

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ054885

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 17 de julio de 2014

Vocalía 4.<sup>a</sup>

R.G. 2007/2009

**SUMARIO:**

**Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Ejecución. Incidente de ejecución. Sanción parcialmente anulada por no apreciarse culpabilidad respecto de una de las causas de regularización.** En el caso que se analiza, la cuestión planteada por la entidad en el incidente de ejecución que se examina es la caducidad del procedimiento sancionador, al dictarse el acuerdo de ejecución una vez superado el plazo establecido en el art. 211.2 de la Ley 58/2003 (LGT), en relación con el art. 150.5 de la misma Ley, por lo que solicita la anulación del acuerdo de ejecución de sanción. Pues bien, el precepto invocado se refiere exclusivamente a las actuaciones inspectoras y así, como señala la STS, de 24 de junio de 2011, recurso n.º 1908/2008 (NFJ044123), este precepto tiene un ámbito de aplicación 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. En este caso, ni se ordena en la resolución que se ejecuta una retroacción de actuaciones para completar el expediente ni, lo que es más importante, la actuación de ejecución de la resolución, en este caso, puede considerarse como una actuación inspectora, que es la contemplada en el art. 150 de la Ley 58/2003 (LGT), al ser el procedimiento sancionador un procedimiento distinto y separado de los de aplicación de los tributos, como expresamente recoge el art. 208 de la misma Ley 58/2003 (LGT). Por estas razones no es admisible la pretendida aplicación del mencionado art. 150 de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 103 y 109.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 83, 150, 211 y 225.

Ley 230/1963 (LGT), art. 90.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 66 y 70.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (17/07/2014), en los incidentes de ejecución que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestos por X, S.L., con NIF ..., actuando en su nombre y representación D. A y con domicilio a efectos de notificaciones en la ..., contra el acto dictado por la Dependencia Regional de Inspección, sede Tarragona, de la Delegación Especial de Cataluña (Agencia Estatal de Administración Tributaria) el 15 de julio de 2013, en ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de julio de 2012 del recurso contencioso-administrativo nº 236/2011, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de mayo de 2011 (RG 2007/2009 y RG 3454/2009).

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero:**

En fecha 6 de noviembre de 2006 se notifica a la entidad X, S.L. por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 2003, 2004 y 2005.

Las mencionadas actuaciones de comprobación concluyen el 29 de enero de 2009 con la incoación de acta de disconformidad A02- ..., acompañada del preceptivo informe ampliatorio.

En fecha 2 de marzo de 2009, se dicta acuerdo de liquidación en relación con el impuesto y periodos indicados, del que resultan los siguientes importes:

Cuota	136.924,97
Intereses de demora	41.221,75
Total deuda	178.136,72

La regularización practicada se basa, en síntesis, en los siguientes hechos y fundamentos de derecho:

1. Minoración del IVA soportado deducible correspondiente a las facturas emitidas por Y, S.L. de fechas 31 de diciembre de 2004 y 31 de diciembre de 2005, por no acreditarse que su emisión responda a servicios realmente prestados.

2. Aumento de IVA devengado en el 16% de los gastos contabilizados correspondientes a reformas realizadas en el piso de la suegra del administrador de la entidad, que no fueron finalmente facturados al destinatario final. Se consideran servicios gratuitos que no se realizan para fines de la empresa y por tanto se produce el hecho imponible autoconsumo de servicios de conformidad con el artículo 12.3.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3. Regularización de las cuotas devengadas y soportadas por diferencia entre lo registrado y lo declarado.

4. Las cuotas soportadas correspondientes a facturas emitidas en enero de 2004 por Z, S.L. registradas en el cuarto trimestre de 2003 se consideran deducibles en el primer trimestre de 2004.

### **Segundo:**

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras descritas, en fecha 21 de abril de 2009 se notifica a la entidad acuerdo de inicio y propuesta de resolución de expediente sancionador.

