

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068924

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 4 de diciembre de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 4200/2017

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Recursos. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. *Directores de Departamento de la AEAT que discuten la doctrina del TEAC. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* En el caso examinado, y a la vista de las alegaciones del Director recurrente, el criterio discutido es del propio Tribunal Central. Pues bien, la doctrina que sienta este TEAC tiene carácter vinculante para toda la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas, incluyendo tanto a los órganos de aplicación de los tributos, como a los órganos de revisión como a las respectivas Direcciones Generales de Tributos, de conformidad con los arts. 239.8 y 242 de la Ley 58/2003 (LGT). El recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio no es la vía procesal idónea para que los Directores de Departamento de la AEAT discutan la doctrina del TEAC. Por ello, el presente caso, resulta inadmisibile de conformidad con el art. 242 de la Ley 58/2003 (LGT), pues se está impugnando a través del recurso extraordinario para la unificación de criterio, la propia doctrina del TEAC, la cual, a través de esta vía procesal, resulta inimpugnabile. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 188, 239 y 242.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 6 de mayo de 2016, recaída en el recurso planteado frente a la ejecución de la resolución de la reclamación nº 29/04532/2013 concerniente a liquidación y sanción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT dictó liquidación correspondiente al IRPF, ejercicios 2007 a 2009, así como acuerdo de resolución de procedimiento sancionador en el que se impuso al obligado tributario en cada uno de los ejercicios comprobados una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave por dejar de ingresar.

2. Disconforme con los anteriores acuerdos el obligado tributario interpuso la reclamación económico-administrativa con nº de referencia 29/04532/2013 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante), que acordó en su resolución de 25 de junio de 2015: *“ESTIMAR parcialmente la presente reclamación, anulando la liquidación y la sanción derivadas de la comprobación del I.R.P.F 2007, al estar prescrita y, anulando la liquidación y la sanción derivadas de la comprobación del I.R.P.F 2008 y 2009, que deberán ser sustituidas por otras en los términos contenidos en el presente acuerdo”*

3. Con fecha 21 de diciembre de 2015 la Administración dictó el siguiente acuerdo en ejecución de la resolución del TEAR:

“1. Anular la liquidación ... derivada del acta objeto de impugnación en la cantidad de 49.462,72 euros. 2. Practicar nuevo acuerdo de liquidación del que resulta una deuda tributaria de 7.458,86 (incluidos 1.654,25€ de intereses de demora), es decir de acuerdo con el pronunciamiento del TEARA sin incluir las ganancias patrimoniales no justificadas por importe de 60.858,00 € en el ejercicio 2008 y 61.059,00 € en el ejercicio 2009, (...) 1. Anular la liquidación ... derivada del expediente sancionador objeto de impugnación en la cantidad de 30.528,82 euros. 2. Practicar nuevo acuerdo de liquidación determinando el importe de la sanción aplicable, del que resulta una deuda tributaria de 3.733,37 euros (...)”

4. Disconforme con el acuerdo de ejecución el obligado tributario interpuso recurso contra él. El TEAR estimó el recurso contra la ejecución y anuló el acto administrativo impugnado con base en los argumentos siguientes:

TERCERO. El artículo 241 ter de la Ley 58/2003, General Tributaria establece que *“los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquéllas”*. El artículo 66 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa, señala, en su apartado primero, que *“los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos”*.

En este caso concreto y, respecto de la liquidación practicada señalar que la Administración ha ejecutado correctamente la resolución dictada por este Tribunal. El alcance del procedimiento inspector abarca el IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, siendo el resultado de la liquidación final la suma de las liquidaciones practicadas en cada uno de los ejercicios, y que aparecen desglosadas en el acuerdo de liquidación. Por tanto, la Administración, de conformidad con la resolución de esta Tribunal, ha anulado la liquidación practicada por el IRPF 2007 y ha practicado nuevas liquidaciones por el IRPF 2008 y 2009, cuya suma ha dado lugar a la liquidación ..., ahora exigida.

De igual modo ocurre con el acuerdo sancionador. No obstante, en este caso, vamos a determinar si procede aplicar la reducción por conformidad con la sanción e ingreso de la misma en periodo voluntario (artículo 188.3 LGT).

Sobre dicha cuestión se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 27/10/2014 (RG 3763/2011) en los siguientes términos:

QUINTO. La CUARTA DE LAS CUESTIONES es determinar la procedencia o no de la exigencia de la reducción del art. 188.3 LGT inicialmente aplicada.

