

UNA ADECUADA EXÉGESIS DEL ARTÍCULO 150.5 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

[Análisis de la STS de 24 de junio de 2011, rec. núm. 1908/2008] *

JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

*Magistrado Especialista de lo Contencioso-Administrativo
de la Audiencia Nacional*

Extracto:

ESTE trabajo es un completo estudio sobre el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria. Intenta recoger todos los temas que este precepto plantea. Para ello he examinado del debate parlamentario las resoluciones de los Tribunales, hasta la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011. Es una importante resolución, porque hace una correcta interrupción de ese precepto, siguiendo las contribuciones doctrinales sobre estos temas, que igualmente expongo. La más importante conclusión es que este artículo considera que hay actuaciones inspectoras cuando han sido ordenadas en ejecución de una resolución, generalmente después de una previa retroacción de actuaciones, y tienen también, por ello, un plazo de duración.

Palabras clave: actuaciones inspectoras, retroacción de actuaciones, ejecución de resoluciones y plazo de duración.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en *Normacef Fiscal y Contable* (NFJ044123).

A CORRECT INTERPRETATION FROM ARTICLE 150.5 OF GENERAL TAX LAW

[Review of the Supreme Court Judgment of 24 June, 2011] *

JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

*Magistrado Especialista de lo Contencioso-Administrativo
de la Audiencia Nacional*

Abstract:

THIS work is a complete study about art.150.5 of General Tax Law. It have tried to collect every issues that this provision raises. For that I ´ve examined the parliamentary debate, the judgments of the courts, until the Supreme Court ruling of 24 June 2011. It´s a very important judgment, because it makes a correct and innovative interpretation of that provision, following contributions doctrinals on these issues, which I also expose. The most important conclusion is that this article found that there are inspections activities when they have been agreed pursuant to a resolution, usually after a previous feedback actions, and have, also, therefore, a term of.

Keywords: inspections activities, feedback actions, enforcement of judgments and term of.

* See the full text of this case in *Normacef Fiscal y Contable* (NFJ044123).

Sumario

1. El alcance del artículo 150.5 de la Ley 58/2003.
2. La retroacción de actuaciones como presupuesto necesario de la aplicación del artículo 150.5.
3. La relación del artículo 150.5 de la LGT 58/2003 con otros preceptos tributarios.
4. La nueva doctrina del TS en la Sentencia de 24 de junio de 2011. Jurisprudencia en torno al artículo 150.5 de la LGT 58/2003.

El objeto del presente trabajo viene dado por la obligada necesidad de proporcionar una adecuada exégesis de un precepto de la nueva Ley General Tributaria (LGT) 58/2003, que, a mi modo de ver, ha tenido una importancia trascendental por su carácter novedoso, y que, sin embargo, ha dado origen a una Jurisprudencia vacilante por parte de los Tribunales, y que la reciente Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 24 de junio de 2011, dictada en el recurso de casación n.º 1908/2009, en buena medida ha venido a corregir y a aclarar, por lo que, en modo alguno, debe ser desconocida.

1. EL ALCANCE DEL ARTÍCULO 150.5 DE LA LEY 58/2003

El indicado apartado, ubicado dentro del precepto referido al plazo de duración de las actuaciones inspectoras, que reproduciremos íntegramente para determinar su verdadero alcance, establece:

«Artículo 150. *Plazo de las actuaciones inspectoras.*

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.
2. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.
- b. Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

- a. No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

- b. Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras.

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.
4. Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 180 de esta

ley, dicho traslado producirá los siguientes efectos respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras:

Se considerará como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones.

Se considerará como causa que posibilita la ampliación de plazo, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley.

5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el periodo 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 periodo fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

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

1. De lo expuesto claramente se deduce, como primera y obligada conclusión, que, conforme a lo dispuesto en el artículo 150.5 de la vigente LGT 58/2003, cuando opere una retroacción de actuaciones acordada por una resolución judicial o de un Tribunal Económico-Administrativo, Central o Regional, y hayan de tener lugar actuaciones en ejecución de dicha resolución, ese tipo de ejecuciones –ya veremos el ámbito objetivo de las mismas– han de calificarse como actuaciones inspectoras, y no como meras actuaciones dictadas en ejecución, tal como se referían las SSTs de fecha 6 de junio de 2003 (rec. 5328/97) y de 4 de octubre de 2004 [rec. 425/1999 (NFJ019407)], cuyo criterio ha seguido siendo aplicado por algunos Tribunales, pese a la entrada en vigor del artículo 150.5 de la LGT 58/2003, eludiendo, con ello, su contenido.

