

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ059613

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de septiembre de 2015

Vocalía 6.^a

R.G. 6864/2013

SUMARIO:

Procedimientos tributarios. Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones. Alcance del art. 150.5 Ley 58/2003 (LGT). En el presente caso, el Tribunal Regional estimó la alegación del reclamante en cuanto a considerar una serie de gastos de urbanización como parte del precio de adquisición para la determinación de la ganancia patrimonial que se liquidaba. Se está por tanto, ante un fallo que afecta al fondo del asunto, a una cuestión material que requiere la anulación de la liquidación primigenia y el dictado de una nueva, siendo la retroacción un instrumento previsto únicamente para la reparación de quiebras procedimentales, por lo que el plazo para su ejecución no está afectado por lo dispuesto en el art. 150.5 de la Ley 58/2003 (LGT). No obstante, este Tribunal debe acatar la doctrina sentada por el Tribunal Supremo sobre el ámbito de aplicación de lo dispuesto en el citado precepto -SSTS, de 30 de enero de 2015, recurso n.º 1198/2013 (NFJ058528) y de 18 de junio de 2015, recurso n.º 3531/2014 (NFJ059097)-. Así pues, la citada jurisprudencia impone concluir que el plazo máximo de que dispone la Inspección para la ejecución de fallo será de 6 meses, conforme a lo establecido en el art. 150.5 Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 150.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 66.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuesto por **MC...** (NIF ...), actuando en su propio nombre, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, notificada el 19 de junio de 2013, resolviendo las reclamaciones números 28/15033/06/50-IE y 28/18090/06/50-IE interpuestas contra el Acuerdo de ejecución de resolución de 28 de abril de 2010, Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicios 2001 y 2002, cuantía de 270.154,43 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha del 24 de marzo de 2010 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, dictó Resolución de las reclamaciones 15033/06 y 18090/06 indicando en su fallo el acuerdo del Tribunal en "*ESTIMAR EN PARTE la reclamación nº 15033/06, anulando el acuerdo impugnado en los términos establecidos en el FD cuarto y ESTIMAR la reclamación 18090/06 anulando el acuerdo impugnado.*"

Con fecha 22 de febrero de 2011 la oficina de Inspección notificó al obligado tributario dos acuerdos de ejecución de la resolución, el primero relativo a la liquidación principal, con deuda tributaria global de 336.448,38 euros, 66.193,95 por el ejercicio 2001 y 270.154,41 euros por el ejercicio 2002, a ingresar 64.511,75 euros una vez deducido el importe ingresado, el segundo, referido a la sanción, por importe a ingresar de 120.181,06 euros.

Segundo.

Disconforme con lo anterior, el interesado interpuso incidentes de ejecución ante el TEAR de Madrid el 7 de marzo de 2011 alegando:

- De la ejecución de la liquidación, caducidad del expediente por haber transcurrido más de 6 meses desde el 16/07/2010, fecha de la recepción de la notificación de la resolución de la Oficina Técnica hasta la notificación del acuerdo de ejecución y por tanto, prescripción de la deuda.

- De la sanción, la Administración no puede girar una nueva liquidación una vez estimada la reclamación contra la sanción sin haber ordenado el Tribunal una retroacción de actuaciones. La sanción se ha impuesto sin procedimiento, sin trámite de audiencia y sin posibilidad de recurso ordinario. Caducidad del expediente sancionador y ausencia de culpabilidad.

Tercero.

