, si la resolución económico-administrativa o sentencia judicial no resolvía anulando la liquidación

32 Vid. Resoluciones el Tribunal Económico-Administrativo Central de fechas 27 de octubre de 2014 y 12 de marzo de 2015.

33 En la defensa de esta postura, es muy significativo el Informe 48/07, de 7 de mayo de 2007, del Servicio Jurídico Regional de la Agencia Tributaria en Castilla y León.

del procedimiento inspector con base en defectos formales, con o sin ordenar la retroacción, sino que estimaba en parte sobre el fondo del asunto, con o sin mencionar la retroacción, el resultado es que no procede la aplicación del artículo 150.5 de la LGT, sino el artículo 66.2 del RGRVA, el cual establece un plazo para la ejecución de las resoluciones de un mes, y que, al no establecer la normativa específica de revisión efecto concreto para los casos de incumplimiento de ese plazo, no procedía admitir sanción alguna por la inactividad a causa de la falta de resolución en el tiempo restante del primer procedimiento inspector anulado o, 6 meses.

Por tanto, desde la entrada en vigor de la LGT de 2003 y, hasta la modificación de la misma por la Ley 34/2015, no siempre que un Tribunal anulaba una liquidación tributaria que resolvía un procedimiento de inspección tributaria era posible ordenar la reposición de actuaciones con continuación del procedimiento de inspección desde el momento en el que el vicio hubiese sido detectado hasta el término de duración de dichas actuaciones y, en todo caso, tampoco podía considerarse como plazo máximo de subsanación el restante no gastado o, en su defecto, el de 6 meses, porque ello sólo era factible cuando se advertía un defecto formal en el desarrollo de las actuaciones inspectoras causante de indefensión al interesado.

Esta opinión era compartida por un sector de la doctrina, en cuyo frente podríamos situar al profesor ESEVERRI MARTÍNEZ, quien ha sostenido que el presupuesto habilitante del mandato de retroacción de actuaciones inspectoras del mencionado apartado 5º del artículo 150 de la LGT, es la anulación de liquidaciones consecuencia de procedimientos de inspección en los que se haya producido la indefensión al contribuyente, por lo tanto, para él sólo es posible la retroacción en los casos en que la liquidación tributaria queda anulada por cuestiones formales sin entrar a considerar el fondo del asunto litigioso³⁴.

A su juicio, en el seno de procedimientos inspectores concluidos con anterioridad a las reformas introducidas por la nueva Ley 34/2015, la orden de reposición de actuaciones tiene como fin subsanar los vicios formales que imposibilitaron el ejercicio de defensa por el obligado tributario en los que ha incurrido el proceder del órgano de inspección tributaria en el curso del procedimiento que se ha sometido a revisión por un Tribunal.

Dicha interpretación tiene origen en la redacción del artículo 239.3 LGT cuando, tras apuntar que la resolución puede ser de inadmisibilidad, estimatoria o desestimatoria, pudiendo ser anulado el acto impugnado en todo o en parte por razones de Derecho sustantivo o por defectos formales, añade: "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 actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal".

De este modo, salvando este particular supuesto, viene a considerarse que el procedimiento de ejecución de resolución o sentencia es autónomo y no continuista del procedimiento que dio lugar a la liquidación anulada; en términos parecidos se expresa también el artículo 66 apartados 2º y 4º del RGRVA.

En contra de esto, otro sector de la doctrina defendía que, cualquiera que fuese la causa de la anulación, por un Tribunal Económico-Administrativo o Judicial, de la liquidación efectuada tras un procedimiento inspector, siempre podría implicar la retroacción de actuaciones inspectoras.

La primera opinión que debemos destacar en este sentido es la de LÓPEZ CANDELA³⁵. Para este Magistrado de la AN, el (antiguo) artículo 150.5 de la LGT está pensado para un supuesto de retroacción de actuaciones ordenado por un órgano económico-administrativo o judicial, pero sin añadir condicionamiento alguno. Por tanto, la retroacción de actuaciones a la que se refiere dicho precepto es posible siempre que la anulación que lo motivó se debiese a un defecto de naturaleza material, no formal, por lo que no depende de que estos Tribunales que ordenan dicha retroacción lo digan o no expresamente. Por consiguiente, habrá de estarse a la relación existente entre los fundamentos de derecho y el fallo de la resolución.