Esta cuestión queda claramente resuelta en la vigente ley, toda vez que el artículo 150.5 se ubica, precisamente, en el precepto relativo al «plazo de las actuaciones inspectoras». Procede en consecuencia, una *interpretación sistemática* del precepto, para su correcta exégesis, lo cual se ratifica por la remisión al apartado primero, e indirectamente, a través de aquel, al segundo, que se hace en dicho precepto. Obviamente, a distinta conclusión habría de llegarse si lo dispuesto en dicho apartado 5.º del artículo 150 se encontrase fuera del precepto mencionado. Lo que no puede decirse es que por el hecho de que el apartado 5.º del artículo 150 no establezca expresamente el efecto no interruptivo de la prescripción en caso del transcurso del plazo, aquel no pueda jugar, dada la remisión al apartado 1.º, que a su vez se remite al 2.º. *Si se hubiese querido eludir el efecto no interruptivo de la prescripción previsto en el artículo 150.2 a) al*

apartado 5.º expresamente se hubiere tenido que decir. Ello supone, además, desconocer el elemento sistemático, clave en la interpretación del precepto conforme al artículo 3.1 del Código Civil y, sobre todo, la superación en la nueva LGT del obstáculo fundamental que opuso el Tribunal Supremo con la LGT 230/1963: que dichas actuaciones ya no son actuaciones inspectoras, lo que la nueva LGT, lisa y llanamente, rechaza.

Como sabemos, dicho precepto fue objeto únicamente de dos enmiendas en el Senado en su tramitación parlamentaria: la primera, n.º 79 del Grupo Mixto, relativa al apartado primero, y la segunda, n.º 338 del Grupo Popular, relativa a la reordenación de los apartados, que sí prosperó, incluyendo el entonces artículo 150.6 del Proyecto lo que es hoy el vigente apartado quinto, quedando con ello claro la deliberada voluntad del legislador de ubicar dicho apartado dentro del precepto relativo al «plazo de las actuaciones inspectoras».

2. La segunda cuestión de obligado pronunciamiento es que dicho precepto ha de regir cuando las actuaciones en ejecución han sido realizadas una vez que ha entrado en vigor la Ley 58/2003, esto es, después del 1 de julio de 2004, conforme a la disposición final undécima de la mencionada ley. No puede, por tanto, ser de invocación la disposición transitoria tercera en su apartado primero de dicha Ley 58/2003, la cual indica:

«1. Los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión salvo lo dispuesto en el apartado siguiente...»

Y ello ha de entenderse así, pues de lo contrario podría tener lugar una aplicación permanente y continuada de la Ley 230/1963, si se produjesen sucesivas retroacciones de actuaciones dando origen a otras tantas actuaciones inspectoras, que habrían de seguir el criterio del Tribunal Supremo sentado en las sentencias anteriormente citadas, en el contexto de la Ley 230/1963. No resulta, por tanto, de aplicación dicha disposición transitoria tercera, ni tampoco la quinta de la LGT 58/2003, referida al ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, a las nuevas liquidaciones que se dicten una vez que ha entrado en vigor la Ley 58/2003, aunque sea en ejecución de una resolución de un Tribunal económico-administrativo o judicial dictada antes de la entrada en vigor de dicha ley. Y ello sin olvidar un extendido principio general de Derecho transitorio comúnmente aceptado, como es el de que las disposiciones transitorias deben ser objeto de aplicación de forma restrictiva para los supuestos expresamente contemplados en las mismas, y no de forma extensiva a otros diferentes. Lo contrario hubiese significado dotar de eficacia ultraactiva a la normativa derogada, no siendo tampoco el efecto prevenido por el legislador de 2003.

2. LA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES COMO PRESUPUESTO NECESARIO DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 150.5

Resulta evidente que dicho precepto está pensado en un supuesto de retroacción de actuaciones ordenando por un Tribunal Económico-Administrativo o judicial, pero sin añadir condicionamiento

alguno. Por tanto, la retroacción de actuaciones a que se refiere dicho precepto presenta las siguientes notas características:

1. Se trata de 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 utilizando la expresión «retrotraer las actuaciones». Esta interpretación ha sido confirmada por la citada STS de 24 de junio de 2011 (NFJ044123), la cual, además, pone de relieve que la mencionada retroacción de actuaciones opera aun cuando literalmente no se ordene, pero se deduce materialmente de la resolución que se trata de ejecutar, como ocurrió con el supuesto de hecho que contempló el TS, en el que se trataba solamente de anular una liquidación para practicar otra por entender no procedente la elevación al íntegro, y la propia Administración admitía que se trataba de un supuesto de retroacción¹. Por consiguiente, habrá de estarse a la relación existente entre los fundamentos de derecho y fallo de la resolución, como bien dice SOLER ROCH².
2. Por otro lado, tampoco cabe condicionar la vigencia del precepto citado, artículo 150.5, al hecho de que la retroacción no opere cuando esta sea meramente formal, en el sentido de que se limite a practicar meras actuaciones liquidatorias o aritméticas, pues aparte de que ello supone distinguir donde dicho precepto no distingue, en el supuesto contemplado en la STS de 24 de junio de 2011, se trataba de ejecutar únicamente la cuestión relativa a la elevación al íntegro contenida en el acto originario, lo que puede suponer una mera liquidación matemática; liquidación, por otro lado, que por practicarla la Inspección de Tributos es también actuación inspectora. Por otro lado, esta interpretación restrictiva del 150.5 desconocería el contenido del artículo 239.3 de la LGT 58/2003, que considera como supuesto de retroacción, que no el único, el que tenga lugar por meros defectos formales³.
3. Ningún obstáculo debe haber para apreciar la aplicación de dicho precepto por el hecho de que la retroacción de actuaciones opere para la práctica de una *tasación pericial contradictoria*, pues al margen de la naturaleza impugnatoria de dicho procedimiento, no creo que el mismo quede condicionado a la existencia de un concreto vicio de ilegalidad, como exigen las Sentencias de 10 y 30 de noviembre de 2011, recursos 468/2010 (NFJ045533) y 469/2010 (NFJ045866), de la Sección 4.ª de la Sala de la Audiencia Nacional⁴. Por consiguiente, según se deduce de la letra y el espíritu del artículo 150.5, todas las actuaciones que haya que practicar la Inspección de Tributos, como consecuencia de dicha retroacción, cualquie-

¹ En el mismo sentido se expresa FALCÓN TELLA, R.: «El artículo 150.5 de la LGT: la prescripción en los supuestos de retroacción de actuaciones». *Quincena Fiscal*, 2007, n.º 15-16, págs. 5-8.

² SOLER ROCH, M.ª T.: «La ejecución de resoluciones, autonomía y continuidad», Consejo para la Defensa del Contribuyente, Memoria 2007. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2008, pág. 6.

³ En el mismo sentido se expresa el artículo 66.4 del Reglamento de revisión cuando indica: «4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora...»

⁴ Y ello en la medida en que la tasación pericial contradictoria ha de solicitarse en vía de recurso o de reclamación económico-administrativa, por exigirlo el artículo 135.1 de la LGT 58/2003.

ra que sea su entorno procedimental u origen, son actuaciones inspectoras, tal como las definió el TS en Sentencias de fecha 28 de octubre de 1997 [rec. 5622/1996 (NFJ005641)] y de 4 de julio de 2001 (rec. 4170/1996), por todas, en las que se configura a dichas actuaciones por el elemento subjetivo de quien las practica, la Inspección de Tributos, y sobre todo, a la vista del contenido del artículo 141.1 d) de la LGT. Por otro lado, si se hubiere querido inaplicar el artículo 150.5 a los supuestos de tasación pericial contradictoria expresamente se debiera haber indicado en dicho precepto.

4. Más discutible supone, aunque también se ha defendido, la extensión de dicho precepto a los demás procedimientos tributarios y al sancionador ⁵, 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.

3. LA RELACIÓN DEL ARTÍCULO 150.5 DE LA LGT 58/2003 CON OTROS PRECEPTOS TRIBUTARIOS

Mucho se ha escrito sobre el alcance del mencionado precepto con el conflictivo artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, de revisión en vía administrativa, hasta el punto de que en alguna opinión se ha podido mitigar el alcance del artículo 150.5 de la LGT 58/2003, y para otras el precepto reglamentario es contrario a ley ⁶. El citado precepto establece que «Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación».

