

# LA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES INSPECTORAS EN LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS O JUDICIALES A LA LUZ DE RECIENTES SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO. ARTÍCULO 150.5 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

Ángel Puerta Arrúe

Inspector de Hacienda del Estado

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. ¿Retroacción de actuaciones o mera ejecución de resoluciones?
- III. Límites a la retroacción de actuaciones: sólo es procedente ante defectos formales
- IV. Posibilidad de dictar una nueva liquidación cuando la primera fue anulada por un defecto sustantivo
- V. Aplicabilidad “ratione temporis” del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria
- VI. Consecuencias del incumplimiento del plazo previsto en el artículo 150.5 LGT sobre la virtualidad interruptiva de la prescripción de los recursos o reclamaciones deducidos por el interesado
- VII. Retroacción de actuaciones en los procedimientos sujetos a caducidad
- VIII. A modo de conclusión

**Resumen del contenido:**

*Se analizan cuestiones relativas a la retroacción de actuaciones inspectoras ordenada por los órganos económico-administrativos o jurisdiccionales y a la aplicación del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria, a la luz de recientes sentencias del Tribunal Supremo sobre la materia. Se avanza la opinión del autor sobre la posibilidad de tal retroacción en procedimientos distintos al de inspección.*

**I. INTRODUCCIÓN**

El objeto de la presente colaboración es el análisis de una cuestión ciertamente controvertida –la retroacción de actuaciones en ejecución de resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos o de los órganos jurisdiccionales- a partir de recientes sentencias del Tribunal Supremo.

Con base en tales resoluciones jurisdiccionales, intentaremos realizar un esfuerzo de sistematización que pueda arrojar luz sobre un asunto polémico a juzgar por los artículos publicados en revistas especializadas a lo largo de estos últimos años.

Finalmente, avanzaremos nuestra opinión en torno a la aplicación de la retroacción de actuaciones en los procedimientos sujetos a caducidad, cuestión sobre la que no hemos encontrado hasta la fecha pronunciamientos del Alto Tribunal.

**II. ¿RETROACCIÓN DE ACTUACIONES O “MERA EJECUCIÓN” DE RESOLUCIONES?**

Lo primero que cabe plantearse es el concepto mismo de “retroacción de actuaciones”. Es decir, cuándo puede apreciarse que el fallo de un tribunal económico-administrativo o de un órgano jurisdiccional está realmente ordenando la retroacción de actuaciones en un procedimiento de inspección.

Cabría entender, en un primer momento, que sólo estaremos ante un supuesto de retroacción cuando la resolución económico-administrativa o judicial así lo ordene expresamente. Es decir, cuando la resolución, al estimar parcialmente la reclamación o el recurso, señale literalmente que procede retrotraer las actuaciones a fin de que se ultimen por la Administración conforme a lo indicado en el fallo.

Pero, inmediatamente, surge la pregunta: ¿podemos hablar de retroacción de actuaciones cuando el tribunal, sin ordenar expresamente tal

retroacción, anula el acto impugnado e indica que la Administración –en sustitución de aquél- debe dictar uno nuevo conforme con los razonamientos que se contienen en el propio fallo? ¿Estamos en este caso ante una verdadera retroacción de actuaciones?

En nuestra opinión, una resolución de un tribunal económico-administrativo o de un órgano jurisdiccional está ordenando la retroacción de actuaciones no sólo cuando así lo determina expresamente, es decir, cuando utiliza literalmente ese término, sino también cuando dispone la anulación de la liquidación impugnada y su sustitución por otra nueva cuyo contenido no se desprende directamente del propio fallo, puesto que su determinación exige la realización de una tarea adicional de comprobación o investigación por parte de la Administración tributaria.

Por el contrario, cuando la resolución administrativa o judicial dispone la anulación de la liquidación y su sustitución por otra cuyo contenido se deduce directamente de aquélla, no estaríamos ante un supuesto de retroacción de actuaciones sino de mera ejecución de la resolución.

Un ejemplo ilustrativo es el de una liquidación girada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación con un hecho imponible no autoliquidado por el sujeto pasivo, en la que la Administración tributaria cuantifica en exceso la base imponible por incorporar determinadas partidas que resultan improcedentes. El Tribunal confirma la existencia del hecho imponible pero reduce la base calculada por la Oficina gestora.