En cambio, FALCÓN Y TELLA³⁶, se ha opuesto expresamente a una interpretación formalista basada en atender únicamente la literalidad de la Ley de modo que, el artículo 150.5 de la LGT se considere aplicable sólo si el fallo de la resolución ordena expresamente la retroacción de las actuaciones inspectoras. Entiende este autor, por el contrario, que procede una interpretación del precepto basada en el contenido de las resoluciones o sentencias que serán el presupuesto de la eventual ejecución, llegando a incluir en el ámbito de este precepto una resolución que trate de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, con independencia de la naturaleza del vicio por la que el Tribunal anule, porque tal sustitución "supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones o retroacción procedimental".

Es claro para este profesor que el apartado 5º del artículo 150 de la LGT, párrafo primero, en relación con el 239.3 de la misma Ley, se refería tanto a la estimación parcial por razones formales como a la estimación parcial por razones de fondo, pues el citado artículo 239.3 dice expresamente, en su primer párrafo, que la estimación, total o parcial, puede ser

34 Vid. Eseverri Martínez, E., "Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria", *Quincena Fiscal*, nº 7, septiembre, 2007, págs. 9 a 15.

35 Vid. Voto particular a la sentencia de fecha 16 de mayo de 2012 pronunciada en el recurso n.º 342/2011, de la Sección 4.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (referencia westlaw n.º JT 2012/1.378).

36 Vid. FALCÓN Y TELLA, R., "El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retracción de actuaciones", *Quincena Fiscal*, nº 15 - 16, septiembre, 2007, págs. 5 a 8.

“por razones de Derecho sustantivo o por defectos formales”. En cualquier caso, el párrafo segundo del artículo 239.3 LGT no excluye que también se produzca retroacción de actuaciones cuando se produce una estimación parcial por razones de fondo. Así se deduce, con toda claridad, de la redacción del artículo 63.3, primer párrafo, del RGRVA durante este tiempo, según el cual “cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule, total o parcialmente, el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido”.

Entendemos que es evidente que si no hubiera retroacción de actuaciones en los supuestos de anulación total o parcial del acto inspector impugnado por razones de fondo, no tendría sentido alguno en tales casos prever la conservación de los actos o trámites no afectados por la causa de anulación³⁷.

El Tribunal Supremo zanjó esta discusión doctrinal con sus sentencias de casación de fechas 7 de abril de 2011³⁸,

26 de marzo³⁹ y 25 de octubre⁴⁰ de 2012, 4 de abril de 2013⁴¹, 15 de septiembre⁴² y 29 de septiembre⁴³ de 2014 (casación para la unificación de doctrina), en las que entendió que, el artículo 150.5 de la LGT de 2003 no sólo es aplicable cuando la liquidación se anula por razones formales sino también, cuando se anula por razones de fondo, a pesar de que un sector entienda que la orden de reposición de actuaciones, con el fin de subsanar los vicios en que haya incurrido el procedimiento de inspección tributaria sometido a revisión, sólo es posible dictarla cuando la anulación del acto recurrido lo haya sido con causa en defectos de forma advertidos en el proceder del órgano de inspección tributaria y siempre, además, que tales vicios en la forma hayan disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente.

Este criterio ha sido ratificado y matizado posteriormente por el mismo Alto Tribunal en las sentencias de 30 de enero⁴⁴ y 18 de junio de 2015⁴⁵, y, asumido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de fecha 10 de septiembre de 2015⁴⁶.

En todas ellas se precisa que la retroacción únicamente se refiere a causas formales, si bien el artículo 150.5 de la LGT (y por ende su plazo) debe aplicarse también para casos de anulación por motivos de fondo. Reiteran que la retroacción de actuaciones es, en nuestro Sistema Jurídico Tributario, un instrumento previsto para reparar quebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que, resulta menester desandar el camino para practicarlo de nuevo a fin de reparar la lesión ocasionada al administrado, en principio, por defectos formales en el curso del procedimiento, pero también, para completar los expedientes de inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, cuando por causas no exclusivamente imputables a la Administración Tributaria, por ejemplo, cuando ésta no hubiese contado con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación tributaria que fue objeto de recurso, y ello, indistintamente de la naturaleza del vicio en el que hubiese incurrido, toda vez que no cabe mantener una interpretación basada en la vinculación absoluta entre el artículo 239 y el 150.5 de la LGT.