Dispone al respecto el artículo 188.3 de la LGT, por lo que aquí interesa:

“El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en un 25% si concurren las siguientes circunstancias:

a) *Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.*

b) *Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.*

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción”

Coincide la doctrina en afirmar que la finalidad de la norma es contribuir a la disminución de la litigiosidad en el ámbito tributario.

Y si bien el último párrafo transcrito del art. 188.3 LGT dispone, sin mayor desarrollo, que basta la simple interposición de recurso o reclamación frente a la liquidación o sanción para exigir al contribuyente el ingreso de la reducción inicialmente aplicada, cabe preguntarse si dicha exigencia es o no, en todo caso, definitiva e irrevocable, o bien sí, por el contrario, existen supuestos en los que cabe aplicarla de nuevo.

En concreto, este Tribunal entiende que en los supuestos en los que el contribuyente presente recurso o reclamación frente a la liquidación de la que trae su causa la sanción, o frente a la sanción propiamente dicha, y dicho recurso o reclamación sea parcialmente estimado, debe aplicarse la reducción objeto de controversia sobre la nueva sanción a imponer en tanto en cuando el contribuyente no presente recurso o reclamación frente a la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, no impugne, por considerarla improcedente o errónea, la liquidación dictada en ejecución de la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, y además cumpla lo dispuesto en el apartado a) del precepto respecto del importe de la nueva sanción liquidada fruto de la estimación parcial (salvedad hecha de que hubiere ya ingresado con anterioridad el importe de la sanción originariamente liquidada). Y ello toda vez que las referidas omisiones de impugnación llevan cabalmente a pensar que si la Administración tributaria hubiere ya "ad initio" propuesto al contribuyente la práctica de la liquidación y/o sanción finalmente resultante de la estimación parcial, éste hubiere prestado conformidad a la misma (o cuanto menos no la habría impugnado) de forma tal que, entendemos, no puede verse el contribuyente económicamente perjudicado de las disconformidades a derecho contenidas en la liquidación tributaria o sancionadora practicada por la Administración.

En el acuerdo de ejecución, la Administración no contempla dichas reducciones. Tal y como se expuso anteriormente, debemos estimar el presente recurso contra la ejecución al entender que el interesado sí cumple el requisito del artículo 188.3 b).

Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, que alega lo siguiente:

La cuestión de fondo se centra en determinar si procede la aplicación de la reducción establecida en el artículo 188.3 de la LGT, vinculada al ingreso de la sanción y a que no se recurra la liquidación y la sanción.

La resolución recurrida aplica la doctrina establecida por el TEAC en su resolución de 27 de octubre de 2014 (RG 3763/2011) según la cual se debe aplicar la reducción del artículo 188.3 de la LGT a la sanción dictada en ejecución de una resolución parcialmente estimatoria siempre que se den una serie requisitos. Advierte el Director recurrente que esta resolución no está publicada en la Base de Datos de Doctrina y Criterios del TEAC pero sí lo está, en cambio, otra resolución en el mismo sentido, de 2 de diciembre de 2015 (RG 3398/2012), que establece como criterio el siguiente: *"Este Tribunal entiende que en los supuestos en los que el contribuyente presente recurso o reclamación frente a la sanción, y dicho recurso o reclamación sea parcialmente estimado, debe aplicarse la reducción objeto de controversia sobre la nueva sanción a imponer en tanto en cuando el contribuyente no presente recurso o reclamación frente a la resolución parcialmente estimatoria, no impugne, por considerar improcedente o errónea la sanción dictada en ejecución de la resolución parcialmente estimatoria y además cumpla lo dispuesto en el apartado a) del art. 188.3 LGT respecto del importe de la nueva sanción liquidada fruto de la estimación parcial. Y ello toda vez que las referidas omisiones de impugnación llevan cabalmente a pensar que si la Administración tributaria hubiere ya "ad initio" propuesto al contribuyente la práctica de la sanción finalmente resultante de la estimación parcial, éste hubiere prestado conformidad a la misma (o cuanto menos no la habría impugnado) de forma tal que, entendemos, no puede verse el contribuyente económicamente perjudicado por las disconformidades a derecho contenidas en la liquidación sancionadora practicada por la Administración"*.

Continúa su escrito de alegaciones el Director señalando: "De esta manera, el Tribunal aplica la reducción del artículo 188.3 de la LGT a supuestos no expresamente previstos en la norma, partiendo de la base de que si de inicio la Administración hubiere impuesto la sanción que resulta de la ejecución, el contribuyente habría prestado conformidad y no la habría recurrido, teniendo en cuenta que el principio que late en esta reducción es la disminución de la litigiosidad".

