

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ074315

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 15 de julio de 2019

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 813/2013

**SUMARIO:**

**Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Ejecución. Sanción dictada en ejecución de resolución que estimaba parcialmente la liquidación por apreciar defecto material en ella, sin suponer retroacción de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo para ejecutar la resolución. Fecha de inicio -dies a quo-. Caducidad.** El Tribunal Supremo solo se ha pronunciado exclusivamente en relación con el procedimiento de liquidación ya sea en vía de gestión o de inspección. Sin embargo, nada se ha dicho en supuestos como el que nos ocupa, en que la ejecución debe ser realizada por un órgano inspector pero en relación con un procedimiento sancionador. No obstante, el razonamiento que expone el Tribunal Supremo para la ejecución por los órganos gestores de una nueva liquidación, debiera ser aplicable asimismo a supuestos de ejecución de las sanciones que traen por causa un procedimiento inspector o un procedimiento de gestión ya que resulta ilógico considerar que la administración está habilitada para dictar la nueva sanción en el plazo de prescripción. Llegados a este punto, la ejecuciones de resoluciones estimatorias en parte por razones de fondo que obliga a imponer la nueva sanción, ya sea por los órganos de gestión o de inspección, el Tribunal Central entiende, a falta de regulación específica, que resulta aplicable el plazo de 6 meses establecido en el art. 211.2 de la Ley 58/2003 (LGT). Dicho plazo se cuenta a partir de la misma fecha en que se inicia el plazo de un mes previsto en el art. 66.2 del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), es decir desde la fecha en que la resolución tiene entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. Habida cuenta de que los órganos de la inspección han tardado más de 6 meses en ejecutar, en su totalidad y en lo referente a la sanción, la resolución dictada por este Tribunal ya que la notificación del nuevo acuerdo sancionador se produjo el día 27 de octubre de 2016, una vez transcurrido el plazo de seis meses previsto para la notificación del acuerdo de liquidación que traía por causa el expediente sancionador, el cual vencía, como se expuso, en fecha 21 de septiembre de 2016 se acuerda la caducidad del procedimiento. [Vid., en sentido contrario, Resolución TEAC, de 17 de julio de 2014, RG 2007/2009 (NFJ054885)]. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003(LGT), arts. 62, 104, 134, 150, 211, 239 y 241.bis.

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

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), art. 30.

En Madrid, en la fecha indicada y en el recurso contra la ejecución que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuesto contra el acuerdo dictado por la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT), relativo a la ejecución de la resolución de 15 de diciembre de 2015, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en la reclamación económico-administrativa registrada con número R.G. 813/2013.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

En fecha 12 de marzo de 2010, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid suscribe con el reclamante un acta en disconformidad por el concepto "IVA a la importación", en la que se propone la liquidación de tal concepto correspondiente a los Documentos Únicos Administrativos (DUA) incluidos en la comunicación de inicio de las actuaciones, años 2006 y 2007.

Los DUA amparaban la importación de determinadas obras de arte, fundándose la regularización en la modificación e incremento del valor en aduana de las mercancías, aplicándose al supuesto el método de "último recurso" previsto en el artículo 31 del Reglamento (CE) 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC en lo sucesivo) al no disponerse de valor de transacción alguno.

A su vez, de los hechos regularizados entiende la Inspección que se deriva la comisión de la infracción prevista en el artículo 192 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, esto es, incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.

### Segundo.

Confirmando las propuestas formuladas se dictan sendos acuerdos de liquidación y de imposición de sanción contra los que se presentan los correspondientes recursos de reposición, que son resueltos en sentido desestimatorio, y contra los cuales se interpone reclamación económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, número de reclamación 28/19052/10, en fecha 27 de julio de 2010.

Las alegaciones en que funda su pretensión el reclamante parten, en primer lugar, de la no consideración de los objetos importados como "obras de arte" en sentido estricto, de lo que se deriva una incorrección en la determinación del valor de todas ellas, muy inferior al establecido por la Inspección. En segundo lugar, impugna los métodos de valoración concretos de las distintas obras, en los que fueron aplicados valores de venta en la Comunidad, en algunos casos, e informes de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español, dependiente del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, en otros.

Con relación a la sanción, por su parte, se argumenta ausencia de culpabilidad y de perjuicio económico a la Administración.