Por tanto, los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones, pero no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos que nos ocupan del (antiguo) artículo 150.5 de la LGT, con lo que, tanto si el motivo de anulación es formal o material, la retroacción de actuaciones inspectoras es posible.

37 Resulta imprescindible tratar en este punto la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de fecha de 17 de junio de 2010 (referencia westlaw nº JT 2010/934), al negar la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación, y para ello, se apoya en dos motivos fundamentales: el primero, por razones de legalidad, pues considera que la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, a diferencia de la Ley del Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común que sí recoge el principio de conservación de los actos, no contiene precepto legal alguno que habilite a los jueces para remediar los vicios en que han incurrido los actos anulados, esto es, se trata de una norma no jurisdiccional que regula el procedimiento administrativo; y, en segundo lugar, se apoya en los principios constitucionales de seguridad jurídica, la tutela judicial efectiva y capacidad económica y contributiva, que aconsejan impedir que se puedan dictar nuevas liquidaciones en sustitución de las anuladas, debiendo prevalecer el derecho del contribuyente a su tutela judicial efectiva en detrimento del deber general de contribuir, ya que la incertidumbre y la pendencia a la que se ha sometido al sujeto pasivo resultaba incompatible con la seguridad jurídica (ya que la primera liquidación anulada databa del ejercicio 1993, esto es, el contribuyente, tras trece años aún no conocía una resolución firme al respecto).

Esta sentencia fue duramente criticada, entre otros, por el Magistrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo y profesor asociado de la Universidad Autónoma de Madrid, DE GANDARILLAS MARTOS, SANTOS (vid.) “La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria... op. cit., págs. 102 y ss. Literalmente dice que “Sus pronunciamientos no han estado exentos de cierta innovación, por no decir provocación, en términos estrictamente jurídicos. Es probable que más allá de la inspiradora brisa del Mediterráneo, una inquietud y no menos influyente doctrina tributarista nacida en las aulas universitarias valencianas esté detrás de sus ocurrentes líneas interpretativas.”

La crítica es tan vivaz que incluso se atreve a citar los artículos en los que dice, posteriormente, en términos miméticos se inspiró la citada sentencia, que son:

– Vid. Boch Cholbi, J. L., “Los efectos de la validez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad”, V Congreso Tributario: cuestiones problemáticas de actualidad, Estudios de Derecho Judicial, nº 156, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2009.

– Vid. Boch Cholbi, J. L., “Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un mito jurídico y papel de los tribunales económico-administrativos”, Tribuna Fiscal, nº 233, febrero, 2010.

En nuestra opinión, la solución si bien parece justa, en cuanto a la ponderación de principios e intereses del contribuyente que se ven afectados, no lo es desde el punto de vista jurídico pues el fin no justifica los medios. La Sala confunde que lo enjuiciado es el acto, no la potestad, en suca futura de liquidar, que dicho sea de paso, también es su obligación.

38 Referencia westlaw nº RJ 2011/2.310. Fundamento de derecho tercero.

39 Referencia westlaw nº RJ 2012/5.101. Fundamento de derecho tercero.

40 Referencia westlaw nº RJ 2013/1.586. Fundamento de derecho tercero.

41 Referencia westlaw nº RJ 2013/3.553.

42 Referencia westlaw nº RJ 2014/5.117. Fundamento de derecho cuarto.

43 Referencia westlaw nº RJ 2014/4.502. Fundamento de derecho tercero.

44 Referencia westlaw nº RJ 2015/761.

45 Referencia westlaw nº RJ 2015/2.966.

46 Nº de resolución 00/06864/2013.

Sentado lo anterior, conviene precisar si para la aplicación del artículo 150.5 de la LGT de 2003 es o no imprescindible que la resolución o sentencia del órgano revisor ordene de forma expresa que se produzca la retroacción de actuaciones inspectoras.

