

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082191

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia 626/2021, de 5 de mayo de 2021**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 470/2020***SUMARIO:**

Procedimiento sancionador. Procedimiento. Tramitación. Plazo. Caducidad. *Plazo para ejecutar las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos cuando se estiman parcialmente las reclamaciones económico-administrativas, y consecuencias derivadas de su incumplimiento.* El objeto de este recurso es la cuestión resuelta por la sentencia recurrida consistente en determinar el plazo de que dispone la Administración tributaria para ejecutar una resolución del TEAC que estima parcialmente un recurso, anulando unas sanciones y ordenando sustituirlas por otras, así como las consecuencias o efectos del incumplimiento del plazo. La cuestión, en parte, ya ha sido abordada por la TS de 21 de septiembre de 2020, recurso n.º 5684/2017 (NFJ079211). Conforme a esta sentencia, la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el art.66.2 RGRVA, sin perjuicio de la interpretación que pueda hacer la Sala cuando tenga que abordarlo a la luz de la actual redacción del art. 239.3 LGT, no es la nulidad de pleno derecho del acto de ejecución, ni siquiera su anulabilidad, sino que al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, la consecuencia es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla dicho plazo. No diferencia el art. 66.2 RGRVA entre la ejecución de resoluciones relativas a liquidaciones y la ejecución de resoluciones referidas a sanciones. Así, el plazo para ejecutar las resoluciones de los tribunales económico administrativas, de conformidad con lo previsto en el art. 66.2 RGRVA, es un mes; y que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento de dicho plazo, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo. Teniendo presente lo que se ha razonado se anula la resolución impugnada en el extremo relativo a la exigencia de intereses de demora, de manera que éstos no se exigirán desde el momento en que la Administración incumpla el plazo de un mes, previsto en el art. 66.2 RGRVA. [Vid., ATS, de 4 de junio de 2020, recurso n.º 470/2020 (NFJ078096) y SAN de 1 de octubre de 2019, recurso n.º 259/2016 (NFJ075650) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

RD 520/2005 (RGRVA), art. 66.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 104, 150, 209, 211, 214 y 239.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 44 y 63.

PONENTE:*Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don ISAAC MERINO JARA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 626/2021

Fecha de sentencia: 05/05/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 470/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/04/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 470/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 626/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 5 de mayo de 2021.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 470/2020, interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia de 1 de octubre de 2019 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estima el recurso contencioso-administrativo núm. 259/2016, en materia de ejecución de un acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], en relación con las sanciones derivadas de liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades ["IS"], correspondientes a los ejercicios 2003 a 2009.

Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en nombre y representación de la entidad mercantil AREAS, S.A.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia el 1 de octubre de 2019 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso número 259/2016, estimatoria del recurso interpuesto por AREAS, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"], de 13 de enero de 2016 que desestimaba la reclamación interpuesta contra el acuerdo dictado el 9 de marzo de 2015, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de Barcelona de la AEAT, en ejecución de la resolución dictada por el TEAC el 2 de abril de 2014, en las reclamaciones acumuladas, números RG. 593/12, 3765/12, 3766/12, 3768/12, 7216/12, 7217/12, 7218/12, 7219/12 y 789/13 promovidas contra los acuerdos de liquidación por el IS y sanciones derivadas de ellas, que a continuación se especifican:

Acuerdos de liquidación dictados el 14 de diciembre de 2011 por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, con importes respectivos de 370.633,72 euros, 494.258,37 euros y 474.130,89 euros, derivados de las actas de disconformidad 71948652, 71948661 y 71948670 incoadas, respectivamente, por el concepto IS, ejercicios 2003, 2004 y 2005.

Acuerdos sancionadores, de 8 y 15 de mayo de 2012 (notificadas el día siguiente), derivados de dichas actas, con importes respectivos de 119.983,64 euros, 181.026182 euros y 189.036,65 euros.

Acuerdo de liquidación dictado el 18 de octubre de 2012 por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por importe de 465.614,92 euros, derivado del acta de disconformidad núm. 72080042, incoada por el concepto IS, ejercicio 2006.

Acuerdos de liquidación dictados el 23 de octubre de 2012 por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, con importes respectivos de 0 euros, 361.236,23 euros y 345.182,62 euros, derivados de las actas de disconformidad 72080961, 71948670 y 72080060 incoadas respectivamente, por el concepto IS, ejercicios 2007, 2008 y 2009.

Acuerdos sancionadores, notificados los días 31 de enero y 1 y 5 de febrero de 2013, derivados de las actas de disconformidad 72080042, 71948670 y 72080060, con importes respectivos de 187,291 euros, 160.535,98 euros y 160.535,97 euros.

2. Los hechos relevantes que se desprenden de las actuaciones son:

1.- Mediante comunicación, notificada el 10 de junio de 2008, se iniciaron sobre la recurrente actuaciones inspectoras de carácter general acerca, entre otros conceptos, del IS, ejercicios 2003 a 2005. Dichas actuaciones concluyeron con la formalización de las correspondientes liquidaciones, el 14 de diciembre de 2011.

2.- Asimismo, en fecha 6 de febrero de 2012 se iniciaron actuaciones inspectoras relativas al IS 2006 a 2009. Dichas actuaciones concluyeron con sendas liquidaciones de 18 de octubre de 2012 por las que se practicaron los mismos ajustes que en los ejercicios anteriores.

3.- Paralelamente se iniciaron los procedimientos sancionadores abreviados, con las siguientes fechas de notificación:

- IS 2003 a 2005: el 1 de febrero de 2012.
- IS 2006 a 2009: el 23 de noviembre de 2012.