Anula, por tanto, la liquidación a fin de que se dicte otra que parta de la base imponible por él fijada.<sup>1</sup> En

---

<sup>1</sup> Puede servir como ejemplo la liquidación girada por una Administración autonómica por el concepto Actos Jurídicos Documentados correspondiente a una escritura de declaración de obra nueva, en la que se incluye en la base imponible alguna partida que no resulta procedente a la luz de la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2012 (recurso de casación para unificación de doctrina 95/2009). Esta sentencia, reproduciendo parte de los Fundamentos de otra anterior de 29-5-2009, dictada en Recurso de Casación en interés de ley nº 13/2008, declara que el valor real del coste de la obra, al que se refiere el artículo 70 del Reglamento del Impuesto, “no puede ser otro que el de ejecución material de la obra” -en oposición al valor del inmueble terminado (puesto en el mercado) en cuya determinación influyen otros factores exógenos (localización o uso

realidad en este supuesto lo que entra en juego es el principio de conservación de los actos administrativos en la parte no afectada por la anulación del Tribunal, principio que se instrumenta en la práctica sobre la base de la anulación de la liquidación recurrida y el dictado de una nueva. Diríamos, por tanto, que en este caso el órgano revisor está ordenando la “mera ejecución” de la resolución o sentencia<sup>2</sup>.

Fácilmente deducimos de lo expuesto que fuera de los casos en que el tribunal ordena expresamente la retroacción de actuaciones (por ejemplo, por vicios en el procedimiento que han mermado el derecho de defensa del recurrente) será difícil distinguir, en ocasiones, si lo que se ordena es una verdadera retroacción de actuaciones o una “mera ejecución” de la resolución o sentencia, porque como señala el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de diciembre de 2011 (recurso de

---

del mismo) que no afectan al coste de ejecución-, por ser el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar, es decir la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente. El Tribunal Supremo considera que para la comprobación del coste real final de ejecución, ante la ausencia de parámetros normativos para fijar el mencionado “valor real del coste de la obra”, cabe, en una interpretación integradora, la aplicación de la normativa reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Así reproduce el contenido del art. 102.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales que establece: “la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos el coste de ejecución material de aquélla. No forman parte de la base imponible el IVA y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente el coste de ejecución material.”

<sup>2</sup> La utilización de la expresión “mera ejecución” de la resolución o sentencia se hace a los solos efectos de distinguir los posibles contenidos del fallo dictado por el órgano revisor: retroacción literal de actuaciones, sustitución del acto anulado por otro tras la realización de las verificaciones oportunas o dictado de un nuevo acto perfectamente determinado en la propia resolución. No se pretende, en consecuencia, sugerir que el órgano gestor cuando reinicia las actuaciones retrotraídas o cuando realiza las actuaciones de comprobación a fin de dictar una liquidación conforme a lo dispuesto por el Tribunal no esté ejecutando la resolución dictada por éste.

casación 2376/2010), la línea que las separa no siempre resulta fácil de trazar.

La cuestión no es baladí, porque las consecuencias que se derivan de una u otra conclusión son bien diferentes. En efecto, si la resolución administrativa o judicial ordenó la retroacción de actuaciones, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 150.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT), con la consecuente obligación por parte de la Administración tributaria de concluir las actuaciones inspectoras en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan éstas hasta la conclusión del plazo de 12 meses a que se refiere el apartado 1 de dicho precepto o en seis meses si fuera inferior. Dice, en efecto, el precepto citado que *“Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior”*. Si, en cambio, no hay retroacción de actuaciones, el tiempo que dura la ejecución de la resolución no es “tiempo inspector”, por lo que ninguna consecuencia cabe anudar en relación con el artículo 150.5 LGT. A

estas conclusiones se llega tras el análisis de las siguientes sentencias del Tribunal Supremo: la ya citada, de 19 de diciembre de 2011 (recurso 2376/2010) y la de 24 de junio de 2011 (recurso 1908/2008). Ambas sentencias señalan que el artículo 150.5 LGT *tiene un ámbito de aplicación 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 se finalicen en el tiempo que reste del previsto como máximo para las actuaciones inspectoras, 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.*

### **III. LIMITES A LA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES: SÓLO ES PROCEDENTE ANTE DEFECTOS FORMALES**

Como señalamos en el punto anterior, en ocasiones es difícil distinguir cuándo una resolución de un órgano económico-administrativo está ordenando realmente la retroacción de actuaciones y cuándo se está limitando a ordenar la mera ejecución de la resolución. Quizás la confusión en estos temas tiene su

origen precisamente en que los propios órganos revisores no han seguido unas normas claras y uniformes de conducta a la hora de dictar sus resoluciones, fundamentalmente porque con la Ley 230/1963 no existía un precepto similar al actual artículo 239.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria. El problema se suscitaba, como es obvio, cuando el tribunal debía estimar parcialmente una reclamación económico-administrativa o un recurso. Ninguna dificultad existía, a este respecto, cuando la resolución era desestimatoria o totalmente estimatoria. En el primer caso quedaba confirmado el acto administrativo impugnado abriéndose el plazo para el ingreso de la deuda tributaria -si es que ésta estaba suspendida- en período voluntario. En el segundo la Oficina gestora debía limitarse a ejecutar la anulación de la liquidación ordenada por el tribunal. Cuando el tribunal estimaba parcialmente la reclamación –por motivos de forma o de fondo- es cuando surgían las dificultades de interpretación para la Oficina gestora encargada de la ejecución del fallo.