La relevancia de esta cuestión sólo tiene trascendencia de cara a la posible interrupción o no de los plazos de prescripción de la obligación tributaria que fue objeto del procedimiento inspector anulado, pues los efectos de que este precepto se refiera a un acto anulado y retrotraído en otro procedimiento distinto o, si se tratase de un acto de ejecución, no son los mismos (por distintas razones claro está).

Sobre este tema, de nuevo, el profesor FALCÓN Y TELLA⁴⁷ rechaza atender a la literalidad en tanto en cuanto, esto supondría que sólo si el fallo de la resolución o sentencia ordena expresamente la retroacción de las actuaciones inspectoras es cuando ésta procede, descartando la misma en caso contrario. Entiende este autor que no cabe considerar como requisito necesario para la pertinente aplicación de dicho precepto el que la resolución del órgano económico-administrativo o sentencia judicial ordene explícitamente la retroacción de actuaciones en el procedimiento inspector, sino que procede una interpretación del precepto basada en el contenido de las resoluciones objeto de ejecución, bastando que el órgano de la Administración Tributaria actuante se vea obligado a desarrollar actuaciones orientadas a sustituir la liquidación anulada por otra correcta en ejecución del fallo (con independencia de la naturaleza del vicio), para que fuese de aplicación este precepto.

En este sentido, dicho autor⁴⁸ también ha criticado la antigua redacción del artículo 197.8 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (en adelante RGGI), al que tildaba de confuso, el cual expresaba que: “Para la ejecución de las resoluciones administrativas y judiciales, los órganos de inspección podrán desarrollar las actuaciones que sean necesarias pudiendo, en su caso, ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y realizar las actuaciones de obtención de información pertinentes. No obstante, cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.4 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, las mencionadas resoluciones hayan ordenado la retroacción de actuaciones, estas

se desarrollarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.5 de la citada Ley (...)”. Se trataba, dice, de un intento de la Administración Tributaria de limitar la aplicación del artículo 150.5 de la LGT a los supuestos en que la sentencia o resolución económico-administrativa que se ejecutaba “haya ordenado la retroacción de actuaciones”, y nada más.

En efecto, coincidimos plenamente con este profesor en lo que ha sostenido, pues si separamos las dos partes de este artículo⁴⁹ parece que pretende habilitar dos situaciones que son claramente contradictorias.

De un lado, en la primera parte del artículo quiere asegurar que cabe la retroacción de actuaciones aunque no se prevea expresamente en la sentencia o resolución económico-administrativa anulatoria, afirmando que en cualquier supuesto de ejecución de una sentencia o resolución “los órganos de inspección podrán desarrollar las actuaciones que sean necesarias pudiendo, en su caso, ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003”, es decir, pudiendo realizar todas las actuaciones inspectoras que sean necesarias; y, al propio tiempo, de otra parte, pretende que el artículo 150.5 de la LGT (actual apartado 7º) sólo se aplique en su tenor literal, es decir, cuando el fallo ordena expresamente la retroacción, lo que manifiestamente es incompatible con lo anterior, pues si el legislador faculta las actuaciones inspectoras, han de serlo con todas sus consecuencias.

Así es, lo lógico sería que dado que estamos ante supuestos de ejecución de una sentencia o resolución que ha anulado la liquidación inicial y, por tanto, las actuaciones inspectoras ya se habían ultimado con dicha liquidación, lo que en definitiva se está diciendo en la parte primera del apartado octavo del artículo 197 del RGGI es que cabe una retroacción de las actuaciones inspectoras en cualquier supuesto de ejecución en que así se deduzca del contenido de la sentencia o resolución de que se trate, aunque dicha sentencia o resolución no ordene expresamente la retroacción. El problema surge si se entiende que el artículo 150.5 de la LGT de 2003 no es aplicable. En tal caso, resultaría más coherente entender que, si sólo hay retroacción de actuaciones cuando tal retroacción se ordena expresamente en el fallo o sentencia judicial, entonces no se pueden realizar actuaciones inspectoras en ejecución de una sentencia judicial o resolución económico-administrativa que, igualmente, no haya ordenado expresamente dicha retroacción de actuaciones inspectoras⁵⁰.