En fecha 12 de junio de 2009 se dicta acuerdo de imposición de sanción, del que resulta que las infracciones cometidas son las previstas en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, consistentes en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. Las infracciones se califican como leves, y las correspondientes sanciones alcanzan el 50% de la base de la sanción en cada caso. El importe total resultante asciende a 107.548,48 euros.

### **Tercero:**

Contra el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción descritos en los antecedentes de hecho anteriores, la entidad interpone en fecha 26 de marzo de 2009 y 7 de julio de 2009 respectivamente, las reclamaciones económico-administrativas nº 2007/2009 y 3454/2009 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

El Tribunal Central resuelve de forma acumulada el 10 de mayo de 2011, acordando desestimar las reclamaciones económico-administrativas formuladas.

### **Cuarto:**

Contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, la entidad interpone recurso contencioso-administrativo nº 236/2011 ante la Audiencia Nacional, que resuelve en fecha 17 de julio de 2012 estimando parcialmente el recurso, declarando conforme a derecho el acuerdo de liquidación y anulando parcialmente el acuerdo de imposición de sanción, exclusivamente en la parte que sanciona la regularización consistente en aumentar el IVA devengado por operaciones de autoconsumo de servicios.

### **Quinto:**

En fecha 15 de julio de 2013, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña dicta acuerdo de ejecución de resolución contencioso-administrativa dictada por la Audiencia Nacional del recurso nº 236/2011. En el acuerdo se hace constar:

*“En ejecución de la resolución de fecha 17-07-2012 adoptada en el procedimiento de referencia, donde se acuerda:*

*ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de OBCICAT SL contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de mayo de 2011 (R.G 2007-09 y RG 3454-09) y en consecuencia se declara conforme a derecho el acuerdo de liquidación 2 de marzo de 2009 dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña referida al Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicios 2003, 2004 y 2005 y en cuanto al acuerdo de imposición de sanción de 12 de junio de 2009 se anula exclusivamente en la parte que acuerda imponer una sanción por la regularización referida al incremento del IVA devengado correspondiente a las operaciones de autoconsumo derivadas de las obras de reparación realizadas en el piso de la suegra del administrador. No se hace condena a costas.*

*PRIMERO. Que, según antecedentes consultados, la sanción estaba suspendida en vía administrativa, no así en vía contenciosa.*

*SEGUNDO. Que a resultas de la sentencia de la Audiencia Nacional procede dar de baja parcialmente la sanción en 2.415,53 €, que corresponden a las cuotas devengadas por las operaciones de autoconsumo derivadas de las obras de reparación realizadas en el piso de la suegra del administrador. Así, dichas cuotas devengadas ascienden a 6.411,07 € en 4T/2003 (no tiene trascendencia ya que en este periodo no hay sanción), 4.438,28 € en 1T/2004 (la sanción correspondiente asciende a 2.219,14 €), 1.466,44 € en 3T/2004 (no tiene trascendencia ya que en este periodo no hay sanción), 382,77 € en 3T/2004 (la sanción correspondiente asciende a 151,39 €) y 256,84 € en 4T/2004 (no tiene trascendencia ya que en este periodo no hay sanción). En consecuencia procede disminuir la sanción en su día impuesta en 2.410,53 € (2.219,14 € del 1T/2004 y 151,39 € del 3T/2004)".*

#### **Sexto:**

Contra el acuerdo de ejecución descrito en el antecedente anterior, la entidad interpone recurso de reposición ante la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña en fecha 1 de agosto de 2013. En el escrito de interposición, la entidad alega caducidad del procedimiento sancionador, al dictarse el acuerdo de ejecución el 15 de julio de 2013, una vez superado el plazo establecido en el artículo 211.2 de la Ley 58/2003, en relación con el artículo 150.5 de la misma Ley. Solicita, de acuerdo con lo anterior, la anulación del acuerdo de ejecución impugnado.