### Tercero.

El TEAR de Madrid resuelve, en fecha 25 de septiembre de 2012, estimando en parte las pretensiones del reclamante. En concreto, considera no ajustados a derechos los intereses de demora calculados por la Administración en relación con las cuotas dejadas de ingresar, manteniendo en el resto de cuestiones el mismo criterio que el órgano administrativo y confirmando tanto el acuerdo de liquidación como el de imposición de sanción.

Disconforme con la resolución anterior, es interpuesto recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo, el cual fue resuelto en fecha 15 de diciembre de 2015 mediante estimación parcial de las pretensiones. En este sentido, se confirmaba la consideración de los productos como "obras de arte" en sentido jurídico, pero se rechazaban determinados criterios de valoración aplicados por el órgano administrativo respecto a aquellos, por lo que había de procederse a realizar nueva liquidación teniendo en cuenta los nuevos criterios. Respecto a la sanción, se confirmaba la existencia de infracción tributaria, debiendo, no obstante, corregirse el importe de la misma atendiendo a la cuantía de la nueva liquidación.

**Cuarto.**

La Administración dictó los procedentes acuerdos de ejecución de la resolución, el referente a la regularización de cuotas el día 9 de septiembre de 2016, con notificación en fecha 17 de septiembre de 2016, y el referente al acuerdo sancionador el día 19 de octubre de 2016, siendo este notificado en fecha 27 de octubre de 2016.

Los acuerdos dieron como resultado una liquidación de cuantía 105.281,80 euros, y una sanción por el mismo importe.

Sin embargo, y estando disconforme el interesado con el acuerdo, es interpuesto el presente recurso de ejecución en fecha 24 de noviembre de 2016, alegándose los siguientes motivos de oposición:

\* Prescripción del derecho de la administración a la práctica de liquidación, por el transcurso del plazo máximo de doce meses consignado en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante Ley General Tributaria, para la finalización del procedimiento inspector.

\* Incorrecta aplicación de los criterios de valoración de la obras de arte establecidos en la resolución ejecutada.

\* Agravamiento injustificado de la sanción, puesto que la inicial suponía un porcentaje del 46,5% del importe de la liquidación originaria, mientras que la posteriormente aplicada se fija en un 75% de la cuantía de la nueva.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Este Tribunal es competente para conocer del recurso de ejecución que se examina, que ha sido interpuesto por persona legitimada de conformidad con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

**Segundo.**

La cuestión que se plantea es determinar si el acuerdo de ejecución dictado por el Jefe de la Unidad Regional de Aduanas e IIEE de la Delegación Especial de Madrid, de la AEAT, citado en el encabezamiento, es ajustado a Derecho.

**Tercero.**

La primera causa de oposición esgrimida por el reclamante, es la prescripción del derecho de la Administración a regularizar la situación tributaria de este. Dado que el inicio de las actuaciones inspectoras tuvo lugar el 17 de julio de 2009, y el acuerdo de liquidación nuevo fue notificado en fecha 17 de septiembre de 2016, se produce un incumplimiento del artículo 150 de la Ley General Tributaria:

"Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de doce 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.

(...)

2. (...) 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".

Según criterio del reclamante, y en sus propias palabras, "Si tenemos presente que la Resolución dictada por el TEAC anuló la liquidación practicada en un primer momento por la Dependencia Regional de Aduanas e II.EE. de Madrid y, siendo el mismo procedimiento inspector, esta misma Dirección Regional se ha visto obligada a realizar una nueva liquidación, acorde con la Resolución del TEAC; entendemos que el cómputo del plazo de los doce meses de los que dispuso legalmente la Administración para llevar a cabo su actividad inspectora se han sobrepasado sobradamente; sin interrupción legal alguna ni ampliación del plazo, no procedería nunca dar cabida a una ampliación del plazo por la vía de hecho".

En este punto, es preciso recordar que la resolución objeto de controversia decidió el asunto mediante estimación parcial de las pretensiones por motivos de fondo, es decir, anuló los pronunciamientos administrativos, tanto la regularización como la sanción, parcialmente, en uso de las facultades otorgadas por el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria: "3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales". Así, en el último fundamento de derecho se consignaba expresamente que "(...) dado que la cuota regularizada ha de ser modificada de acuerdo con los fundamentos anteriores, esto implica un cambio en base de cálculo de la sanción, que deberá ser recalculada oportunamente", por lo que se mantenía la posibilidad de práctica de una nueva regularización y cálculo de la sanción.