El actual artículo 239.3 LGT es claro a este respecto cuando establece que *“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”*. Del tenor literal del precepto transcrito –como igualmente del artículo 66.4 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento de revisión en vía administrativa- se colige que sólo debe ordenarse la retroacción de actuaciones cuando el órgano económico-administrativo aprecie defectos formales que han mermado las posibilidades de defensa del reclamante.

Pues bien, la reciente sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de marzo de 2012 (recurso de casación 5827/2009), introduce, a nuestro juicio, un elemento de clarificación esencial en la cuestión analizada, también respecto de las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos antes de la entrada en vigor de la Ley 58/2003. Dicha sentencia determinó la improcedencia de la retroacción de actuaciones ordenada por el tribunal económico-administrativo bajo la vigencia de la Ley 230/1963, afirmando que tal

retroacción está prevista para reparar defectos procedimentales, no para que se corrija sustancialmente la liquidación impugnada<sup>3</sup>. La sentencia citada plantea el debate en los términos siguientes: si los órganos de revisión económico-administrativos, una vez anulada una liquidación tributaria por razones de fondo (aquí por falta de vigencia de la norma que le sirvió de cobertura) deben limitarse a decretar esa anulación o si, por el contrario, les es dable decidir además que se desande y reproduzca el camino y se practique nueva liquidación, conforme a derecho o de acuerdo con los criterios fijados en la propia resolución anulatoria.

El Alto Tribunal concluye que en nuestro sistema jurídico la retroacción de actuaciones constituye un instrumento para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante o, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no se cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la

liquidación, no siendo un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo material alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar marcha atrás; pero si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa, no cabe retrotraer para que la Administración rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión. El Tribunal Supremo confirma, por tanto, la sentencia de instancia en este aspecto al considerar que el TEAR se excedió en su función revisora por ordenar improcedentemente la retroacción de actuaciones inspectoras.

El Tribunal Supremo limita, por tanto, la posibilidad de retrotraer las actuaciones por parte de los órganos económico-administrativos o jurisdiccionales a aquellos supuestos en que concurre un defecto procedimental o de forma que ha causado indefensión al contribuyente, de manera que la orden de

---

<sup>3</sup> Debe señalarse que ya la Audiencia Nacional, en sentencia de 7 de diciembre de 2011 (recurso 446/2008), había señalado que la retroacción de actuaciones debía tener por causa la existencia de un defecto formal que hubiera disminuido las posibilidades de defensa del reclamante.

retroacción no se ajusta a derecho cuando no existe un vicio en el procedimiento sino que la liquidación impugnada es anulada por una cuestión sustantiva o de fondo.

Sería deseable que los tribunales económico administrativos tomasen buena nota de esta sentencia y evitaran en lo sucesivo situaciones que generan una notable incertidumbre jurídica. Se trata de todos esos casos en que los tribunales revisores ordenan la reposición de las actuaciones inspectoras –ya sea con la utilización literal de la expresión “retroacción de actuaciones” o con términos equivalentes como “deberá sustituirse la liquidación anulada por otra nueva”- por adolecer el acto administrativo recurrido de un defecto sustantivo. Estos supuestos han generado una viva polémica a la hora de la ejecución de las resoluciones de los tribunales por parte de la propia Inspección de los Tributos. En efecto,

son numerosas las cuestiones incidentales planteadas contra los actos dictados en ejecución de tales resoluciones –cuestiones basadas precisamente en el incumplimiento del plazo de finalización de las actuaciones inspectoras al amparo de o dispuesto en el artículo 150.5 LGT por entender que lo que se ha producido es una verdadera “retroacción de actuaciones”- que se desestiman, sin embargo, al considerar los órganos revisores que no se estaba en los casos enjuiciados ante supuestos de verdadera retroacción de actuaciones sino de mera ejecución de las resoluciones. Ello les obligaba, al resolver los incidentes de ejecución, a trazar la línea divisoria entre estas dos situaciones, esto es, a distinguir cuándo existía verdadera retroacción y cuándo el fallo ordenaba la mera ejecución de la resolución, tarea que no resultaba sencilla –tal como reconocía la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2011, más arriba citada- y que ha suscitado abundante litigiosidad.<sup>4</sup> Pues bien,