El citado recurso de reposición fue remitido por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña para su resolución al Tribunal Económico-Administrativo Central y calificado por éste como incidente de ejecución.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero:**

Con carácter previo a la resolución de los presentes incidentes de ejecución, cabe señalar que, tal como se indica en el antecedente de hecho sexto, la entidad ha interpuesto recurso de reposición contra el acuerdo de ejecución de sentencia de la Audiencia Nacional dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, por el que se modifica el acuerdo de imposición de sanción por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 2003 a 2005. En el escrito de interposición, la interesada alega caducidad el procedimiento sancionador, cuestión no planteada ni decidida en la sentencia que se ejecuta.

La Dependencia Regional de Inspección remitió el recurso de reposición a este Tribunal Central, que lo califica, a efectos de su tramitación, como incidente de ejecución.

En relación con los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución judicial, el artículo 103 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dispone expresamente:

“La potestad de hacer ejecutar las sentencias y demás resoluciones judiciales corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales de este orden y su ejercicio compete al que haya conocido del asunto en primera o única instancia”.

En cuanto a las vías de impugnación que cabe ejercitar frente los actos de ejecución de una resolución judicial dictados por la Administración tributaria, son las previstas a tal efecto en la Ley 29/1998, que en su artículo 109.1 habilita al incidente “judicial” como única vía de impugnación al disponer:

“La Administración Pública, las demás partes procesales y las personas afectadas por el fallo, mientras no conste la total ejecución de la sentencia, podrán promover incidente para decidir, sin contrariar el contenido del fallo, cuantas cuestiones se planteen en la ejecución”.

Sin embargo, como se ha indicado anteriormente, la interesada está planteando una cuestión nueva, no abordada ni decidida en la resolución judicial. Pues bien, en el incidente de ejecución judicial no pueden resolverse cuestiones que no hayan sido planteadas ni decididas en el fallo, o que no guarden con éste una directa e inmediata relación de causalidad, pues de otro modo “no sólo se vulnerarían las normas legales que regulan la ejecución, sino que podría resultar menoscabado, asimismo, el derecho a la tutela judicial efectiva de las partes procesales o de terceros” (sentencia del Tribunal Constitucional 167/1987, de 28 de octubre).

En definitiva, es doctrina de este TEAC (Resolución de 20 de diciembre de 2010, 00/631/2006/52/IE) que frente a los actos de ejecución de resoluciones judiciales sólo cabe interponer incidente judicial (artículo 109.1 de la Ley 29/1998), salvo que el interesado plantee "cuestiones nuevas" que no fueran objeto de la contienda judicial ni decididas en el fallo, en cuyo caso podrá interponer un incidente de ejecución en vía económico-administrativa, previo el potestativo recurso de reposición.

La conclusión de lo expuesto es que el acuerdo de ejecución dictado por la Administración tributaria es un acto recurrible en reposición y, por tanto, ha sido indebidamente remitido a este Tribunal Central para su resolución.

No obstante, en fecha 21 de enero de 2014 se notifica a la entidad el correspondiente trámite de puesta de manifiesto y formulación de alegaciones, sin que conste la presentación de escrito de alegaciones a esta fecha ni oposición de la entidad al conocimiento por el Tribunal Económico-Administrativo Central de las cuestiones por ella planteadas en el recurso de reposición.

Por tanto, el presente incidente de ejecución se considera como reacción por parte de la entidad contra la desestimación presunta del recurso de reposición interpuesto, por el transcurso del plazo de un mes desde el día siguiente a su presentación, en los términos previstos en el artículo 225.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Por todo lo expuesto, este Tribunal se considera competente para resolver el presente incidente de ejecución.

### **Segundo:**

La cuestión planteada por la entidad en el incidente de ejecución que se examina es la caducidad del procedimiento sancionador, al dictarse el acuerdo de ejecución el 15 de julio de 2013, una vez superado el plazo establecido en el artículo 211.2 de la Ley 58/2003, en relación con el artículo 150.5 de la misma Ley, por lo que solicita la anulación del acuerdo de ejecución de sanción impugnado.