Entendemos que esta norma resulta del todo inconexa, pues, o bien se aplica el plazo del artículo 150.5 de la LGT

47 Vid. falcón y tella, r., “El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retracción de actuaciones... op. cit., págs. 5 a 8.

Cfr. SOLER ROCH, M^a. T., “La ejecución de resoluciones: autonomía v. continuidad”, en el *Seminario sobre la ejecución de resoluciones y sentencias en el ámbito tributario...* op. cit. Quien entiende que han de ser dos los sentidos en los que debe entenderse la aplicación del antiguo apartado quinto del artículo 150 de la LGT respecto de la resolución del órgano económico-administrativo o judicial.

48 Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., “El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retracción de actuaciones... op. cit., págs. 7 y 8.

49 Cuya redacción ha sido alterada por el texto del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2018, y ello, al objeto de adaptar el apartado del artículo 150 en el que se contienen las previsiones, esto es, consignando el apartado 7º en lugar del 5º.

50 Vid. MARTÍNEZ MICÓ, J. G., “Retroacción de actuaciones inspectoras... op. cit.

de 2003 siempre que haya retroacción de actuaciones, con independencia de que haya sido ordenada expresamente o resulte implícitamente de la sentencia o resolución que se ejecuta, o bien, sólo se permite la retroacción de actuaciones cuando se ordene o autorice en el fallo o sentencia, pero en ningún caso, debe permitirse una cosa y su contraria.

Esta cuestión relativa a si la aplicación del artículo 150.5 LGT (para procedimientos inspectores anteriores a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, recordemos) exige un pronunciamiento expreso del fallo o sentencia que se ejecuta en el que se ordene la retroacción de actuaciones, ha sido resuelta en varias ocasiones por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, afortunadamente como veremos, con cada pronunciamiento, siempre se ha confirmado el mismo parecer al respecto y, lo que es aún mejor, teniendo en cuenta el criterio que estableció previamente el Tribunal Económico-Administrativo Central⁵¹.

Así es, sobre la inactividad en el curso del procedimiento de gestión tributaria el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central tenía esta cuestión resuelta desde su resolución de 24 de noviembre de 2010, con ocasión de su primera reunión para unificación de la doctrina⁵²: “En definitiva, ni los Tribunales Económicos-Administrativos tienen que pronunciarse sobre la retroacción en estos casos, ni la Administración necesita que aquellos le habiliten o prejuzguen sobre su actuación futura, pues le corresponde a ésta de forma intrínseca en base al principio de autotutela y a su exclusiva competencia para producir y ejecutar los actos administrativos en cumplimiento de sus fines”.

Así las cosas, el Alto Tribunal, cuando resolvió por primera vez esta cuestión de forma expresa, lo hizo de igual forma en sentido negativo, esto es, estableciendo que la retroacción de actuaciones opera aún cuando literalmente no se ordene pero se deduzca materialmente de la resolución que se trata de ejecutar. En la sentencia de este Tribunal de fecha 24 de junio de 2011⁵³ se justificó diciendo: “porque cuando se completan unas actuaciones anuladas también se cumple la resolución o sentencia dictada” y, como inevitablemente sucede en todos estos casos, “porque hasta la propia AEAT entendió que el supuesto planteado (...) era de retroacción de actuaciones” atendiendo a la naturaleza de las actuaciones necesarias para su ejecución. No en vano, los actos de ejecución deben atenderse “a los pronunciamientos que el fallo de la Sentencia dictada contenga y a los que sean consecuencia natural de la esencia jurídica de la situación resuelta” (citándose, a sí mismo, lo dicho en su sentencia de 20 de septiembre de 2005⁵⁴).

51 Vid. Falcón y Tella, R., “La invalidez de las liquidaciones de IVA referidas al año completo (resolución del TEAC de 29 junio de 2010) y sus consecuencias”, *Quincena Fiscal*, nº 17, octubre, 2010, págs. 7 a 11.