Los expedientes se tramitaron en instrucción abreviada, prevista en el artículo 210.5 LGT, por lo que el instructor notifico a la entidad, junto con las comunicaciones de inicio de los procedimientos sancionadores, las correspondientes resoluciones. El instructor no tramitó expediente sancionador respecto del ejercicio 2007. El inspector Jefe Adjunto dictó seis acuerdos de sanción con los que confirmo las propuestas por el instructor, que fueron notificadas en diferentes fechas: 9 y 16 de mayo de 2012 y los días 31 de enero y 1 y 5 de febrero de 2013.

4.- La obligada tributaria interpuso frente a las liquidaciones y sanciones las pertinentes reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Central, quedando suspendida automáticamente - ex. art. 212.3 de la LGT- la ejecución de las sanciones impuestas.

El TEAC las estimó en parte mediante resolución de 2 de abril de 2014 cuya parte dispositiva es como sigue:

"EI TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, vistas las presentes reclamaciones económico administrativas, ACUERDA: ESTIMARLAS PARCIALMENTE, confirmando las liquidaciones dictadas y anulando las sanciones impuestas conforme a lo expuesto en el Fundamento de Derecho Quinto de la presente resolución"

En el fundamento de derecho quinto de su resolución, el TEAC concluyó que no procedía imponer sanciones por aquella parte de la regularización correspondiente a la amortización de la diferencia de fusión derivada de la absorción de RECYG SA, que se debía a la discrepancia sobre la fecha de inicio de la amortización, pero sí que debía sancionarse aquella parte que se debiera a la falta de justificación de una anterior tributación, declarando que procedía anular los mencionados acuerdos sancionadores y sustituirlos por otros en los que se determinasen las sanciones conforme a lo expuesto.

5.- Frente a la anterior resolución del TEAC la entidad interpuso recurso contencioso administrativo 339/2014 ante la Sección Segunda de la Audiencia Nacional, solicitando la suspensión de la ejecutividad de la resolución impugnada. Ésta acordó suspender dicha resolución en lo relativo a las liquidaciones, pero no así las sanciones, mediante auto de 24 de septiembre de 2014.

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, "AEAT") tuvo conocimiento de su obligación de ejecutar, el 6 de octubre de 2014.

En fecha 9 de marzo de 2015, la AEAT dictó el acuerdo de ejecución, notificado el 10 de marzo de 2015, imponiendo las nuevas sanciones por el concepto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003, 2004, 2005, 2006, 2008 y 2009, por un importe total de 780.936,61 euros.

En dicho acuerdo se expone que la resolución del TEAC se ejecuta exclusivamente en su parte no suspendida por el Auto de la Audiencia Nacional de 24 de septiembre de 2014, es decir, en lo que se refiere a las sanciones impuestas para sancionar la indebida amortización de la diferencia de fusión derivada de la absorción de RECYG, SA, pero solo en la parte de dicho ajuste relativa a la falta de justificación de una previa tributación en anteriores transmisiones; dado que lo relativo a las liquidaciones se encuentra suspendido por la AN .

La mercantil promovió incidente de ejecución ante el Tribunal Económico Administrativo Central contra el mencionado acuerdo de 9 de marzo de 2015, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de Barcelona de la AEAT, alegando que se había superado el plazo de 3 meses a que se refiere el artículo 209.2 de la Ley 58/2003 LGT y, subsidiariamente, que se habría rebasado el plazo de 6 meses previsto en el artículo 211 del mismo texto legal. El TEAC desestimó la reclamación por entender que los artículos citados no eran de aplicación al presente caso, en resolución de 13 de enero de 2016.

La representación procesal de AREAS, S.A. planteó recurso contencioso administrativo frente a la anterior resolución, que fue registrado bajo el número de autos 259/2016, ante la Sección segunda de la Sala de lo contencioso administrativo de la Audiencia Nacional, que lo estimó a través de la sentencia ahora recurrida, cuyo fallo es del tenor literal siguiente: "Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por AREAS, S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D. Jacobo Gandarillas Martos, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 13 de enero de 2016, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos, así como todos los actos de los que trae causa, declarando la caducidad de los procedimientos sancionadores, con imposición de costas a la demandada".

Segundo. Preparación del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente tiene atribuida, presentó recurso de casación contra la sentencia de 1 de octubre de 2019, anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, considera la parte actora que la sentencia recurrida incurre en la infracción de los artículos 66.2 del 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 (BOE de 27 de mayo) ["RGRVA"], 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 63 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre) ["LRJPAC"], al considerar que es de aplicación el artículo 214 LGT.

3. La Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en el auto de 9 de enero de 2020, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala tercera del Tribunal Supremo.

Tercero. Admisión, interposición del recurso y oposición al mismo.

1. Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo, por auto de 4 de junio de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos: "Determinar cuál es el plazo para ejecutar las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos cuando se estiman en parte las reclamaciones económico-administrativas, anulando unas sanciones y ordenando sustituirlas por otras, así como las consecuencias derivadas del incumplimiento de dicho plazo.

3º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, 104 y 214 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 47 y 48 de la 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 20 de julio de 2018, que observa los requisitos legales, y en que se mencionan como infringidas las normas antes mencionadas, concluye exponiendo las pretensiones que defiende en el presente recurso, solicitando a esta Sala que: "determine que:

- El plazo para ejecutar las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos cuando se estiman en parte las reclamaciones económico-administrativas, anulando unas sanciones y ordenando sustituirlas por otras es el de un mes del artículo 66.2 del RRVA.