---

<sup>4</sup> El TEAC ha venido considerando en recientes pronunciamientos que cuando la resolución del órgano económico-administrativo o judicial anula la liquidación para que sea sustituida por otra en los términos que en la propia resolución se señalan, no hay verdadera retroacción de actuaciones sino mera ejecución de la resolución o sentencia. En el mismo sentido, la Audiencia Nacional, en sentencia de 7 de diciembre de 2011 (recurso 446/2008), establece que no resulta de aplicación el artículo 150.5 LGT en el caso enjuiciado, porque la resolución del TEAC, sin ordenar la retroacción de actuaciones del procedimiento inspector seguido en su día, anuló la liquidación inicial impugnada para la práctica de una nueva de acuerdo con lo expuesto en sus razonamientos jurídicos.

tras la sentencia del Tribunal Supremo ese problema no debería volver a plantearse, pues sólo en los casos de un vicio formal o del procedimiento que haya generado indefensión al reclamante deben los órganos económico-administrativos ordenar la retroacción de actuaciones. En todos los demás supuestos, esto es, cuando lo que concurre es un defecto sustancial o de fondo en el acto administrativo impugnado, los tribunales deben limitarse a decretar su anulación.

En línea con lo expuesto, podemos destacar también la reciente sentencia de la Audiencia Nacional, de 30 de noviembre de 2011 (recurso 469/2010), que establece que no constituye un supuesto de retroacción de actuaciones en el sentido procedimental del término (reponer un procedimiento al momento en que se advierte un vicio que arrastra la nulidad del acto que pone fin al procedimiento) -y no resulta, por

tanto, de aplicación el artículo 150.5 LGT-, aquél en que el tribunal económico-administrativo ordena la devolución a la Inspección del expediente para que proceda a tramitar la Tasación Pericial Contradictoria solicitada por el interesado al interponer su reclamación, ya que la TPC se acuerda para hacer efectivo un derecho que el recurrente había ejercitado en el momento de interponer la reclamación económica administrativa, por tanto, una vez finalizado el procedimiento de inspección, por lo que la dilación en la práctica de dicha tasación no producirá otro efecto que el silencio con efectos desestimatorios al tratarse de un procedimiento de naturaleza impugnatoria (artículo 104.3 LGT).

#### **IV. POSIBILIDAD DE DICTAR UNA NUEVA LIQUIDACIÓN CUANDO LA PRIMERA FUE ANULADA POR UN DEFECTO SUSTANTIVO**

---

Estas posturas parecen ampararse en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias de 30/06/2004, 03/03/2011, 20/10/2011, 19/12/2011, dictadas en los recursos de casación 39/03 en interés de ley, 6393/09, 5892/07 y 2376/10, respectivamente) en virtud de la cual se distinguen dos supuestos: 1) cuando tras la anulación parcial acordada por una resolución, la tarea a realizar consiste en adoptar un nuevo acuerdo de liquidación, estaríamos ante un supuesto de mera ejecución, al que en consecuencia serían aplicables las normas de ejecución de resoluciones y sentencias; 2) si el cumplimiento de la resolución que ordena la reposición de unas actuaciones requiere desarrollar verdaderas diligencias inspectoras, operarían las normas de inspección.

Una vez alcanzada la conclusión de que no es posible para los órganos revisores ordenar la retroacción de actuaciones cuando el acto administrativo fue anulado por defectos sustantivos o de fondo, la pregunta que podemos hacernos es si la Administración tributaria –una vez recibido el fallo del tribunal- puede volver a liquidar, esta vez de manera ajustada a derecho, o si, por el contrario, está obligada a pasar por la autoliquidación que en su día pudiera haber practicado el sujeto pasivo.

La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2012 (recurso de casación 5827/2009), arriba citada, aborda también esta cuestión, al señalar que el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla o, a declarar su nulidad, si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté vedado a la

Administración aprobar otra liquidación, ganando "firmeza" las autoliquidaciones del sujeto pasivo, que devienen ya irrevisables. Recuerda el Alto Tribunal que como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad no haya prescrito. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo si no ha decaído su derecho por el transcurso del tiempo<sup>5</sup>.

De la lectura de la sentencia citada resulta que el Alto Tribunal condiciona la posibilidad de que la Administración pueda volver a liquidar al hecho de que no hayan transcurrido los plazos legales de prescripción, señalando, además, que la Administración podrá dictar la nueva

---

<sup>5</sup> Dice la sentencia en su Fundamento de Derecho 4º: “Esa solución de la sentencia impugnada implica que a la Administración se le impone la tesitura de acertar a la primera, de modo que si yerra ya no tiene posibilidad alguna de liquidar el tributo, aun cuando su potestad no haya prescrito, conclusión que, a nuestro juicio, carece de sustento normativo, tanto ordinario como constitucional. Aún más, el ya mencionado principio de eficacia administrativa y el diseño de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de tributar de acuerdo con su capacidad económica ( artículo 31.1 de la Constitución ) abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas”.