Pero como muy bien dice SOLER ROCH, ni hay tal contradicción ni el debate sobre la compatibilidad entre ambos preceptos es tan real como parece, tratándose de un debate artificial ⁷. Que las nuevas actuaciones que se practiquen no sean continuidad del anterior no significa que deje de aplicarse una garantía del contribuyente, como es el del plazo de duración de las actuaciones inspectoras precisamente, porque en el supuesto del 150.5 juega una retroacción de actuaciones que no existe en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005 ⁸. Pero en todo caso, esa falta de continuidad con las actuaciones anteriores no impediría que, por el hecho de transcurrir el plazo de duración de las actuaciones inspectoras aplicable conforme al artículo 150.5, no tuviese lugar la interrupción del plazo de prescripción, conforme al artículo 150.2 de la LGT, y al que se remite indirectamente el apartado 5.º, siendo así que debe entenderse que el plazo que prevé este último precepto no tiene carácter de excepción ⁹.

⁵ Así, ESEVERRI MARTÍNEZ E.: «Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 7, págs. 12 y 14, e igualmente JUAN LOZANO, A.M.ª, «Algunos interrogantes respecto a la identidad del procedimiento de inspección: cuestiones funcionales, temporales y estructurales», dentro de la obra colectiva V Congreso Tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad», pág. 189.

⁶ *Vid.*, DE TORRES ROMO, F. «Ejecución de resoluciones administrativas y judiciales», pág. 2.027 (2006), perteneciente a la obra colectiva *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, vol. III, Bosch. Barcelona.

⁷ SOLER ROCH, M.ª T.: «La ejecución de resoluciones, autonomía y continuidad», pág. 3.

⁸ En sentido parecido, RUIZ TOLEDANO, J.I.: «La ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 87.

⁹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria». *Quincena Fiscal*, n.º 7, págs. 9-15. Y MARTÍNEZ GINER, L.A.: «La ejecución de las resoluciones administrativas en materia tributaria», *Revista Española de*

También se plantean problemas de compatibilidad entre el primer párrafo del mencionado 66.2 cuando dice «Los actos resultantes de la ejecución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución» y el plazo que contempla el artículo 150.5 de la LGT. SOLER ROCH indica que debe prevalecer este último por su mayor rango y especialidad¹⁰, siendo así que aquel no establece consecuencia alguna en caso de incumplimiento¹¹. En todo caso, es posible una interpretación compatible entre ambos preceptos, entendiendo que el citado artículo 66.2 ha de aplicarse cuando no deriven de retroacción alguna las actuaciones a ejecutar. Lo mismo podría aplicarse al confuso artículo 197.8 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, e introducido por Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, el cual expresa:

«8. 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...»¹².

Por otro lado, tampoco existe obstáculo legal en el sentido de que el plazo en que opere la retroacción pueda *ser prorrogado* si existen razones para ello, conforme al artículo 150.1, párrafo 2.º de la Ley 58/2003, e incluso aunque haya habido otro anterior en el inicial procedimiento de inspección anterior a la retroacción acordada, precisamente porque estas segundas actuaciones no son continuación de las anteriores, tal como dice el artículo 66.2 del Reglamento de revisión antes indicado.

4. LA NUEVA DOCTRINA DEL TS EN LA SENTENCIA DE 24 DE JUNIO DE 2011. JURISPRUDENCIA EN TORNO AL ARTÍCULO 150.5 DE LA LGT 58/2003

La citada STS de 24 de junio de 2011 (NFJ044123) vino a confirmar la sentencia de la Sección Cuarta de la Audiencia Nacional de 3 de diciembre de 2007 (NFJ027755), entrando de lleno en el

Derecho Financiero, n.º 140, pág. 823, y SOLER ROCH, ob. cit., pág. 3, consideran que la falta de continuidad de dichas actuaciones no impiden la aplicación del artículo 150.5 citado.

¹⁰ SOLER ROCH, ob. cit., pág. 4.

¹¹ Así SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *Revisión administrativa en vía tributaria: recursos y reclamaciones con jurisprudencia y ejemplos*. CEF, Madrid, 2006. Y también MARTÍNEZ LAGO, M.A.: «La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, n.º 38, pág. 22.