- El incumplimiento del plazo del mes no constituye más que una irregularidad formal no invalidante sin efectos prescriptivos, al poderse dictar el nuevo acto mientras la potestad sancionadora no haya prescrito, ni determinante de la caducidad del procedimiento, de acuerdo con el artículo 63.3 de la Ley 30/1992 - hoy 48.3 de la Ley 39/2015 - aplicables supletoriamente en materia tributaria, no determinando tampoco en ningún caso la anulabilidad del acto por no imponerle la naturaleza del término o plazo.

- En los casos de anulación conjunta y parcial por los TEA de una liquidación y de una sanción asociada a la misma, se considere, en su ejecución, aplicable a ambas, el plazo de seis meses del artículo 150.5, hoy 150.7 de la LGT/2003, contado desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución acumulada de las reclamaciones contra ambas, que es el mismo.

- En concordancia con la pretensión anterior, en los casos en los que la sanción se imponga al margen del procedimiento inspector y se anule parcialmente la misma, cuando haya que ejecutar la resolución del TEA, se aplique el plazo máximo de seis meses de duración del procedimiento sancionador del artículo 211.2 LGT/2003 contado, de nuevo, desde la fecha en que la resolución oportuna tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución (artículo 66.2 RRVA).

La estimación del recurso ha de llevar a esa Sala a la desestimación del recurso del obligado contra la resolución del TEAC y a la confirmación, por tanto, de la sanción recurrida".

La representación procesal de AREAS, S.A. presentó escrito de oposición al recurso, el 19 de octubre de 2020 en el que plantea que: "debe confirmarse la Sentencia recurrida y la aplicación del plazo de un mes para los supuestos de ejecución de sanciones, transcurrido el cual determina la nulidad de la sanción.

27. Subsidiariamente, para el improbable caso de que este Tribunal Supremo estimase el recurso de casación interpuesto por el representante procesal de la AEAT y casará la Sentencia, procedería que se entre a analizar cuál es el plazo y su aplicación en el caso de AREAS, al amparo de lo dispuesto en el artículo 93.1 LJCA".

Cuarto. Señalamiento para deliberación del recurso.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 23 de marzo de 2021. Mediante providencia de 18 de marzo, por las circunstancias que en la misma se hicieron constar, se señaló nuevamente el acto para el día 13 de abril de 2021, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso es la cuestión resuelta por la sentencia recurrida consistente en determinar el plazo de que dispone la Administración tributaria para ejecutar una resolución del TEAC que estima parcialmente un

recurso, anulando unas sanciones y ordenando sustituirlas por otras, así como las consecuencias o efectos del incumplimiento del plazo .

Segundo. *Los términos de la controversia y la posición de las partes*

La Abogacía del Estado sostiene, en síntesis, que no nos hallamos ante un procedimiento sancionador en sentido estricto, que obligaría a tener en cuenta el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT sino ante un procedimiento de ejecución de una RTEAC sujeta a los plazos previstos en el RGRVA y a los posibles efectos derivados de su incumplimiento, entre los que no está en absoluto -asegura- la caducidad.

Señala que, con carácter general, los plazos previstos en los artículos reguladores del procedimiento sancionador en materia tributaria, previstos en la LGT (Capítulo IV del Título IV, artículos 207 y siguientes), que determinan el inicio y duración del procedimiento sancionador y sus consecuencias, no son de aplicación a los actos de ejecución de un fallo de un TEA, como es el caso, ya que en esta fase no se efectúan nuevos procedimientos, sino que el cumplimiento del fallo implica la corrección de los ya realizados en función de los fundamentos jurídicos contenidos en la resolución.

Mantiene que lo había entendido ya así esta Sala en su sentencia de 16 de diciembre de 2014 (rec. cas. 3611/2013). Sostiene que esta Sala, en su sentencia de 26 de marzo de 2012 (rec. cas. núm. 5827/209), y las que en ella se citan, ha dado un amplio margen a la Administración para dictar el nuevo acto que sustituya al anulado, incluso en materia sancionadora "mientras su potestad no haya prescrito", teniendo efecto interruptivo de la prescripción, las reclamaciones o recursos mientras no se declare nulo de pleno derecho el acto recurrido, lo que no es el caso.

Advierte que la sentencia recurrida participa de esta interpretación, rechazando la aplicación directa de las previsiones de los artículos 209.2 y 211 LGT y el efecto derivado del transcurso del plazo de tres meses en el caso del primero, y del plazo máximo de seis meses, en el caso del segundo, entendiéndolo, por el contrario, que nos encontramos ante un supuesto de ejecución de una resolución del TEAC a la que resultan aplicables las normas que regulan con carácter general los procedimientos de revisión en vía económico administrativa, en concreto el RGRVA, su artículo 66.2, de suerte que, "los actos de ejecución, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación".

Ello no obstante, defiende que, para el caso de su incumplimiento del plazo de un mes, el citado precepto no tiene prevista su caducidad ni los eventuales efectos de esta.

Subraya que la sentencia de instancia, para resolver este interrogante, considera, erróneamente, aplicable el artículo 104 LGT, en cuanto a los efectos de la superación de ese plazo para ejecutar (que no resolver).

Expresa su total desacuerdo con las consecuencias que aplica la sentencia en caso de incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA (la caducidad) y con la aplicación supletoria del artículo 104.1, 4 y 5 de la LGT, puesto que no estamos ante un procedimiento sancionador, ni ante un procedimiento de inspección, sino ante una ejecución a la que hay que aplicar las normas del procedimiento de revisión en vía económico administrativa.