liquidación ajustada a derecho sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente. Esta última afirmación, la concerniente a la posibilidad de liquidar de nuevo sin tramitar otra vez el procedimiento, resulta lógica en la medida en que, por un lado, puesto que el motivo de la anulación por el órgano revisor no fue la existencia de un defecto formal, la nueva liquidación que pudiera dictarse no lo sería en el seno del mismo procedimiento de inspección que el seguido inicialmente, ya que no cabía la retroacción de actuaciones y, por otro, porque a la vista de lo dispuesto en el artículo 148. 3 de la LGT, a cuyo tenor *“Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad...”*, no cabría iniciar un nuevo procedimiento de inspección que tuviera el mismo objeto que el anterior. Ahora bien, si concurriendo un defecto sustantivo en la liquidación anulada por el órgano revisor la Inspección puede dictar una nueva liquidación sin tramitar de nuevo el procedimiento, tal posibilidad sólo

puede darse, en nuestra opinión, cuando la anulación fue sólo parcial, de manera que la Administración podrá practicar la nueva liquidación ajustada a derecho como mera ejecución del fallo del órgano revisor y conforme a los términos, directrices y conclusiones en él expuestos. Lo que no cabe es, a nuestro parecer, que ante una anulación total de la liquidación primitiva por defectos sustantivos pueda volver la Inspección a liquidar sin necesidad de tramitar de nuevo el procedimiento, pues al margen de otras consideraciones ello significaría ni más ni menos que privar al administrado de su derecho a que las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación concluyan en el plazo de 12 meses fijado por la ley. Es decir, debe entenderse que la posibilidad de una nueva liquidación ajustada a derecho no es posible si para ello son necesarias actuaciones adicionales de comprobación e investigación por parte de la Inspección de los Tributos, puesto que la actuación errónea de la Administración al no ajustar a derecho su primera liquidación no puede verse recompensada con la posibilidad de disponer de un segundo intento que queda al margen de cualquier plazo de duración de sus actuaciones<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> La Audiencia Nacional, en sentencia de 12 de mayo de 2011 (recurso 153/2008), señala que los Tribunales Económico Administrativos deben pronunciarse sobre la bondad o no de los acuerdos impugnados, confirmando o anulando la liquidación practicada, pero no ordenando retrotraer las actuaciones para que por la Inspección se vuelvan

**V. APLICABILIDAD *RATIOE TEMPORIS* DEL ARTÍCULO 150.5 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA**

Dos recientes sentencias del Tribunal Supremo son importantes para aclarar otra cuestión controvertida en relación con el artículo 150.5 de la Ley 58/2003, la concerniente al momento temporal a partir del cual a las ejecuciones de las resoluciones económico-administrativas o judiciales que ordenen la retroacción de actuaciones les resultará de aplicación lo dispuesto en el citado precepto.

La primera de estas sentencias es de 24 de junio de 2011 (recurso de casación 1908/08) y viene a establecer que el momento temporal que determina si es aplicable el artículo 150.5 LGT en la ejecución de una sentencia es la fecha en que el órgano administrativo recibe aquélla para su ejecución. Por su parte, la sentencia de 19 de diciembre de 2011 (recurso de casación 2376/10) señala

que tratándose de la ejecución de una resolución económico-administrativa dicho momento temporal es la fecha en que la Administración tributaria tuvo conocimiento de la firmeza del acuerdo del órgano revisor.

De este modo y conforme a las sentencias citadas, cuando la fecha señalada para cada uno de los supuestos sea posterior a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, resultará de aplicación el artículo 150.5 LGT, y no lo será en caso contrario.

Pese a ordenarse por los tribunales la retroacción de actuaciones, volviéndose a situar éstas en el seno del mismo procedimiento de inspección que se inició originariamente, ninguna influencia tiene, sin embargo, la fecha de inicio de dicho procedimiento –al amparo de lo indicado en la Disposición Transitoria 3ª de la Ley 58/2003- a la hora de determinar si resulta de aplicación el artículo 150.5 de esta ley, pues, como establecen las sentencias citadas, la fecha determinante de tal aplicación será

---

a analizar los hechos que ya calificó y que fueron confirmados por el Inspector Jefe. Se apoya en una sentencia anterior de 25 de septiembre de 2008 (recurso 237/2005) en cuya virtud la orden de retroacción de actuaciones por parte del TEAC cabría cuando la anulación lo fuera por infracción de defectos formales o por vicios de procedimiento, siendo así que la retroacción de actuaciones no puede ser un instrumento que quepa utilizar con la finalidad de conceder a la Administración una segunda oportunidad para practicar otra nueva liquidación.