En primer lugar, el artículo 150 de la ley 58/2003, cuya aplicación reclama la interesada en relación con el artículo 211.2 como fundamento de la pretendida caducidad del procedimiento sancionador, bajo el Título de "*Plazo de las actuaciones inspectoras*" establece en el apartado 5:

*"5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución".*

Este precepto pone término al debate surgido en el tiempo en que la Ley aplicable era la Ley 230/1963 sobre si la ejecución de una sentencia o resolución económico-administrativa tenía o no el carácter de actuación inspectora y quedaba o no sujeta al régimen propio de éstas actuaciones, en particular, el referido al tiempo de las mismas. Pero claramente el precepto invocado se refiere exclusivamente a las actuaciones inspectoras y así, como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011 (recurso nº 1908/08), este precepto tiene un ámbito de aplicación 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.

En este caso, ni se ordena en la resolución que se ejecuta una retroacción de actuaciones para completar el expediente ni, lo que es más importante, la actuación de ejecución de la resolución, en este caso, puede considerarse como una actuación inspectora, que es la contemplada en el artículo 150 de la Ley 58/2003, al ser el procedimiento sancionador un procedimiento distinto y separado de los de aplicación de los tributos, como expresamente recoge el artículo 208 de esta misma ley.

Por estas razones no es admisible la pretendida aplicación del artículo 150 citado para fundamentar la caducidad que pretende.

### **Tercero:**

La entidad invoca asimismo la aplicación del artículo 211.2 de la Ley 58/2003 en relación con el artículo 150.5 de la misma Ley. El régimen temporal del procedimiento sancionador se encuentra regulado en el citado artículo 211, que establece un plazo máximo de duración de seis meses desde la comunicación de inicio hasta la notificación de su resolución, y cuyo incumplimiento determina su caducidad, que aquí significa no solo el archivo de lo actuado, sino la imposibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sobre los mismos hechos.

En el presente caso no nos encontramos ante la terminación de un nuevo procedimiento sancionador ni ante la finalización del procedimiento sancionador originario, sino ante la ejecución de una sentencia que modifica la sanción inicialmente impuesta, por lo que en modo alguno se ha vulnerado el plazo invocado de seis meses. En efecto, las actuaciones realizadas y aquí impugnadas han de enmarcarse en el ámbito de las actuaciones de ejecución, en este caso, de un procedimiento sancionador ya iniciado y terminado con anterioridad, no formando parte dicho acto de ejecución el procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Se trata, pues, de actuaciones que, "encomendadas a órganos diferentes", como expresa el artículo 90 de la Ley General Tributaria de 1963, se ejercen "con separación", diferenciación también recogida entre los dos órdenes de actuaciones citados en la nueva Ley General Tributaria, artículo 83, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, cuyo artículo 66.2 señala expresamente:

*"2. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.*

*Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación."*

Si bien este artículo se refiere a la ejecución de resoluciones administrativas, resulta igualmente de aplicación para la ejecución de resoluciones judiciales, de acuerdo con lo previsto en el artículo 70 del citado Real Decreto 520/2005.

Del precepto antes transcrito resulta, en primer lugar, que, en caso de incumplimiento del plazo regulado en el mismo no se produce caducidad ni los eventuales efectos de la misma y, en segundo lugar, que un acto dictado en ejecución de una resolución constituye un acto de ejecución que no puede encuadrarse entre los procedimientos de gestión, ya que han de distinguirse dos órdenes de actuaciones: las de gestión (en sentido amplio) que se desarrollan en este caso durante el procedimiento sancionador hasta que se dicta el acuerdo sancionador, y las de revisión o resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se suscitaron, siendo actuaciones que se ejercen separadamente y están encomendadas a órganos diferentes. En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resolución de 23 de enero de 2014 (RG 7804/08/50/IE).

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, vistos los presentes incidente de ejecución,

#### **ACUERDA**

desestimarlos, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.