52 Referencia westlaw nº JT 2010/1150.

53 Referencia westlaw nº RJ 2011/5.562 fundamento de derecho quinto. En esta sentencia se trataba solamente de anular una liquidación para practicar otra por entender no procedente la elevación al íntegro y, además, la propia Administración admitía que se trataba de un supuesto de retroacción.

54 Referencia westlaw nº RJ 2005/8.360.

Más adelante, ese mismo Tribunal, en sentencia de 18 de octubre de 2013⁵⁵ no es que modificase su criterio al sentido contrario, sino que negó la exigencia de que, para que existiese la retroacción de actuaciones inspectoras necesaria para que opere el (ya antiguo) precepto del artículo 150.5 de la LGT, la misma debía ser expresa u ordenada por un Tribunal Judicial o Económico-Administrativo y, añadió algo más, que la retroacción no sólo operaría cuando la causa anulatoria fuese meramente formal, en el sentido de que se limite a practicar meras actuaciones liquidatorias o aritméticas, pues ello supone distinguir donde dicho precepto no distingue⁵⁶. En concreto, dijo que: “debe entenderse que el precepto se refiere a una retroacción material, no formal, por lo que no depende de que los Tribunales judiciales o económico-administrativos, que ordenan dicha retroacción, lo digan o no expresamente. Por ello, la retroacción de actuaciones opera aún cuando literalmente no se ordene, pero se pueda deducir materialmente de la resolución que se trata de ejecutar” (fundamento de derecho quinto).

Lo dicho se distinguía del supuesto contemplado en la sentencia predecesora en que en aquella, se trataba de ejecutar únicamente la cuestión relativa a la elevación al íntegro contenida en el acto originario, lo que podría suponer una mera liquidación matemática, que por otro lado, por practicarla la Inspección de Tributos era también actuación de naturaleza inspectora. Por tanto, en relación con esta cuestión, y para procedimientos inspectores concluidos antes de la entrada en vigor el día 12 de octubre de 2015, entendemos que la interpretación del término retroacción de las actuaciones inspectoras, como resultado de la ejecución de una resolución en el ámbito del apartado 5º del artículo 150 de la LGT, debe realizarse en una única dirección, y no es otro que la existencia de coherencia de la resolución o sentencia anulatoria de la liquidación que fue recurrida. Esto significa que la necesidad o no de que el órgano económico-administrativo o judicial se pronuncie expresamente no debe verse de forma aislada, sino que la hallaremos en cada caso atendiendo a la relación existente entre los fundamentos de derecho de la misma y el fallo establecido, lo que a su vez implica, trascender la mera literalidad del fallo, pues de nada sirve que una resolución o sentencia ordene retrotraer las actuaciones, si el sentido de la actuación no lo requiere, y viceversa,

55 Referencia westlaw nº RJ 2014/4.202.

56 Vid. MARTÍNEZ MICÓ, J. G., “Retroacción de actuaciones inspectoras... op. cit. Este autor reflexiona en torno a la inexistencia de ningún obstáculo para apreciar la aplicación del artículo 150.5 por el hecho de que la retroacción de actuaciones opere para la práctica de una tasación pericial contradictoria. Entiende que, al margen de la naturaleza impugnatoria de dicho procedimiento, el mismo no queda condicionado a la existencia de un concreto vicio de ilegalidad como exigen las sentencias de la Audiencia Nacional de 10 y 30 de noviembre de 2011 (referencias westlaw nº JT 2011/1.323 y JT 2012/58).

Más discutible supone, aunque también lo defiende, la extensión del artículo 150.5 a los demás procedimientos de aplicación de tributos y al sancionador, pues aunque el precepto no tiene por qué ser objeto de interpretación restrictiva se encuentra ubicado dentro de un precepto referido a las actuaciones inspectoras, y no de otra índole.

que no lo ordene pero sea imprescindible de acuerdo con el sentido del fallo o sentencia. Es decir, habrá que someter a examen el sentido del fallo y la acción ordenada o no para que entre ellos exista coherencia.

b) Después de la Ley 34/2015

Por el contrario, entendemos que todo ha cambiado a raíz de la incorporación de las modificaciones contenidas en la Ley 34/2015. En especial con las nuevas y coincidentes redacciones entre los artículos 150 apartado 7º y el 239 apartado 3º.