En ese sentido sostiene que "la materia revisora regulada en el Título V de la LGT se diferencia de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el Título III. De acuerdo con lo previsto en el artículo 214 LGT, además de lo regulado en el Título V a los procedimientos de revisión, le son de aplicación determinados preceptos de otras secciones de la LGT, en concreto de los Títulos II y III de la propia LGT. En virtud del artículo 214.3, en materia de plazos, a lo único que se remite dicho artículo es al apartado 2 del artículo 104 LGT, relativo a las dilaciones e interrupciones justificadas y a la posibilidad de entender cumplido el plazo por un intento de notificación, pero nada se dice respecto a la aplicabilidad de los apartados 1, 4 y 5, los cuales solo están previstos para los procedimientos de aplicación de los tributos y no para los de revisión".

Razona después que, sobre esa base, cobra sentido la denunciada infracción del artículo 63 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en lo sucesivo, LRJAPyPAC) en especial su apartado 3, de aplicación supletoria en el ámbito tributario, por mor de lo prevenido en el artículo 7.2 de la LGT.

Recuerda que el citado artículo 63 LRJAPyPAC, aplicable *ratione temporis* al caso, establece la anulabilidad de los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, añadiendo en su apartado 3 que "la realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo", es decir, -precisa- cuando el plazo sea esencial.

Argumenta que la realización en este caso de la actuación administrativa a que se refiere el presente caso, no acarrearía la anulabilidad del acto al no imponerle la naturaleza del término o plazo, tal y como estatuye el citado artículo 63.3 LRJAPyPAC también por ello infringido, siendo una irregularidad formal no invalidante, como así tuvo oportunidad de señalarlo ya la Sala de lo Contencioso Administrativo de ese Tribunal Supremo en relación con el antiguo artículo 110 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo de 1996, antecedente más próximo del artículo 66.2 RGRVA , en su sentencia de 2 de junio de 2011 c.175/2011, señalando que el plazo en cuestión

"no es un plazo de caducidad (ni siquiera se plantea el tema de la invalidez del acto) sin que el incumplimiento conlleve más efectos que el de una irregularidad formal sin efectos prescriptivos".

Afirma que esa interpretación se reitera en la sentencia del mismo Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2012, rec. cas. 3880/2011. La sentencia de 16 de diciembre de 2014, rec. cas. 3611/2013 sigue esa misma línea al reconocer un amplio margen a la Administración para dictar el nuevo acto que sustituya al anulado, incluso en materia sancionadora "mientras su potestad no haya prescrito". Opina que la sentencia de esa misma Sala, de 23 de mayo de 2013, rec. cas. 6258/2011 avala este planteamiento contrario a la aplicación del instituto de la caducidad ante el intento del recurrente de que se tuviesen en cuenta en los casos de ejecución de la resolución anulatoria en parte de una sanción tributaria, los plazos de tres o seis meses de los artículos 209.2 y 211.2 LGT.

Por último, destaca que el artículo 239.3, último párrafo, de la LGT, reformado por la Ley 34/2015, siendo aplicable a todos los procedimientos tributarios, incluso al procedimiento inspector, salvo para este último en los casos de retroacción por defectos formales (artículo 150.7 LGT/2003, reformado), ha incorporado a la vía económico administrativa la previsión contenida en el artículo 66.2 del RGRVA añadiendo como única consecuencia derivada del incumplimiento del plazo del mes para notificar el acto de ejecución la no exigencia de intereses de demora, consecuencia a la que podía llegarse también con el artículo 66.2, solo, si se tenía en cuenta lo dispuesto en el artículo 26.4 de la LGT/2003, consecuencia a la que, igualmente, debería llegarse en este supuesto.

La posición defendida por AREAS parte de la naturaleza y finalidad de la sanción, manifestando que su finalidad es coercitiva, no recaudatoria. Esa distinta naturaleza se proyecta sobre el régimen jurídico, que es más garantista procesalmente, "en el que el incumplimiento de los plazos comporta, según el caso, el decaimiento del ius puniendi del Estado o la caducidad del procedimiento sancionador. No es conforme a los principios sancionadores -ni de buena administración- que nos encontremos ante un procedimiento sancionador eterno".

Propugna la entidad AREAS que dichos principios inspiradores son los que deben primar en la interpretación de las diversas normas que pueden resultar aplicables a la ejecución de una sanción; un mes por aplicación del artículo 66 RGRVA; tres meses por aplicación del artículo 209.2 LGT; o seis meses por aplicación del artículo 211 LGT.

Su punto de partida es que el procedimiento sancionador limita la potestad sancionadora tanto en el inicio de su ejercicio como en la duración del procedimiento; y cualquier infracción de los plazos comporta la caducidad del derecho a sancionar.

Reconoce que coincide con la Abogacía del Estado en darle importancia a los principios generales procesales en la resolución de la presente cuestión casacional al remitirse a los recogidos en la LRJAPyPAC de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (aplicable *ratione temporis*). No obstante, difiere finalmente de la Abogacía del Estado, alineándose con la sentencia recurrida, afirmando que la solución debe buscarse por aplicación del principio de especialidad en la LGT y no en LRJAPyPAC; y señala que esta es la solución y la metodología utilizada por el Tribunal Supremo en la ejecución de actos de gestión e inspección.