A este respecto, el Departamento de Inspección de la AEAT no comparte ciertos aspectos de la doctrina establecida con carácter general por parte del Tribunal así como la aplicación de la misma al caso concreto.

A) Sobre la aplicación generalizada del artículo 188.3 de la LGT a supuestos de ejecución.

Partiendo de la base de que la Administración está vinculada por la doctrina que de modo reiterado dicte el TEAC, entendemos que esta doctrina puede y debe ser matizada. Y es que no se puede presuponer, en todo caso, que si se hubiera dictado al inicio la sanción resultante de la ejecución de la estimación parcial, el contribuyente no

habría recurrido. Esa presunción debería estar vinculada a que todos los motivos de impugnación del obligado tributario hayan sido los estimados por el Tribunal.

Supongamos, por ejemplo, una sanción recurrida por el contribuyente. Partamos de la base de que los motivos por los cuales se impugna la sanción son ausencia de culpabilidad y que no se debe apreciar la existencia de medios fraudulentos y que, por tanto, la calificación debe ser grave en lugar de muy grave. Si los tribunales finalmente deciden que existe culpabilidad pero no se aprecian los medios fraudulentos, habrá que dictar una nueva sanción con la cuantificación correspondiente a las sanciones graves en lugar de muy graves. Pero de ello no se puede presuponer que el obligado tributario no habría recurrido si la sanción hubiera sido inicialmente calificada como grave, ya que además de la pretensión estimada hay otra cuestión que ha sido litigiosa y que no ha sido estimada por los tribunales. En este caso, no tendría sentido que se aplicara la reducción del artículo 188.3 a la sanción resultante por mucho que se ingresara y no se siguiera recurriendo contra la misma.

Por el mismo motivo, tampoco cabría la aplicación de la reducción cuando la estimación parcial venga motivada no por una alegación del contribuyente sino por una cuestión apreciada de oficio por el Tribunal en aplicación de lo establecido en el artículo 239.2 de la LGT. Se trataría, por ejemplo, del caso de una sanción recurrida por el contribuyente por entender como único motivo de impugnación que el perjuicio económico está incorrectamente calculado. El Tribunal, entrando a conocer la reclamación, considera que el perjuicio económico es correcto pero que no procede la aplicación del criterio de graduación de la comisión repetida porque no se cumplen los requisitos, cuestión no alegada por el obligado tributario. Entendemos que en este caso tampoco procedería aplicar la reducción prevista en el artículo 188.3 de la LGT ya que no se puede presumir que si la sanción impuesta hubiera sido la derivada de la ejecución no se habría recurrido por el contribuyente.

En consecuencia, entendemos que solo cabría aplicar la reducción prevista en el artículo 188.3 de la LGT a sanciones dictadas en ejecución de una resolución estimatoria parcial cuando deriven de la estimación de todas las pretensiones alegadas por el contribuyente. De este modo sí se puede presumir razonablemente que el contribuyente no habría recurrido si la sanción impuesta inicialmente hubiera sido la resultante de la ejecución.

B) Sobre los requisitos concretos de aplicación del artículo 188.3 de la LGT a supuestos de ejecución y a este caso.

Según la doctrina que venimos analizando, en caso de sanción dictada en ejecución de una resolución parcialmente estimatoria procederá aplicar la reducción del artículo 188.3 de la LGT a la nueva sanción a imponer siempre que:

- No se presente recurso o reclamación contra la resolución parcialmente estimatoria.
- No se impugne, por considerarse improcedente o errónea, la nueva sanción.
- Y se ingrese el importe resultante de la nueva sanción.

No obstante, entendemos que la doctrina expuesta no recoge de manera completa los requisitos exigibles para la aplicación del artículo 188.3 de la LGT. Este artículo exige para la aplicación de la reducción del 25% que se produzca el ingreso total del importe restante de la sanción y que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

En este caso el recurso contra la ejecución se ha interpuesto tanto contra la liquidación como contra la sanción dictadas en ejecución. Por ello entendemos que si bien en un primer momento podría haberse reconocido la aplicación de la reducción del artículo 188.3 de la LGT, ésta se habría perdido al haberse recurrido la liquidación dictada en ejecución de la resolución, motivo por el cual no habría que reconocer en esta instancia la aplicación de la reducción.