El TEAR resolvió el incidente de ejecución en su fallo de fecha 29 de mayo de 2013 notificado el 19 de junio de 2013. Dicho fallo desestimaba el incidente de ejecución 15033/06/50/IE (relativo a la liquidación) y estimaba el 18090/06/50-IE (relativo a la sanción) *"sin perjuicio del derecho de la Administración a abrir un nuevo procedimiento sancionador si los hechos contenidos en la nueva liquidación constituyen infracción tributaria sancionable."*

En relación con el incidente relativo a la liquidación, consideró el Tribunal Regional que el precepto invocado por el reclamante, el 150.5 LGT, no era el aplicable al caso presente, pues el Tribunal en el fallo citado anteriormente no ordenó la retroacción de las actuaciones, sino que estimó en parte anulando el Acuerdo impugnado, fallando sobre el fondo del asunto y siendo de aplicación el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, según el cual *"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."*

El Tribunal Regional, citando la Resolución del TEAC de 6 de julio de 2010 concluyó que al no establecer la normativa específica de revisión efecto específico para casos de incumplimiento del plazo, no procedía admitir la caducidad de la acción administrativa.

En relación con la determinación de los intereses de demora, cuestión también alegada por el reclamante, el TEAR consideró correcto el cálculo realizado por la Oficina Técnica para su determinación, esto es, sin considerar cantidades que previamente hubiera ingresado el sujeto pasivo, exigiéndose los intereses de demora tal y como hubiera correspondido a la liquidación anulada con el importe de la nueva, conforme al artículo 26 LGT, citando el TEAR la Resolución del TEAC de 26 de julio de 2010 (RG 2941/2007/50).

Cuarto.

Descontento con lo anterior, el interesado interpuso recurso de alzada en fecha del 18/07/2013. En él alegaba resumidamente lo siguiente:

- Caducidad del expediente 28/15033/06/50-IE, insistiendo en que el TEAR sí ordenó la retroacción de las actuaciones ordenando un nuevo cálculo de la ganancia patrimonial y cita el Fundamento de Derecho 4º de dicha Resolución, del que cabe destacar el párrafo en que se señala:

"En base a lo expuesto debe admitirse en este punto la alegación del reclamante, devolver el expediente a la Inspección para determinar nuevamente el valor de la mejora teniendo en cuenta la totalidad de los gastos de urbanización sufragados a la Junta de Compensación."

Cita diversa jurisprudencia (SAN de 6 de junio de 2013 y 20 de junio de 2013) que cambian su criterio para acogerse al del TS en el que destacan que superado el plazo del artículo 150.5 LGT el efecto inmediato es que no se produzca efecto interruptivo de la prescripción por lo actuado hasta entonces, no limitando su aplicación a casos en que la retroacción aparezca explícitamente señalada en la resolución de que se trate.

- Incorrecta liquidación de los intereses de demora en el incidente 28/15033/06/50-IE ya que en el cálculo realizado, la AEAT no tuvo en cuenta los periodos que marcan la finalización del plazo de pago en voluntaria (30 de junio y 5 de noviembre) en función de lo que en cada uno de ellos hubiera ingresado el contribuyente.

A pesar de que el incidente relativo a la sanción fue estimado por el TEAR, el recurrente también incluyó alegaciones relativas al mismo en su escrito, en concreto:

- Falta de legitimidad para dictar un nuevo acuerdo sancionador, ya que el TEAR estimó la reclamación interpuesta contra la sanción.

- Caducidad del expediente sancionador.

- Se ha privado al contribuyente de la facultad de mostrar conformidad o no con el nuevo Acuerdo sancionador, Incidente 28/18090/06/50-IE y se ha omitido el trámite de audiencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La cuestión que se plantea es determinar si la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, (TEARM, en adelante), citada en el encabezamiento, es ajustada a Derecho, o si, por el contrario, adolece de los vicios señalados por el reclamante.

Tercero.

Alega en primer lugar el reclamante la caducidad del expediente relativo a la liquidación puesto que según él el TEAR sí ordenó la retroacción de las actuaciones, debiendo ajustar el plazo para las mismas a lo dispuesto en el artículo 150.5 LGT, que establece 6 meses como máximo, tiempo que en este caso se habría superado implicando la no interrupción de la prescripción.