En estas circunstancias y en primer lugar, resulta necesario determinar si es de aplicación lo establecido en el artículo 150.7 de la Ley General Tributaria, (anterior artículo 150.5 de la LGT), aplicable *ratione temporis*:

"7. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y 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 previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución".

Es patente que el precepto reproducido es aplicable exclusivamente, en principio, en todos aquellos casos en que se haya declarado la retroacción de actuaciones por motivos formales, lo que no sucede en el presente en que, como decimos, se aprecian defectos sustantivos que anulan parcialmente los actos impugnados. Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015 (recurso de casación 3531/2014), hace extensiva dicha aplicación a los lances como el actual, disponiendo 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. doct. 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."

En definitiva, la citada jurisprudencia impone concluir que el plazo máximo de que dispone la Administración para la ejecución del fallo en los supuestos de estimación parcial es de 6 meses, conforme a lo establecido en el citado artículo 150.5 de la Ley General Tributaria en su redacción vigente en el momento de los hechos. Este Tribunal, a su vez, ha acogido este criterio como propio y lo ha hecho extensivo a situaciones idénticas pero producidas tras la entrada en vigor de la reforma del artículo 150 de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la cual modifica el antiguo artículo 150.5, actual 150.7 de la Ley 58/2003. En la resolución de 21 de mayo de 2019 (R.G.: 5315/2018), 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, concluye lo siguiente:

"Tras la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, el artículo 150.7 de la LGT se aplica tanto al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han apreciado defectos formales y ordenado la retroacción de las actuaciones inspectoras como al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han estimado en parte la reclamación contra el acto que pone fin al procedimiento de inspección por razones sustantivas o de fondo, resultando de plena aplicación, por tanto, a la nueva regulación dada por la Ley 34/2015 la doctrina sentada por el Tribunal Supremo respecto de la redacción original del artículo 150.5 de la LGT".

Dicho esto se ha de tener en cuenta, en todo caso, lo previsto en los apartados 2 y 3 del artículo 66 del Real Decreto 520/2005, en virtud del cual:

"2. (...)

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

En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido".

Consta de lo actuado que la Administración actuante recibió notificación de la resolución a ejecutar el día 21 de marzo de 2016, por lo que el "dies ad quem" para la finalización de actuaciones, que se produce en el momento de notificación de la liquidación al interesado, de acuerdo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 150 de la LGT (actual 150.7 LGT), era el 21 de septiembre de 2016. Dado que el interesado recibió la misma en fecha 17 de septiembre de 2016, las actuaciones de ejecución respecto a la regularización fueron realizadas en plazo, por lo que se han de desestimar las alegaciones del interesado en este punto.

#### **Cuarto.**

Objeta el reclamante, en segundo lugar, una aplicación incorrecta de las reglas de valoración determinadas por este Tribunal en la resolución cuya ejecución se impugna. Según el mismo, "Sin justificación alguna la Administración vuelve a servirse de la valoración de la mercancía llevada a cabo por la Subdirección General de Protección del Patrimonio Histórico Español de la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales, contraviniendo la citada Resolución del TEAC (...)".

Los criterios a los que se refiere el interesado son los consignados en el fundamento séptimo, in fine, de la resolución de 15 de diciembre de 2015, los cuales suponen la adopción del valor calculado por la Subdirección General de Protección del Patrimonio Histórico Español, con la realización de determinados ajustes: "(...) una remisión al método deductivo contenido en el artículo 5 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del



acuerdo, sobre la base de la flexibilidad propuesta por el artículo 7 en caso de utilización del "último recurso", partiendo en este caso de precios medios de catálogo o similares para posteriormente realizar los ajustes y deducciones previstas en aquel. Dichos precios medios podrán asimilarse aquí por analogía a los valores determinados en el certificado requerido por la Inspección a la Subdirección General de Protección del Patrimonio Histórico Español de la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales, y sobre los cuales se restarán los elementos oportunos tal y como se mencionó en el fundamento quinto de la presente.", elementos que permitan aplicar el denominado "método deductivo" de valoración previsto en el apartado 2.c) del artículo 30 del Reglamento (CEE) 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, en adelante Código Aduanero o CAC.