Sostiene que, desde esta perspectiva, el recurso de la AEAT no debe prosperar, toda vez que, en su opinión, "es absurdo que se establezcan mayores limitaciones temporales a la ejecución de resoluciones por las que se anulan actos de gestión e inspección que en los supuestos de actos de naturaleza sancionadora. A mayor abundamiento, la tesis, según la cual la Administración tiene cuatro años para ejecutar, ya no es defendida por el TEAC, que cambió de criterio en su resolución de 15 de julio de 2019 (incidente de ejecución 00/00813/2013/50/00) "acogiendo la expuesta por esta parte en su demanda de manera subsidiaria al plazo de un mes: la aplicación del art. 211 LGT, que también determinaría la prescripción de las sanciones"

Hace hincapié que en materia sancionadora rige el principio de non bis in idem procesal y, teniendo esto presente, aduce que también debe tenerse en cuenta a la hora de apreciar la posibilidad de volver a imponer una sanción. Manifiesta que dicho principio limita la posibilidad de verse sometido a otro procedimiento y, por supuesto, a la posibilidad de estar cuatro años pendientes de si la administración volverá a imponer o no una sanción.

Discrepa de la diferenciación que postula la Abogacía del Estado entre el procedimiento de ejecución y el sancionador.

Afirma que "el hecho de que la nueva sanción forme parte del procedimiento sancionador y participe de su naturaleza, se evidencia en que debe respetar todos los principios de la potestad sancionadora, incluido el respeto a los plazos procesales. Nos encontramos ante una modalidad de retroacción en el que el acto que puso fin al procedimiento sancionador, como consecuencia de su anulación, es sustituido por otro que ocupa su lugar en el procedimiento".

En cualquier caso, para el caso de que prosperase la interpretación del Abogado del Estado y hubieran de aplicarse los principios generales de la LRJAPyPAC, recuerda que el artículo aplicable sería el 44.2 que establece que "en los procedimientos en que la Administración ejercite potestades sancionadoras o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, se producirá la caducidad. En estos casos, la resolución que declare la caducidad ordenará el archivo de las actuaciones, con los efectos previstos en el artículo 92".

En ese sentido, aprovecha la ocasión para manifestar que la limitación de dicho precepto se vincula a la existencia de un procedimiento sancionador sino al "ejercicio de potestades sancionadoras". Opina que la imposición de una sanción en el seno de un procedimiento sancionador o de ejecución, comporta una potestad sancionadora que se rige por el artículo 44.2 LRJAPyPAC. y, en consonancia con ello, finaliza asegurado que "dicha norma confirma que, en materia sancionadora, tanto las normas generales de la Ley principios generales LRJAPyPAC como de la LGT, sancionan la superación de plazos por la administración con la caducidad del derecho a sancionar".

A mayor abundamiento, razona que si, en materia sancionadora, la infracción del art. 66.2 RGRVA no tuviera consecuencia jurídica alguna, se estaría favoreciendo e impulsando el incumplimiento de los plazos procesales, lo que atentaría al principio de buena administración, tal como recuerda la reciente sentencia del Tribunal Supremo nº 586/2020, de 28 de mayo, recurso de cas. 5751/2017

Es por ello por lo que sostiene que debe confirmarse la sentencia recurrida y la aplicación del plazo de un mes para los supuestos de ejecución de sanciones, transcurrido el cual, determina la nulidad de la sanción.

Además, con carácter subsidiario, para el caso de que se estimase el recurso de casación interpuesto por el representante procesal de la AEAT y se casara la sentencia, mantiene que procedería que se entrase a analizar cuál es el plazo y su aplicación en el caso que ahora se está enjuiciando.

En ese sentido, sintetizando lo que ya se defendía en la demanda presentada ante el tribunal de instancia, defiende la aplicación del artículo 209.2 y 211 LGT.

En relación con el artículo 209.2 LGT, considera que procede la aplicación del plazo de tres meses, en tanto en cuanto a ello aboca una interpretación teleológica, sistemática e histórica. Con respecto al artículo 211 LGT, si no se aceptara la aplicación del artículo 209 LGT, arguye que, porque al menos debe alcanzarse la misma solución que en los procedimientos de gestión, en lo que aplica el artículo 104 LGT y se ha interpretado que la administración debe ejecutar en el plazo que restara al procedimiento anulado.

En conclusión, rechazado el plazo de cuatro años para su imposición defendido por el recurso de casación formulado por la AEAT, tanto si se aplica el plazo de un mes (artículo 66.2 RGRVA) como el de tres (art. 209.2 LGT) o el de seis meses (art. 211 LGT) afirma que la imposición de las sanciones impugnadas ha superado el plazo máximo y, en consecuencia, proceden su nulidad.

Tercero. - El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

En este recurso se aborda una cuestión que, en parte, ya ha sido abordada por esta Sala en su sentencia 1188/2020, de 21 de septiembre, (rec. 5684/2017), de ahí que, con las adaptaciones precisas, los párrafos que siguen tengan dicha sentencia como guía.

Lo primero que hemos de manifestar es que, en las circunstancias descritas en los antecedentes, no se infringe el principio non bis in ídem en su vertiente procesal, dado que no nos encontramos ante un nuevo procedimiento sancionador, sino ante un acuerdo, dictado el 9 de marzo de 2015, en ejecución de la R. TEAC de 2 de abril de 2014.

El artículo 239.3 LGT, en la redacción a la sazón vigente, establece que "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.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal".