En contra de esto, consideró el Tribunal Regional en la Resolución recurrida que éste no ordenó la retroacción, sino que se falló sobre el fondo del asunto estimando en parte, por lo que no procede la aplicación del artículo 150.5 LGT sino la del 66.2 del Reglamento de Revisión en la vía administrativa, Real Decreto 520/2005, (RGRVA, en adelante), el cual establece un plazo para la ejecución de las resoluciones de un mes pero al no establecer la normativa específica de revisión efecto concreto para casos de incumplimiento de ese plazo, no procedía admitir la caducidad, señalando la RTEAC de 6 de julio de 2010.

Pues bien, en el presente caso el Tribunal Regional en su fallo de 28 de abril de 2010, en el Fundamento de Derecho 4º estimó la alegación del reclamante en cuanto a considerar una serie de gastos de urbanización como parte del precio de adquisición de la mejora para la determinación de la ganancia patrimonial que se liquidaba.

Se está por tanto, como indica el TEAR, ante un fallo que afecta al fondo del asunto, a una cuestión material que requiere la anulación de la liquidación primigenia y el dictado de una nueva conforme a lo señalado por el Tribunal en su Resolución, siendo la retroacción un instrumento previsto únicamente para la reparación de quiebras procedimentales, por lo que el plazo para su ejecución no está afectado por lo dispuesto en el artículo 150.5 de la LGT, según resulta de su redacción. No obstante, este Tribunal debe acatar la doctrina sentada por el Tribunal Supremo sobre el ámbito de aplicación de lo dispuesto en el citado precepto.

Así, en la Sentencia de 30 de enero de 2015 (recurso de casación 1198/2013) ya se precisa que la retroacción únicamente se refiere a causas formales, si bien el plazo del artículo 150.5 LGT debe aplicarse también para casos de anulación por motivos de fondo: *“esta doctrina, además, no implica desconocer la sentada en las sentencias de 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12, FJ 4º) y 29 de septiembre de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1014/13, FJ 3º), en las que, siguiendo el criterio expuesto en las de 7 de abril de 2011 (casación 872/06, FJ 3º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º) y 25 de octubre de 2012 (casación 2116/09, FJ 3º), reiteran que la retroacción de actuaciones es en nuestro sistema jurídico un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión, al tratarse de subsanar defectos o vicios formales [el propio artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad], 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 cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación, toda vez que no cabe mantener una interpretación basada en la vinculación absoluta entre el artículo 239 y el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria.*

Aunque el plazo máximo que señala el artículo 150.5 sólo ha sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de las actuaciones hay que reconocer que el legislador ha guardado el más absoluto silencio sobre el plazo que se ha de respetar cuando la anulación lo sea por razones sustantivas o de fondo. En estos casos, ninguna disposición de la Ley General Tributaria obliga a la Inspección de los Tributos a practicar la liquidación en un plazo máximo, por lo que nos encontramos con una laguna legal que

este Tribunal está llamado a integrar mediante una interpretación analógica del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria, tarea que no viene impedida por el artículo 14 de la misma, donde la prohibición de la analogía sólo impide extender más allá de sus estrictos términos el hecho imponible, las exenciones y los demás incentivos o beneficios fiscales.

Los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones, pero no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos que nos ocupan. Resultaría ilógico que, cuando se produce una estimación por razones de fondo, supuesto en el que la Inspección de los Tributos debe limitarse a liquidar de nuevo sin practicar ninguna diligencia, se entienda que está habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción, mientras que cuando el éxito de la impugnación lo es por razones de forma generadoras de indefensión, caso en el que debe practicar nuevas actuaciones, está legalmente obligada a completarlas y aprobar la nueva liquidación en un plazo netamente inferior.