aquella en que el órgano administrativo recibe la sentencia para su ejecución o aquella en que la Administración tributaria tuvo conocimiento de la firmeza del acuerdo del órgano revisor, según se trate, respectivamente, de ejecución de sentencias o de resoluciones económico-administrativas. Quiere esto decir que aún cuando el procedimiento de inspección se hubiese iniciado bajo la vigencia de la antigua Ley General Tributaria (Ley 230/1963), resultará de aplicación el artículo 150.5 de la nueva Ley siempre que la fecha en que la Administración tenga conocimiento de la firmeza del acuerdo del órgano revisor o de la sentencia que ordena la retroacción de actuaciones sea posterior a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

La conclusión de las sentencias comentadas es, en nuestra opinión, discutible. Si conforme a la Disposición Transitoria 3ª de la nueva

Ley General Tributaria los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley se rigen por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión y la orden de retroacción de actuaciones significa, en definitiva, volver a situar éstas en el seno del procedimiento de inspección inicial, a fin de que se completen –puesto que han quedado sin completar–, no parece coherente con todo ello que se imponga la aplicación del artículo 150.5 Ley 58/2003 a un procedimiento iniciado antes de la entrada en vigor de esta última ley. Es decir, si la orden de retroacción sitúa las actuaciones inspectoras en el seno del mismo procedimiento de inspección inicial<sup>7</sup> y éste había comenzado antes de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de conformidad con la Disposición

---

<sup>7</sup> Debe recordarse aquí lo señalado por las sentencias del Tribunal Supremo analizadas y que ya se transcribió en el epígrafe II: el artículo 150.5 LGT “tiene un ámbito de aplicación 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 se finalicen en el tiempo que reste del previsto como máximo para las actuaciones inspectoras, o en el de seis meses si aquél fuera inferior, computándose el plazo desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Transitoria 3ª de esta última ley dicho procedimiento debería regirse por la Ley 230/1963 hasta su conclusión, por lo que no debería resultar de aplicación el artículo 150.5 analizado. No es este, sin embargo, el parecer de las sentencias citadas.

#### **VI. CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DEL PLAZO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 150.5 LGT SOBRE LA VIRTUALIDAD INTERRUPTIVA DE LA PRESCRIPCIÓN DE LOS RECURSOS O RECLAMACIONES DEDUCIDOS POR EL INTERESADO**

La sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011 (recurso de casación 1908/2008), ya citada en líneas anteriores, contempla también la cuestión de la primacía de la regla especial del artículo 150.2 LGT<sup>8</sup> sobre la general del artículo 68.1.b) de la propia Ley 58/2003<sup>9</sup>, viniendo a establecer el criterio de que ordenada por sentencia judicial o

resolución económico-administrativa la retroacción de actuaciones, si tras dicha retroacción se incumple el plazo previsto en el artículo 150.5 LGT, puede producirse la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, sin que a tales efectos pueda atribuirse virtualidad interruptiva de la prescripción a los recursos y reclamaciones previos deducidos por el interesado y estimados en parte y que dieron lugar a dicha retroacción.

La sentencia concluye que debe primar la regla especial del artículo 150.2 LGT sobre la general del artículo 68.1.b) LGT o, dicho de otro modo, que no puede anudarse la cesación de efectos interruptivos al transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras para, al mismo tiempo, pretender dejar sin efecto dicha consecuencia mediante la alegación de que todas las actuaciones

---

<sup>8</sup> El apartado segundo del artículo 150 LGT, a los efectos aquí analizados, establece que el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento de inspección tendrá como consecuencia que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones desarrolladas durante dicho plazo.

<sup>9</sup> El artículo 68 LGT está dedicado a la interrupción de los plazos de prescripción y señala en la letra b) de su apartado primero que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpe, entre otras actuaciones, por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase y por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos.

realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos interrumpieron la prescripción.

## **VII. LA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES EN LOS PROCEDIMIENTOS SUJETOS A CADUCIDAD**

Como apuntamos al inicio del presente trabajo, exponemos a continuación nuestra opinión sobre un asunto resuelto de manera diversa por los distintos Tribunales Económico Administrativos Regionales (en adelante TEARs) y sobre el que hasta el momento desconocemos el parecer del Tribunal Supremo. Se trata de la posibilidad por parte de los órganos económico-administrativos de ordenar la retroacción de actuaciones en los procedimientos sujetos a caducidad.

Un supuesto de esta naturaleza se plantea con harta frecuencia, por ejemplo, en las comprobaciones de valor<sup>10</sup> realizadas por las Administraciones tributarias autonómicas en materia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En efecto, son frecuentes las resoluciones de los TEARs que anulan las

liquidaciones derivadas de dichas comprobaciones de valor con base en la falta de motivación de los informes periciales de valoración emitidos por los técnicos competentes, falta de motivación que reiteradamente ha sido considerada por el Tribunal Supremo como un defecto formal, señalando de manera particular en su sentencia de 29 de diciembre de 1998 que el acto administrativo de valoración, falto de motivación, es anulable, de manera que la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo, debidamente motivado, en sustitución del anulado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda.