Pues bien, en este punto tampoco pueden estimarse las alegaciones del interesado, por cuanto del nuevo acuerdo de liquidación se observa la aplicación de los criterios mencionados. Tal y como consta en el mismo, en fecha 18 de abril de 2016 fue notificado requerimiento al interesado para que aportara información relativa a "(...) las comisiones o margen comercial aplicado en la venta de las obras de arte (...)", así como "(...) la conciliación de las cifras entre el modelo 390 de IVA y los datos, ingresos que figuran en IRPF". Tras la presentación de los referidos datos, la Inspección realiza una comparativa entre los "(...) cálculos del contribuyente y seguidamente los cálculos de la Inspección con valores de compra y de venta sin IVA. Para obtener el margen comercial medio, los valores deben ser homogéneos y con ello no se perjudica al contribuyente ya que el margen obtenido es del 26% respecto del precio de compra, mayor que el 22% obtenido según el art. 137 LIVA".

Como consecuencia de las actuaciones anteriores, el nuevo valor en aduana comprobado de las obras de arte objeto de la nueva liquidación asciende a 2.112.907 euros, frente a los 3.387.981 euros iniciales, por aplicación del "método deductivo" establecido en la resolución de fecha 15 de diciembre de 2015.

Por lo tanto, la Administración no calcula los valores de las obras tal y como menciona el reclamante, sino en ejecución de los criterios contenidos en la resolución controvertida, teniendo en cuenta los datos disponibles respecto de cada una de ellas, que en estos casos son las tasaciones oficiales previamente obtenidas, y a los cuales se practican las minoraciones oportunas en aplicación del "método deductivo" regulado en el artículo 30.2.c) del CAC. Las bases de las sanciones, lógicamente, son computadas partiendo de dichos valores, por lo que son ajustadas a derecho en este punto.

#### Quinto.

Por último, y en relación con la sanción, con carácter previo al estudio del fondo del asunto, se hace necesario conocer del cumplimiento de los plazos establecidos para la ejecución de la resolución de 15 de diciembre de 2015 de este Tribunal, en la que se estimaron parcialmente las pretensiones del recurrente por motivos materiales, ordenando la practica una nueva liquidación. Asimismo, se confirmaba la existencia de infracción tributaria, debiendo, no obstante, corregirse el importe de la misma atendiendo a la cuantía de la nueva liquidación.

En relación con el acuerdo de ejecución de fallo referido a la sanción, debe traerse a colación lo dispuesto por el Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de diciembre de 2014 (recurso de casación 3611/2013),

Debe rechazarse asimismo, que en este supuesto se pudiera producir una situación de bis in idem procesal. A este respecto, señala el Tribunal Supremo en sentencia de 16 de diciembre de 2014 (recurso de casación 3611/2013) :

"A este respecto, debemos comenzar recordando, de un lado, que, de conformidad con el art. 66.1, párrafo primero, del RD 520/2005, "[l]os actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos". Y, de otro, que la Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2010 estima parcialmente la reclamación económico-administrativa instada por XXXXX, S.A., "anulando el acuerdo de liquidación y sanción impugnados, debiendo dictarse otros de acuerdo con lo expuesto en los Fundamentos de Derecho Décimo y Undécimo". Y si se examinan esos Fundamentos de Derecho, se constata que en el Décimo se anula el acuerdo de liquidación únicamente porque la Inspección de los tributos inaplicó la corrección monetaria regulada en el artículo 15.10 del TRLIS (que pretende eliminar la renta monetaria del resultado contable imputable al efecto de la inflación, con el fin de someter a gravamen la renta real) a la renta obtenida en la transmisión, razón por la cual el TEAC ordena "anular la liquidación, practicando una nueva en la que se corrija las rentas derivadas de la transmisión de los citados inmuebles en el efecto de la inflación, de conformidad con el artículo 15.10 de la LIS ". Y que en el Fundamento de Derecho undécimo, después de responder expresa y extensamente - rechazándolos- a

los motivos de índole material formulados por XXXXXXX S.A. contra la sanción (en esencia, alegaba infracción del principio de culpabilidad y del derecho a no declarar contra si mismo), el TEAC "anula la sanción impuesta al haberse anulado la liquidación a la que se asocia, sin perjuicio de que en función de la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación que se practique se dicte la correspondiente sanción".