Ciertamente, no cabría interpretar que la ejecución de la resolución del TEAC de 2 de abril de 2014 implicaba reabrir los mismos procedimientos sancionadores en los que se impusieron las sanciones anuladas, porque lo imposibilita el artículo 239.4, segundo párrafo, LGT. La resolución del TEAC de 2 de abril de 2014, no ordena la retroacción de actuaciones porque esa posibilidad está reservada al caso de que se aprecien defectos formales y, esta vez, los defectos observados no son de esa naturaleza, son defectos de fondo.

El acto de ejecución recurrido no forma parte de los procedimientos inspectores cuyos inicios se notificaron el 10 de junio de 2008 (relativa entre otros conceptos, al IS ejercicios 2003 a 2005) y el 6 de febrero de 2012 (relativo al IS ejercicios 2006 a 2009).

En ese sentido, ya desde hace tiempo (sentencia de 30 de junio de 2004, casación en interés de ley 39/03), venimos diciendo que: (i) cuando, tras la anulación parcial acordada por una resolución, la tarea a realizar consiste en adoptar un nuevo acuerdo de liquidación, estaríamos ante un supuesto de mera ejecución, al que en consecuencia serían aplicables las normas de ejecución de resoluciones y sentencias; mientras que, (ii) si el cumplimiento de la resolución que ordena la reposición de unas actuaciones requiere desarrollar verdaderas diligencias inspectoras, operarían las normas de inspección. En consonancia con ello, no resulta aplicable el artículo 150 LGT, que lleva por título "plazo de las actuaciones inspectoras", dado que el acto de ejecución que se recurre no forma parte de las actuaciones inspectoras; de manera que, particularmente, no procede aplicar lo prevenido en su apartado 5, cuyo primer párrafo es del tenor siguiente: "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".

La retroacción de actuaciones en nuestro sistema jurídico es un instrumento previsto para reparar quebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino recorrido para iniciar de nuevo otro procedimiento, reparando la lesión, al tratarse de subsanar defectos o vicios formales como expresa el segundo párrafo del artículo 239.3 LGT. Cuando en cumplimiento de la resolución que ordena la reposición de actuaciones se requiere desarrollar verdaderas actuaciones inspectoras, operan las normas inspectoras, mientras que si, como es el caso, como consecuencia de la resolución del TEAC de 2 de abril de 2014 se dicta un nuevo acuerdo por parte de la Inspección en ejecución de la misma, las normas que resultan aplicables son las de ejecución de resoluciones y sentencias.

En fin, no es aplicable tampoco el artículo 209 LGT, que lleva por título, "iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria", particularmente, su apartado 2 que dispone que "los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución". No se aplica porque no existe un nuevo procedimiento sancionador, como ya se ha dicho. Por esta misma razón, tampoco, resulta aplicable lo dispuesto el artículo 211 LGT, titulado "terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria" que también ha sido invocado por la parte demandante.

Los únicos procedimientos sancionadores existentes son aquellos cuyo inicio se notificó el 1 de febrero de 2012 (relativos al IS 2003 a 2005) y el 23 de noviembre de 2012 (relativos al IS 2006, 2008 y 2009). A esos procedimientos sancionadores sí le resultó aplicable dicho artículo 211 LGT y, particularmente, su apartado 2 que establece que "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", entendiéndose que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo.

No puede considerarse que la resolución dictada por la Inspección, el 9 de marzo de 2015 en ejecución de la RTEAC de 2 de abril de 2014 proceda de un nuevo procedimiento sancionador, distinto de los que fueron inicialmente objeto de impugnación, realmente nos encontramos con la ejecución de una resolución económico-administrativa. Mediante ese acuerdo de ejecución se ha procedido a la sustitución de las sanciones inicialmente impuestas, sin necesidad de iniciación de un nuevo procedimiento sancionador, puesto que el instruido se mantiene, de conformidad con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 66 RGRVA.

Nos hallamos ante la ejecución de una resolución, materia que tiene una regulación específica en el RGRVA, cuyo título IV, está dedicado a la ejecución de resoluciones.

Pues bien, el apartado 2 del artículo 66 dispone, en su párrafo primero, que "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", en su párrafo segundo, que "los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación", y en su párrafo tercero, que 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".

Como hemos dicho, en la sentencia de 31 de octubre de 2017 (rec.cas, 572/2017) en los supuestos de resoluciones estimatorias de los órganos de revisión económico-administrativos, hay que distinguir las siguientes situaciones:

"1ª) La anulación (del acto originario) por razones materiales, supuesto en el que despliega sus efectos, con toda su intensidad, el artículo 66 RGRVA, en sus apartados 2 y 3: el órgano competente para la ejecución debe adoptar, en el plazo de un mes, las medidas necesarias para dar cumplimiento estricto a la resolución del órgano de revisión.

2ª) La anulación por razones de forma que han provocado indefensión con la consiguiente orden de retroacción de actuaciones, supuesto en el que el plazo de un mes al que se refiere el artículo 66.2 RGRVA carece por completo de operatividad, pues de la dicción literal del artículo 66.4 RGRVA se desprende claramente la inaplicabilidad de dicho plazo.

Esta vez, nos encontramos en la primera situación. El artículo 66.2 RGRVA impide reabrir el mismo procedimiento sancionador en el que se impuso la sanción anulada, (Cfr. STS de 16 de diciembre de 2016, rec. cas. 3611/2014). Como señalamos en nuestra sentencia de 19 de enero de 2018 (rec. cas. 1094/2017) "son de ejecución los actos dictados en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria". No hay, pues, en tales situaciones, retroacción de actuaciones en sentido técnico ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento

sancionador; sólo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada, siendo así, no opera el artículo 104 LGT" [sentencia de 19 de enero de 2018 (rec. cas. 1094/2017)].