Tal y como reconoce el propio TEAC al extender la aplicación de la reducción del 25% a las sanciones impuestas como consecuencia de la ejecución de un fallo, la finalidad de la reducción es reducir la litigiosidad. En este caso no se ha reducido la litigiosidad porque la resolución impugnada se tiene que pronunciar sobre la liquidación dictada en ejecución. El contribuyente interpuso recurso de ejecución contra la liquidación dictada en ejecución, alegando la prescripción. El TEAR se pronunció sobre el mismo desestimando las pretensiones del contribuyente y confirmando la liquidación dictada en ejecución.

En conclusión, entendemos que no procede la aplicación de la reducción prevista en el artículo 188.3 de la LGT porque el contribuyente ha recurrido la liquidación dictada en ejecución.

El Director recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la estimación del presente recurso extraordinario y que fije como criterio:

1. La reducción por ingreso y no recurso prevista en el artículo 188.3 de la LGT solo puede aplicarse a sanciones dictadas en ejecución de fallos que hayan estimado todas las pretensiones alegadas por el obligado tributario.

2. La reducción por ingreso y no recurso prevista en el artículo 188.3 de la LGT procederá en aquellos casos en que:

- No se presente recurso o reclamación contra la resolución parcialmente estimatoria.
- No se impugne, por considerarla improcedente o errónea, la nueva sanción.
- No se impugne la liquidación dictada en ejecución de la que deriva la sanción.
- Y se ingrese el importe resultante de la nueva sanción.

Tercero:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

Dispone el artículo 242.1 de la LGT que *“Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.”*

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones”.

Como puede observarse, son recurribles a través del recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio exclusivamente las resoluciones de los Tribunales Regionales o Locales no susceptibles de recurso de alzada ordinario, estando atribuida su resolución al Tribunal Económico-Administrativo Central, y siempre que aquellas resoluciones sean gravemente dañosas o erróneas, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Examinados tanto el escrito de interposición del presente recurso extraordinario de alzada así como el de alegaciones, se infiere con claridad que el Director recurrente se opone a la resolución del TEAR impugnada por haber aplicado una doctrina de este Tribunal Central de la que aquél discrepa.

Así, cuestiona dos aspectos de la doctrina contenida en las resoluciones de este Tribunal Central de 27 de octubre de 2014 (RG 3763/2011), a la que remite el TEAR, y de 2 de diciembre de 2015 (RG 3398/2012). Esta última resolución es la publicada en la web oficial de este Tribunal Central, en la base de datos de doctrina, porque fue la estableció dicha doctrina, al reiterar el criterio de la primera resolución de octubre de 2014 la cual, a su vez, al ser la primera que se dictó aún no constituía dicha doctrina, refiriéndose a la existencia de este precedente de forma expresa el fundamento de derecho segundo de la Resolución sí publicada RG 3398/2012.

Sentado lo anterior, los dos aspectos de la doctrina de este Tribunal Central que se cuestionan en el presente recurso extraordinario para que este Tribunal unifique criterio son:

1. La aplicación generalizada del artículo 188.3 de la LGT a supuestos de ejecución. Señala en este sentido que *“...este Centro Directivo no comparte ciertos aspectos de la doctrina establecida con carácter general por parte del Tribunal...”* y que *“Partiendo de la base de que la Administración está vinculada por la doctrina que de modo reiterado dicte del TEAC, entendemos, dicho sea con todos los respetos, que esta doctrina puede y debe ser matizada”*.

2. Los requisitos concretos de aplicación del artículo 188.3 de la LGT a los supuestos de ejecución. En relación con esta cuestión manifiesta que *“entendemos que la doctrina expuesta no recoge de manera completa los requisitos exigibles para la aplicación del art. 188.3 LGT”*.

En el caso examinado y a la vista de las alegaciones del Director recurrente, el criterio discutido es del propio Tribunal Central. La doctrina que sienta este TEAC tiene carácter vinculante para toda la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas, incluyendo tanto a los órganos de aplicación de los tributos, como a los órganos de revisión como a las respectivas Direcciones Generales de Tributos, de conformidad con los artículos 239.8 y 242 de la Ley General Tributaria.

Por ello, el presente recurso resulta inadmisibile de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, pues se está impugnando a través del recurso extraordinario para la unificación de criterio, la propia doctrina del TEAC, la cual, a través de esta vía procesal, resulta inimpugnable.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)

ACUERDA

DECLARARLO INADMISIBLE.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.