Por tanto, lo que se desprende de lo anterior, no puede producirse una situación de bis in idem procesal cuando la Administración deba ejecutar una resolución económico-administrativa que estimando parcialmente la reclamación

1) Anula por cuestión de fondo la liquidación, ordenando dictar una nueva ajustada a lo dispuesto por ella;  
2) Anula la sanción impuesta (tras haber examinado y apreciado la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la infracción) al haberse anulado la liquidación a la que se asocia, sin perjuicio de que en función de la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación que se practique se dicte la correspondiente sanción porque no es necesario iniciar un nuevo procedimiento sancionador para imponer la nueva sanción.

Como señala, el Tribunal Supremo, en la precitada sentencia de 16 de diciembre de 2014 en un caso similar:

"Y parece razonable mantener que en estas peculiares circunstancias la Administración tributaria, del mismo modo que puede dictar la nueva liquidación ajustada a Derecho "sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente" mientras su potestad no haya prescrito [por todas, Sentencia de esta Sección de 26 de marzo de 2012 (rec. cas. núm. 5827/209 ), FJ Cuarto), puede asimismo dictar la nueva sanción, limitándose a adaptar su cuantía a la cuota resultante de la nueva liquidación, sin necesidad de iniciar e instruir un nuevo procedimiento sancionador, cabiendo siempre a XXXXX S.A., ante las vicisitudes que eventualmente pudiera plantear esa mera adaptación, plantear un incidente de ejecución contra la nueva sanción en virtud del Art. 68 RD 520/2005"

En consecuencia, dado que este Tribunal Central anuló la liquidación impugnada por un defecto material, permitiendo que se dictase una nueva en sustitución de la anterior, pero sin que ello implique regresar al anterior procedimiento de inspección porque se haya producido un defecto formal que haya generado indefensión, el acto de imposición de sanción que ahora se enjuicia tampoco constituye una continuación del anterior procedimiento, sino que es una ejecución de la previa resolución de este Tribunal de fecha 15 de diciembre de 2015.

Una vez constatado que la aplicación, en sus propios términos, de la Resolución del TEAC de 15 de diciembre de 2015 no implica la apertura por la Inspección de tributos de un nuevo procedimiento sancionador, la cuestión a dirimir se circunscribe a determinar si se ha producido la caducidad del procedimiento sancionador, habida cuenta de que los órganos de la inspección han tardado mas de 6 meses en ejecutar, en su totalidad y en lo referente a la sanción, la resolución dictada por este Tribunal ya que la notificación del nuevo acuerdo sancionador se produjo el día 27 de octubre de 2016, una vez transcurrido el plazo de seis meses previsto para la notificación del acuerdo de liquidación que traía por causa el expediente sancionador, el cual vencía, como se expuso, en fecha 21 de septiembre de 2016.

A este respecto, el artículo 211.2 de la Ley General Tributaria establece:

"2. El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. 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.

(...)

4. El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento".

En relación con la ejecución de las resoluciones administrativas, el artículo 66.2 del Reglamento de revisión en vía administrativa establece:

"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."

Respecto a este plazo de 1 mes, el Tribunal Supremo, se ha pronunciado, entre otras, en la sentencia de 30 de junio de 2004 (recurso 39/2003 casación en interés de la ley), interpretando el previo artículo 110 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, señalando que no es un plazo de caducidad, sin que su incumplimiento conlleve más efectos que los de una irregularidad formal carente de consecuencias prescriptivas, según subrayó la sentencia de 2 de junio de 2011 (recurso 175/2007). Esta interpretación ha sido reiterada en la sentencia de 20 de marzo de 2012 (recurso 3880/2011).

Ni la LGT, ni el RGRVA, ni tampoco la previa doctrina de este Tribunal Central o la jurisprudencia del Tribunal Supremo se refieren a que exista un plazo distinto del plazo de un mes del artículo 66.2 del RGRVA, pero este Tribunal Central considera que no resulta lógico que las actuaciones complementarias relacionadas con la ejecución tenga como único límite el plazo de prescripción, sobre todo teniendo en cuenta lo que establece la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina de este Tribunal Central para los procedimientos de aplicación de los tributos.

En efecto, para la ejecución de resoluciones estimatorias en parte por razones de fondo en el caso de procedimientos inspectores, por vía jurisprudencial se ha establecido un plazo máximo de 6 meses, conforme a lo establecido en el artículo 150.7 LGT, cuyo cómputo comenzaría desde que la resolución tuvo entrada en el Registro del órgano competente para su ejecución (es decir se aplica por analogía los plazos legalmente previstos para la retroacción formal).