Por ello, y sentado el criterio de que sólo estamos ante una efectiva retroacción de actuaciones cuando la anulación ha tenido lugar por motivos de forma, se ha de entender que en las sentencias de 4 de abril de 2013, 12 de junio de 2013 y 18 de octubre de 2013, antes referidas, al hablar de "retroacción" o de "retroacción material" lo hacíamos a los únicos efectos de aplicar también el límite temporal y las consecuencias del artículo 150.5 a los casos de anulación de las liquidaciones por razones de fondo.

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

Asimismo, la STS de 18 de junio de 2015, recurso de casación 3531/2014, insiste en esta última cuestión, en relación con lo contenido en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, en tanto a considerar ambos procedimientos como independientes, enlazando de nuevo con lo alegado por la parte recurrente, lo siguiente:

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

La Audiencia Nacional resolvió, conforme a lo expuesto en el análisis sobre la concurrencia de causa de inadmisión, que la interpretación que de forma constante y reiterada ha realizado el Tribunal Supremo en relación con la aplicación de este precepto, no admite lugar a dudas acerca de la generalización del concepto de retroacción de actuaciones inspectoras, lo sean o no en un sentido estricto o riguroso, que no sólo abarca los casos en que se ordena formalmente la retroacción y ésta procede por razones formales o de procedimiento".

No existen dudas sobre la interpretación que de forma constante y reiterada ha realizado ese Tribunal Supremo en relación con la aplicación de este precepto. El concepto de retroacción de actuaciones inspectoras no sólo abarca los casos en que se ordena formalmente la retroacción y ésta procede por razones formales o de procedimiento, sino al contrario, el Tribunal Supremo señala que, a efectos de declarar la prescripción extintiva sobrevenida por superación del plazo establecido en el artículo 150.5 LGT, es indiferente que la retroacción aparezca explícitamente declarada en la resolución de que se trate y que se adopte para la subsanación de defectos formales, por lo que cabe aplicarlo también a aquellas resoluciones que se dicten en ejecución de una resolución firme, administrativa o judicial, pues la sentencia no distingue entre unos y otros casos (sentencia del 4 de abril de 2013, dictada en el rec. casa. unif. doctr. n° 3369/2012).

Asumida dicha doctrina la consecuencia es obvia: la no conclusión del procedimiento de ejecución por parte de la Inspección de los tributos en el plazo establecido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.5 LGT, conlleva que se produzca la prescripción sobrevenida del derecho de la Administración a liquidar."

Así pues, la citada jurisprudencia impone concluir que el plazo máximo de que dispone la Inspección para la ejecución de fallo será de 6 meses, conforme a lo establecido en el artículo 150.5 LGT. Procederá pues determinar si se cumplió en el presente caso. Dicho plazo comienza a contar desde que la resolución tenga entrada en el Registro del órgano competente para su ejecución.

Según el Acuerdo dictado por la Oficina Técnica "se desconoce dicha fecha por lo que se toma la que figura como fecha de envío a cumplimiento, el 16/07/2010..."

El Acuerdo se dictó en fecha del 13/01/2011, siendo notificado el 21/02/2011, por lo que entre esta última fecha y el 16/07/2010 habían transcurrido más de 6 meses, lo cual conlleva que conforme al apartado 2 de ese mismo precepto, no se considere interrumpida la prescripción por las actuaciones realizadas hasta el momento, ya que, como viene indicando el Alto Tribunal:

“la contravención del apartado 5 del artículo 150 de la LGT , es decir, el transcurso del plazo de 6 meses sin que finalice el procedimiento, debe tener como consecuencia la solución que viene prevista dentro del mismo artículo 150, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción. Esa es la interpretación lógica y razonable del precepto: la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanar”.

Siendo 2001 y 2002 los ejercicios comprobados debe confirmarse que ha prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda.

Siendo así, deja de ser necesario el análisis del resto de pretensiones alegadas por la parte.

POR LO EXPUESTO:

EI TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala y en segunda instancia, en los presentes recursos de alzada.

ACUERDA

su **ESTIMACIÓN**, en los términos expuestos en la presente Resolución.

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