El debate jurídico que se suscita en estos casos es el de si la resolución económico-administrativa debe limitarse a anular, sin más, la liquidación -y por lo tanto, cuando la Administración pretenda volver a liquidar posteriormente, debe iniciar un nuevo procedimiento de comprobación (generalmente con la notificación directamente de la propuesta de liquidación)- o si el fallo que anula la primera liquidación por falta de motivación debe ordenar la retroacción de las actuaciones.

---

<sup>10</sup> El procedimiento de comprobación de valores está sujeto a caducidad y deberá finalizar en el plazo de 6 meses en virtud de la remisión del artículo 134 LGT al artículo 104 de dicha ley.

A este respecto, resulta oportuno acudir a los tres preceptos que a nuestro entender dan respuesta a la cuestión debatida, los artículos 239.3 y 150.5 de la Ley 58/2003 y el artículo 66.4 del Real Decreto 520/2005<sup>11</sup>.

De la lectura del art. 239.3 LGT y del art. 66.4 RD 520/2005 parece deducirse que en caso de defecto de forma que disminuya las posibilidades de defensa del reclamante la resolución del TEA debe ordenar la retroacción de actuaciones, salvo que decida resolver sobre el fondo del

asunto. Tal conclusión se ve apoyada por el carácter imperativo de los términos empleados tanto por la LGT como por el Reglamento de revisión: “ordenará la retroacción...”. No parece, en consecuencia, que el tribunal pueda estimar, sin más, la reclamación, sin ordenar que se repongan las actuaciones al momento en que se incurrió en el vicio de forma. Quiere esto decir que la resolución económico administrativa sitúa a la Administración y al contribuyente en el mismo procedimiento de aplicación de los tributos cuya liquidación motivó la

---

<sup>11</sup> Art. 239.3 Ley 58/2003: “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”*

Art. 150.5 Ley 58/2003: “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.....”

Art. 66.4 RD 520/2005: “No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora”.

reclamación económica administrativa.

El hecho de que la LGT contemple expresamente la posibilidad de que una resolución económico administrativa ordene la retroacción de actuaciones en el procedimiento inspector (art. 150.5), guardando silencio, en cambio, respecto de esa misma posibilidad en otros procedimientos, no significa, a nuestro entender, que tal retroacción no sea posible en procedimientos de aplicación de los tributos distintos al de inspección, como puedan ser, por ejemplo, el de comprobación de valores o el de comprobación limitada.

Debemos señalar, en primer término, que el art. 239.3 de la LGT, en su literalidad, no limita, en absoluto, los defectos formales que determinan la retroacción de actuaciones a los que se aprecien en el procedimiento de inspección.

Por otra parte, no podemos soslayar la ubicación concreta del art. 150 en el texto de la LGT. El artículo lleva por título "*Plazo de las actuaciones inspectoras*". Esto sugiere que la referencia que hace la LGT en dicho apartado a la posibilidad de que una resolución judicial o económico administrativa ordene la retroacción de actuaciones inspectoras no presupone que tal retroacción no se

pueda producir en otros procedimientos, sino que existe una especialidad en cuanto al plazo de terminación de las actuaciones, cuando la retroacción tiene que ver con actuaciones inspectoras, que no existe, sin embargo, cuando se trata de otros procedimientos. Y esa especialidad no es otra que la de disponer de un plazo de 6 meses para terminarlas si el período que restaba desde el momento al que se retrotraen las actuaciones hasta los 12 meses era inferior a 6 meses. En los procedimientos distintos al de inspección, las actuaciones –en caso de retroacción ordenada por el tribunal- deberán terminar en el plazo que resta desde el momento al que se retrotraen hasta los 6 meses en que debe notificarse como máximo la resolución, según el art. 104 LGT, sin que se conceda en este caso plazo adicional alguno. Las consecuencias del incumplimiento del plazo de terminación de las actuaciones retrotraídas serán las que la LGT establece para cada procedimiento: para el de inspección las señaladas en el art. 150.2 LGT; para el de comprobación de valores o el de comprobación limitada, la caducidad (arts. 104 y 139.1.b) LGT).