Este criterio ha sido también asumido por este Tribunal económico-administrativo, entre otras en la, ya citada reciente, resolución en de 21 de mayo de 2019 (R.G.: 5315/2018), 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.

Del mismo modo, para la ejecución de resoluciones estimatorias en parte por razones de fondo, en el caso de procedimientos gestores nos encontramos con que por vía jurisprudencial se ha establecido un plazo máximo de 6 meses establecido en el artículo 104.1 de la LGT, -en relación con el artículo 134.1 LGT. Este criterio ha sido también asumido por este Tribunal económico-administrativo en resolución de 6 de Noviembre de 2018 (R.G.: 6709/2014) reiterado en resolución de 13- de noviembre de 2018 (R.G.: 7558/2015).

En ambos casos, el Tribunal Supremo solo se ha pronunciado exclusivamente en relación con el procedimiento de liquidación ya sea en vía de gestión o de inspección. Sin embargo, nada se ha dicho en supuestos como el que nos ocupa, en que la ejecución debe ser realizada por un órgano inspector pero en relación con un procedimiento sancionador.

No obstante, el razonamiento que expone el Tribunal Supremo para la ejecución por los órganos gestores de una nueva liquidación, debiera ser aplicable asimismo a supuestos de ejecución de las sanciones que traen por causa un procedimiento inspector o un procedimiento de gestión ya que resulta ilógico considerar que la administración esta habilitada para dictar la nueva sanción en el plazo de prescripción.

Llegados a este punto, la ejecuciones de resoluciones estimatorias en parte por razones de fondo que obliga a imponer la nueva sanción, ya sea por los órganos de gestión o de inspección, este Tribunal Central entiende, a falta de regulación específica, que resulta aplicable el plazo de 6 meses establecido en el artículo 211.2 de la LGT.

Dicho plazo se cuenta, a juicio de este Tribunal Central, a partir de la misma fecha en que se inicia el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del RGRVA, es decir desde la fecha en que la resolución tiene entrada en el registro del órgano competente para su ejecución (actual artículo 239.3, cuarto párrafo, de la LGT en la redacción dada por la Ley 34/2015),

Habida cuenta de que los órganos de la inspección han tardado mas de 6 meses en ejecutar, en su totalidad y en lo referente a la sanción, la resolución dictada por este Tribunal ya que la notificación del nuevo acuerdo sancionador se produjo el día 27 de octubre de 2016, una vez transcurrido el plazo de seis meses previsto para la notificación del acuerdo de liquidación que traía por causa el expediente sancionador, el cual vencía, como se expuso, en fecha 21 de septiembre de 2016 se acuerda la caducidad del procedimiento.



Como es obvio, la anulación de la sanción ahora impugnadas, hace innecesario analizar las restantes cuestiones de fondo discutidas.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en el presente recurso de ejecución,

#### **ACUERDA**

Estimarlo parcialmente, conforme al último fundamento de derecho.

#### **RECURSOS**

Contra la presente resolución puede interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación. Sin perjuicio del recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT, que se podrá interponer, en los casos señalados en el citado artículo, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación, ante este Tribunal Económico-Administrativo.

#### **NOTA INFORMATIVA**

En cumplimiento del apartado Séptimo, 1.1.2, de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos (BOE del 3 de enero de 2006), se informa del contenido de los artículos siguientes, por ser de interés en caso de que de la presente resolución resulte una cantidad a ingresar sin necesidad de practicar una nueva liquidación, si hubiera mediado suspensión del procedimiento de recaudación durante la tramitación de la reclamación.

#### **RGRVA. Art. 66.1**

1. "Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias. La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión".

RGRVA. Art. 66.6 6. "Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y éste hubiera estado suspendido en período voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en período ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión...".

#### **LGT Art. 233.8**

8. "La suspensión de la ejecución de acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico administrativo en todas sus instancias...".

#### **LGT Art. 233.9**

9. "Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación la suspensión solicitada. Tratándose de sanciones, la suspensión se

mantendrá en los términos previstos en el párrafo anterior sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial".

#### PLAZOS DE INGRESO

LGT Art. 62.2, 62.5 y 62.7

2. "En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

5. "Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

7.- "Las deudas tributarias aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior deberán pagarse en el plazo establecido por su propia normativa".

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