¹² Precepto duramente criticado por FALCÓN TELLA, R., en *Quincena Fiscal*, n.º 6, págs. 7-11, por considerar que restringe las garantías del artículo 150.5. «El nuevo apartado 8 del artículo 197 del Reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión e Inspección: un manifiesto intento de vaciar de contenido el plazo máximo aplicable en la retroacción de actuaciones inspectoras».

examen del artículo 150.5 de la LGT¹³, siendo así que la de la Audiencia Nacional fue a su vez acogida por la Sentencia de la Sección Séptima de esa Sala de fecha 26 de enero de 2009, recurso 491/2006. Sin embargo, la aplicación del citado artículo 150.5 se ha visto en gran medida afectado por la interpretación hecha por la Sección 2.ª de la Sala de la Audiencia Nacional, contenida en Sentencias, entre otras, como las de 6 de octubre de 2011, recurso 416/2008, o de 19 de enero de 2011 [rec. núm. 10/2008 (NFJ041729)], que exigen que la retroacción de actuaciones necesaria para que opere dicho precepto sea expresa u «ordenada» por el propio tribunal judicial, o económico-administrativo, además de distinguir entre ejecución y retroacción de actuaciones¹⁴. Siendo en abstracto diferenciables ambos conceptos, ejecución y retroacción, lo que no cabe, a mi modo de ver, es restringir el ámbito del precepto citado al socaire de una forzada interpretación, toda vez que una y otra generalmente vienen inseparablemente unidas, tal como nos hemos pronunciado con anterioridad.

Tampoco conviene olvidar que la citada STS de 24 de junio de 2011 rechazó el forzado argumento utilizado por la Abogacía del Estado de pretender distinguir entre ejecución de sentencia y retroacción de actuaciones, argumento que también fue utilizado en la Sentencia de la Sección 2.ª de la Sala de la Audiencia Nacional de fecha 19 de enero de 2011 para eludir la aplicación del artículo 150.5 de la LGT 58/2003, y que, como hemos visto, el fundamento jurídico 5.º de la STS rechaza, indicando que «cuando se completan unas actuaciones anuladas también se cumple la resolución o sentencia dictada», además de considerar que no cabe negar que haya habido retroacción de actuaciones cuando así lo ha entendido la propia Administración. Por otro lado, dicha sentencia rechaza lo que denomina «interpretaciones restrictivas sin soporte legal».

Por último, debe concluirse que el pretendido efecto desmedido que se ha predicado de la no interrupción de la prescripción al que se refiere el artículo 150.5 por el transcurso del plazo de duración para la práctica de las actuaciones objeto de retroacción, no resulta del todo novedoso en el ámbito tributario, pues es el mismo que el que derivaba del artículo 31.4 del Real Decreto 939/1986, de 26 de marzo, del Reglamento General de Inspección, o del artículo 29.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de garantías y derechos del contribuyente. Por otro lado, no puede considerarse excesiva la extensión al apartado 5.º del artículo 150 del efecto jurídico no interruptivo de la prescripción previsto en el artículo 150.2 a), y al que hay que concluir por ser dicho efecto derivado del espíritu del propio artículo 150.5, pues el hecho de que las actuaciones en la vía económico-administrativa o judicial no sirvan para interrumpir la prescripción deriva, y es consecuencia obligada, por tanto, del propio precepto, merecedor de una interpretación sistemática y conjunta de todos sus apartados. Y si se considera que tiene lugar el efecto no interruptivo pretendido en el artículo 150.2 a) al que se remite el artículo 150.5, por la vía del apartado 1.º, y el precepto está pensando en una retroacción derivada de resolución judicial o dictada en la vía económico-administrativa, es lisa y llanamente porque las interrupciones en dichas vías no se tienen en cuenta en las nuevas actuaciones inspectoras reali-

¹³ A diferencia de otras sentencias, a las que no se aplica, por razones temporales, dicho precepto. Así STS de 19 de diciembre de 2011, recurso 2376/2010 (NFJ045554), y las Sentencias de 14 de marzo de 2008 (casación para la unificación de doctrina 314/2004, FJ 4.º), 11 de julio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 329/2004, FJ 4.º) y 18 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 410/2004).

¹⁴ En este sentido debemos destacar el comentario del Ilustre Magistrado de la Sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Ilmo. Sr. D. José Navarro Sanchís, recogida en *El Economista* de 31 de enero de 2011, «Una interpretación del artículo 150.5 de la LGT».

zadas como consecuencia de la retroacción practicada, que se someten, por ello, al específico plazo del apartado 5.º, que será el plazo que reste conforme al artículo 150.1, o en su caso, al de seis meses, si aquel periodo fuera inferior, lo que constituirá la regla general.

Espero, a la vista de este artículo, haber podido aportar algo de interés al lector, sobre una cuestión a mi modo de ver, de gran interés, y que la acertada STS de 24 de junio de 2011 –la primera del Alto Tribunal en la que se enfrenta de lleno a este precepto– ha sabido reconducir a sus justos términos, frente a lo que modestamente, entiendo, forzadas interpretaciones de dicho precepto, contrarias a su letra y espíritu.