Hasta aquí está encauzada la respuesta a parte de la cuestión con interés casacional, pero no a toda ella.

Para encarrilar la contestación del resto de la cuestión con interés casacional hemos de acudir a otra sentencia, en concreto, a la sentencia 1558/2020, de 19 de noviembre (rec. cas. 4911/2018). Nos interesa su fundamento cuarto, referido a las consecuencias derivadas del transcurso del mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, que reproducimos a continuación:

"La segunda cuestión a la que se exige dar respuesta consiste en determinar si el incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa - y, paralelamente, en la actualidad, en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria- conforme a lo dispuesto en los artículos 62 y 63 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (de redacción casi idéntica a los actualmente vigentes artículos 47 y 48 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), determinaría no la nulidad del acto administrativo sino, únicamente, una mera irregularidad no invalidante, con los efectos jurídicos que contemple la normativa vigente, como sería la imposibilidad de exigir intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes prevista en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria.

La sentencia impugnada considera que la consecuencia derivada del incumplimiento de ese plazo no puede ser otra que considerar nulo el acto que incurrió en tal extemporaneidad, sin que ello -afirma- lleve consigo necesariamente la nulidad de la liquidación de intereses afectada por dicho incumplimiento.

Lo primero de lo que debemos partir es que, como ya se ha expuesto, la Ley General Tributaria, en la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio (2014), no regulaba la ejecución de las resoluciones económico- administrativas. Su disciplina se encontraba exclusivamente en el RGRVA, en un título específico (el V) dedicado a la ejecución de resoluciones pronunciadas en procedimientos tributarios de revisión, que, como también se ha expuesto, contiene un precepto general aplicable a todas las resoluciones de revisión, cualquiera que sea el procedimiento en el que hayan sido dictadas (el artículo 66), y otro específico para las pronunciadas en reclamaciones económico-administrativas (el artículo 68).

Sin embargo, esta situación ha cambiado con la actual redacción del artículo 239.3 LGT, no aplicable por razones temporales, que ha dado el artículo único.48 de la Ley 35/2015, de 21 de septiembre, y que ha supuesto incorporar al rango legal, las previsiones del artículo 66 RGRVA.

Lo hasta ahora expuesto comporta que el asunto que se enjuicia tiene un interés "limitado" pues, para resolver la cuestión interpretativa que se nos demanda, se va a circunscribir la Sala a analizar el único precepto vigente al tiempo en que fue dictada la resolución del TEAR de Canarias que anuló la primera liquidación (2014), el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, sin que ello limite las consecuencias que pueda extraer la Sala cuando, por razones temporales, deba proceder a interpretar el precepto reglamentario a la luz de la actual redacción del artículo 239.3 LGT.

Partiendo, pues, de la interpretación limitada al precepto reglamentario, procede examinar la consecuencia derivada del transcurso del plazo previsto.

De la simple lectura del artículo 66.2 del Reglamento se desprende que no contiene una previsión expresa de la consecuencia del incumplimiento del plazo de un mes que establece, por lo que cabe preguntarse si, en tal supuesto, ello determina la nulidad de pleno derecho del acto administrativo, tal y como ha apreciado la Sala de instancia en la sentencia impugnada, su anulabilidad, o únicamente una irregularidad no invalidante, con los efectos jurídicos que contempla la normativa vigente, como es la imposibilidad de exigir intereses de demora desde que se haya producido el incumplimiento.

La respuesta que alcanza este Tribunal es que el incumplimiento del plazo reglamentario determina una irregularidad no invalidante, cuyo efecto jurídico es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración haya incumplido, por las razones que seguidamente se exponen.

1. En primer término, la consecuencia derivada del incumplimiento del plazo que extrae la Sala de instancia, consistente en considerar, sin mayor motivación, que es nulo el acto que incurrió en tal extemporaneidad, no puede ser compartida por este Tribunal, toda vez que el artículo 62.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, aplicable *ratione temporis* (si bien el actual artículo 47.1 de la LPAC no introduce en el mismo modificación alguna), recoge los supuestos de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos, entre los que no se encuentra la realización de una actuación administrativa fuera del tiempo establecido.

2. La jurisprudencia de esta Sala ha anudado al incumplimiento del plazo previsto en el equivalente artículo 110.2 del derogado reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo), una consecuencia de irregularidad formal no invalidante, siendo buena prueba de ello las sentencias de 2 de junio de 2011 (casación 175/2007; ES:TS:2011:3831) y 20 de marzo de 2012 (casación 3880/2011; ES:TS:2012:2077), en las que se declaró: (i) que el plazo de quince

días previsto en ese precepto reglamentario para ejecutar la resolución revisora no era un plazo de caducidad, y (ii) que su incumplimiento era una mera irregularidad formal sin efectos prescriptivos.

3. Tampoco cabe considerar, en línea con lo expuesto por el abogado del Estado en su escrito de recurso, que la superación del referido plazo de un mes acarree la anulabilidad del acto, al no imponerle la naturaleza del término o plazo, tal y como dispone el artículo 63.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (artículo 48.3 de la LPAC).