La retroacción de actuaciones en el caso de defecto formal no sólo se antoja posible en los procedimientos sujetos a caducidad, sino

absolutamente necesaria, a nuestro juicio, si no se quiere burlar el sentido mismo de la caducidad como forma de terminación de los procedimientos debida a la tardanza de la Administración en su actuar. En efecto, si la resolución del órgano económico-administrativo debiera limitarse a estimar la reclamación y anular el acto impugnado sin ordenar la retroacción de actuaciones, le bastaría a la Administración –cuando observase, por ejemplo, que un procedimiento le va a caducar- notificar directamente la liquidación sin conceder previamente el trámite de alegaciones con la correspondiente propuesta previa de liquidación, asegurándose así que –al no ordenarse la retroacción- podrá iniciar un nuevo procedimiento cuantas veces sea necesario, de forma que lo que debía terminar en 6 meses puede acabar prolongándose *sine die* y además con la ventaja para ella de que todos los procedimientos han interrumpido el plazo legal de prescripción<sup>12</sup>. Y es que no puede aceptarse como algo deseado por la LGT que la Administración saque ventaja jurídica –evitando la

caducidad y, en ocasiones, la prescripción- precisamente con un comportamiento antijurídico. Por el contrario, el órgano económico-administrativo, ordenando la retroacción de actuaciones no hace sino colocar las cosas en el lugar en que se encontraban antes de que la Administración, para evitar la caducidad del procedimiento, infringiera el ordenamiento al eludir su obligación de notificar con carácter previo a la liquidación la correspondiente propuesta y el trámite de audiencia.

Para el caso concreto de los procedimientos de comprobación de valores en que el tribunal económico-administrativo acuerda la anulación de la liquidación por falta de motivación, debemos entender que procede la retroacción de actuaciones, tal como hemos señalado anteriormente. En tal caso puede plantearse la duda de cuál debe ser el momento al que han de retrotraerse las actuaciones.

Una primera solución es considerar que lo que peca de falta de motivación es la liquidación, por lo

---

<sup>12</sup> Es cierto que el Tribunal Supremo ha establecido la imposibilidad de reiterar indefinidamente las valoraciones por parte de la Administración, hasta que acierte, señalando que si la valoración reiterada adolece del mismo o similar defecto de motivación declarado por el interesado, pero este criterio no desvirtúa las conclusiones que señalamos pues, en definitiva, si no se ordena la retroacción de actuaciones se está reconociendo a la Administración un plazo superior a 6 meses para llevar a cabo su comprobación de valores.

que la fecha de retroacción de actuaciones sería el momento inmediatamente anterior a la notificación de ésta.

Una segunda opinión apuntaría a que el defecto de motivación se encuentra en el informe pericial de valoración, pues la liquidación se sustenta en él, de manera que existiendo el deber de notificar éste al contribuyente junto con la propuesta de liquidación, la fecha de retroacción de actuaciones sería la de la notificación de la propuesta de liquidación, con lo que en el caso de que el procedimiento de comprobación de valores se hubiese iniciado –como sucede en la mayoría de los casos- con la notificación de dicha propuesta, la Administración dispondría de un plazo de 6 meses desde que se le notifica la resolución del TEAR para terminar el procedimiento. El inconveniente de esta segunda tesis es que se burlaría en definitiva el plazo de caducidad al disponer la Administración, en definitiva, de un plazo superior a 6 meses para concluir el procedimiento, tal como se apuntó más arriba, razón por la cual nos inclinamos por la primera de las opiniones apuntadas, esto es, por considerar que las actuaciones deben retrotraerse al momento anterior al de la notificación de la liquidación anulada.

## VIII. A MODO DE CONCLUSIÓN

Resumiendo el contenido de las sentencias citadas, y sin perjuicio de la crítica que en determinados casos nos merecen y que hemos expuesto, podríamos extraer las conclusiones siguientes:

- La retroacción de actuaciones inspectoras sólo debe ser ordenada por los tribunales ante defectos formales que hayan producido indefensión y no antes defectos sustantivos o de fondo del acto administrativo impugnado.
- La aplicación del artículo 150.5 LGT en la ejecución de un fallo que ordena la retroacción de actuaciones inspectoras sólo procede cuando la fecha de recepción de la sentencia o de la firmeza del acuerdo del órgano revisor por parte de la Oficina gestora es posterior a la entrada en vigor de la Ley 58/2003.
- En caso de incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras retrotraídas, señalado en el artículo 150.5 LGT, los recursos o reclamaciones deducidos por el interesado y que dieron lugar a la

retroacción no interrumpen los plazos de prescripción.

Por nuestra parte, no sólo mantenemos la posibilidad de que los tribunales ordenen la retroacción de actuaciones ante defectos formales suscitados en los procedimientos de

aplicación de los tributos sujetos a caducidad e iniciados a instancia de la Administración sino que tal retroacción se nos antoja necesaria para que no quede burlado el sentido mismo de la caducidad como forma de terminación de los procedimientos por causa imputable a aquélla.