Así es, el primero de ellos (el artículo 150 de la LGT) parece implicar que, sólo cuando una sentencia judicial o resolución económico-administrativa aprecie defectos formales, será cuando deba ordenarse la retroacción de las actuaciones inspectoras, y éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el nuevo apartado 1 de ese mismo artículo o, en 6 meses. Y, por su parte, la nueva redacción del apartado 3º del artículo 239, establece ahora que:

“Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal. Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.”

Pues bien, a tenor de estas nuevas redacciones puede entenderse que, de ahora en adelante, no existe, o no debe existir, discusión alguna a este respecto, pues las actuaciones inspectoras que se sigan para dictar el nuevo acto en sustitución del anulado, que se ha producido retrotrayendo actuaciones, se consideran o no parte del mismo procedimiento tributario de inspección, dependiendo de si la anulación de una liquidación tributaria anterior fue debida a motivos de fondo o de forma. En consecuencia:

En los casos de retroacciones tras anulación por motivos formales, sí formarán parte del mismo procedimiento. Lo que concuerda con la redacción del nuevo apartado 7º del artículo 150 de la LGT que dice que cuando una sentencia judicial o resolución económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en 6 meses.

Mientras que si se trata de actuaciones de fondo, puede entenderse que: o bien, no forman parte de ningún procedimiento (ni antiguo ni nuevo), pues se trata de un acto de ejecución de sentencia propiamente dicho; o bien, que deberán constituirse en uno nuevo.

En suma, desde la entrada en vigor de la reforma de la LGT, en el seno de un procedimiento e inspección tributaria, sólo podemos hablar de verdadera o auténtica retroacción de actuaciones cuando la anulación de la liquidación ha tenido lugar por cuestiones de forma. Mientras que en los casos de anulación por razones de fondo, el nuevo acto que pueda dictar la Administración Tributaria lo será en ejecución de la resolución o de la sentencia que así lo acordó, si dicho acto ejecutor pertenece a ese mismo procedimiento inspector anterior que fue anulado. Sin embargo, en defecto de acuerdo, no lo serán, lo que quiere decir que estos actos suponen, en puridad, auténticas actuaciones de ejecución de resoluciones, y nada más.

V. El inicio de la retroacción de actuaciones inspectoras en la LGT tras la Ley 34/2015

La última cuestión a considerar en este estudio comparado está sumergida en el derecho transitorio, y versa sobre el desarrollo del procedimiento de ejecución por los órganos de la Inspección tributaria de una resolución económico-administrativa o sentencia judicial que ordenase la retroacción de las actuaciones inspectoras que, como ya sabemos, ha de ser un procedimiento iniciado a partir de la fecha de la remisión del expediente al órgano de inspección que debe reponer las actuaciones.

Uno de los aciertos de la Ley 34/2015 ha sido, sin duda, la inclusión del apartado 6º de la Disposición Transitoria Única ya que prevé un precepto específico destinado a resolver cuál es la normativa a aplicar si se produce la retroacción de actuaciones en un procedimiento inspector tras anulación por resolución de un órgano económico-administrativo o una sentencia por parte de un Tribunal Judicial.

En la referida norma es donde se establece que la nueva redacción de los apartados 1º a 6º del artículo 150 de la LGT tras la Ley 34/2015, será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de dicha Ley. No obstante, añade, que la nueva redacción del apartado 7º del aludido artículo 150, que es la que nos afecta en este sentido, será aplicable a todas las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción se haya ordenado, se produzca a partir de la entrada en vigor de dicha Ley.

No cabe, por tanto, duda alguna en que, con independencia de que el procedimiento inspector que se haya anulado por un Tribunal Económico-Administrativo Regional o Central o por un órgano judicial se hubiese desarrollado conforme a la vigencia de los plazos del artículo 150 de la LGT 58/2003, si la retroacción se produce a partir del 12 de octubre de 2015 (fecha de entrada en vigor de las modificaciones de la LGT por la Ley 34/2015), los plazos de finalización de actuaciones serán conformes a esta Ley.