4. Asimismo, entendemos que tampoco procedería apreciar la caducidad del procedimiento al no estar prevista legalmente.

En efecto, ya se ha expuesto que cuando se anula en la vía económico-administrativa por razones de fondo, sustantivas o materiales, una resolución tributaria (en el caso, la que pone fin a un procedimiento de gestión, en concreto, de comprobación limitada), la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazo previstos en el artículo 66 RRVA, apartados 2 y 3 [actualmente, artículo 239.3 LGT, en la redacción del artículo único. 48 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (BOE de 22 de septiembre)]. En estas situaciones la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria, por lo que no hay retroacción de actuaciones en sentido técnico, ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento de gestión tributaria, sino que sólo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada. En consecuencia, no opera el artículo 104 (con carácter general para los procedimientos de gestión tributaria) ni el artículo 139 (en particular, para el procedimiento de comprobación limitada), ambos de la LGT.

5. La conclusión alcanzada se refuerza si atendemos a la voluntad del legislador expresada en determinados preceptos legales, en la medida en que anuda concretas consecuencias a la actuación extemporánea de la Administración en perjuicio de la seguridad jurídica, al no respetar los plazos de que legalmente dispone. Ejemplo de ello es el artículo 26.4 de la LGT que le impone la imposibilidad de exigir intereses por el tiempo en que exceda por causa que le sea imputable los plazos fijados para resolver y, en el mismo sentido, se expresa el artículo 240.2 LGT para los excesos temporales en la resolución de la vía económico-administrativa.

En este sentido, como ya se ha expuesto, el artículo 239.3, último párrafo, de la LGT, reformado por la Ley 34/2015, aplicable a todos los procedimientos tributarios, incluso al procedimiento inspector, salvo para este último en los casos de retroacción por defectos formales (artículo 150.7 LGT), que ha incorporado a la vía económico-administrativa la previsión contenida en el artículo 66.2 del RGRVA, ha añadido como consecuencia derivada del incumplimiento del plazo del mes para notificar el acto de ejecución la no exigencia de intereses de demora, consecuencia a la que puede llegarse también con el artículo 66.2 RGRVA.

6. En último término, ratifica esta conclusión el que, para interponer el recurso contencioso-administrativo, el interesado dispone de un plazo de dos meses, superior al de un mes con que cuenta la Administración para ejecutar la resolución revisora.

En suma, la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, sin perjuicio de la interpretación que pueda hacer la Sala cuando tenga que abordarlo a la luz de la actual redacción del artículo 239.3 LGT, no es la nulidad de pleno derecho del acto de ejecución, ni siquiera su anulabilidad, sino que al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, la consecuencia es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla dicho plazo".

No diferencia el artículo 66.2 RGRVA entre la ejecución de resoluciones relativas a liquidaciones y la ejecución de resoluciones referidas a sanciones.

La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, es que el plazo para ejecutar las resoluciones de los tribunales económico administrativas, de conformidad con lo previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, es un mes; y que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento de dicho plazo, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo.

Cuarto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

La Abogacía del Estado solicita la estimación del recurso con la consiguiente anulación de la sentencia estimatoria de la Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Segunda - de la Audiencia Nacional, de fecha 1 de octubre de 2019, dictada en el recurso 259/2016 interpuesto por ÁREAS, S.A. contra la resolución del TEAC de 13 de enero de 2016, por ser contraria a derecho. Asimismo, pretende que respondamos a la cuestión con interés casacional en la forma que ya se ha descrito en los antecedentes. Precisa que la estimación del recurso ha de llevar a esa Sala a la desestimación del recurso del obligado contra la resolución del TEAC y a la confirmación, por tanto, de la sanción recurrida.

Por su parte, AREAS solicita que dictemos sentencia desestimatoria del presente recurso de casación y que confirmemos la sentencia impugnada.

Por todas las razones expuestas, procede declarar haber lugar al recurso de casación. Ello nos pone en el lugar del tribunal de instancia, de manera que debemos pronunciarnos sobre el recurso contencioso-administrativo número 259/2016 interpuesto por AREAS, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 13 de enero de 2016 que desestimaba la reclamación interpuesta contra el acuerdo dictado el 9 de marzo de 2015, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de Barcelona de la AEAT, en ejecución de la resolución dictada por el TEAC el 2 de abril de 2014. En ese sentido, teniendo presente lo que se ha razonado en el fundamento de derecho tercero, procede su estimación parcial, con lo cual se anula la resolución impugnada en el extremo relativo a la exigencia de intereses de demora, de manera que éstos no se exigirán desde el momento en que la Administración incumpla el plazo de un mes, previsto en el artículo 66.2 del 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.

Quinto. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. por lo que se refiere a las costas de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, conforme al criterio interpretativo general y reiteradamente aplicado por este Tribunal Supremo.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º- Haber lugar al recurso de casación núm. 470/2020, interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia de 1 de octubre de 2019 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estima el recurso contencioso-administrativo núm. 259/2016, en materia de ejecución de un acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central en relación con las sanciones derivadas de liquidaciones del Impuesto sobre sociedades, con lo cual se casa y anula.

3º- Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo número 259/2016 interpuesto por AREAS, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 13 de enero de 2016 que desestimaba la reclamación interpuesta contra el acuerdo dictado el 9 de marzo de 2015, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de Barcelona de la AEAT, en ejecución de la resolución dictada por el TEAC el 2 de abril de 2014, con lo cual se anula la resolución impugnada en el extremo relativo a la exigencia de intereses de demora, de manera que éstos no se exigirán desde el momento en que la Administración incumpla el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del 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.

4º- No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

La Excm. Sra. Dña. Esperanza Córdoba Castroverde votó en Sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de la Sección Segunda D. Rafael Fernández Valverde.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.