

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085010

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de septiembre de 2021

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 3455/2021

#### SUMARIO:

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Ejecución. Consecuencias del incumplimiento de dicho plazo.** En este caso estamos ante la ejecución de una resolución económico-administrativa que anula parcialmente por razones de fondo una sanción.

Concluido que sí se ha excedido del plazo de un mes, en cuanto a los efectos derivados del incumplimiento de dicho plazo, a juicio de la interesada debe interpretarse el art. 66 del RD 520/2005 (RGRVA) conjuntamente con el art. 104 de la Ley 58/2003 (LGT) y, por ende, «en tanto procedimiento iniciado de oficio susceptible de producir actos desfavorables o de gravamen, se debe producir la caducidad del procedimiento».

Pues bien, el Tribunal Supremo ha confirmado que el incumplimiento del plazo del art. 66.2 del RD 520/2005 (RGRVA) aquí controvertido supone una mera irregularidad no invalidante, no siendo este incumplimiento causa de nulidad, ni de anulabilidad de los actos administrativos dictados que incurran en tal incumplimiento. Dicho esto, el plazo para ejecutar las resoluciones de los tribunales económico-administrativas, de conformidad con lo previsto en el art. 66.2 del RD 520/2005 (RGRVA), es de un mes, y 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. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104 y 150.  
RD 520/2005 (RGRVA), art. 66.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia el recurso contra la ejecución de referencia, tramitado por procedimiento general.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

En este Tribunal han tenido entrada los siguientes recursos contra la ejecución que se resuelven de forma acumulada:

RECLAMACIÓN	F. INTER.	F. ENTRA.
00-03455-2021	30/04/2021	12/05/2021
00-03487-2021	30/04/2021	13/05/2021

Estos recursos contra la ejecución se interponen frente a dos acuerdos de ejecución del Inspector Regional de la Delegación Especial de la AEAT de las Baleares de fecha 22 de febrero de 2021 (y notificados el 31 de marzo de 2021).

##### Segundo.

En noviembre de 2013 se inició un procedimiento inspector con la sociedad **TW SA** en relación a su Impuesto sobre Sociedades 2010. Su objeto social era, de acuerdo con el artículo 3 de los Estatutos Sociales "la adquisición, explotación y enajenación de toda clase de terrenos, su urbanización y parcelación; la construcción y promoción de toda clase de edificios, arrendamiento y venta de los edificios referidos y cualquier otra clase, así como, en general la realización de operaciones inmobiliarias en toda su amplitud".

##### Tercero.

La sociedad **TW SA** fue absorbida por **XZ SA** con efectos contables a partir del 1 de noviembre de 2010. Esta última entidad, a su vez, fue posteriormente absorbida por **XZ SL** (la aquí reclamante) en fecha 2 de diciembre de 2011 (con efectos contables a partir del 1 de octubre de 2011). Tal procedimiento derivó en una liquidación administrativa y en una resolución sancionadora, siendo ambas impugnadas en primera instancia ante el TEAR de Baleares.

#### **Cuarto.**

El citado Tribunal Regional en su resolución de ... de 2018 (RG ...2014 y RG ...2014) desestimó plenamente las pretensiones de la aquí reclamante (versaban sobre la deducibilidad de ciertos gastos, la indebida aplicación del tipo de gravamen y la compensación improcedente de bases imponibles negativas); resolución que se impugnó en alzada ante este TEAC.

#### **Quinto.**

El Tribunal Económico- Administrativo Central en su resolución de ... de 2020 (RG .../2018) desestimó todas las pretensiones salvo la relativa al tipo impositivo, en tanto que consideró que la Administración debería haber aplicado el tipo impositivo de las entidades de reducida dimensión (tipo inferior al utilizado en la regularización) y, por ello, anuló en ese extremo la liquidación practicada. Igualmente, declaró la concurrencia tanto del elemento objetivo sancionable (dejar de ingresar la deuda tributaria) como del subjetivo necesarios para sancionar.

#### **Sexto.**

El Inspector Regional dictó dos acuerdos de ejecución, fechados ambos el 22 de febrero de 2021 para dar cumplimiento a la citada resolución del TEAC:

En el primer acuerdo de ejecución, el impugnado en la reclamación número 3455/2021, acordó: (1) anular la liquidación anterior impugnada ante el TEAC y (2) dictar una nueva liquidación en la que se aplique el tipo impositivo de las entidades de reducida dimensión al que, según la resolución del TEAC a ejecutar, tiene derecho la reclamante.

En el segundo acuerdo de ejecución, el impugnado en la reclamación número 3487/2021, acordó: (1) anular la sanción anterior impugnada ante el TEAC y (2) dictar una nueva sanción en la que se corrija el importe de la base de sanción en tanto que en la sanción previa se había determinado utilizando un tipo impositivo superior al que correspondía, según este TEAC, a la entidad.

#### **Séptimo.**

Frente a los citados acuerdos de ejecución interpone el interesado los dos recursos contra la ejecución aquí acumulados invocando, sucintamente, que se ha producido un incumplimiento del plazo de 1 mes para notificar el acuerdo de ejecución que prevé el artículo 66.2 del Reglamento General de Revisión y, por ende, que ha caducado el procedimiento; caducidad que, consecuentemente, determinaría la no interrupción de la prescripción a resultas de las actuaciones anteriores y la consiguiente prescripción del derecho a liquidar, solicitando que este TEAC acuerde el archivo de las actuaciones.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT. El recurso contra la ejecución se regula en el artículo 241 ter de la LGT, aplicable a los recursos de ejecución interpuestos desde el 12-10-2015 según la Disposición Transitoria Única.7.a) de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, siendo competente para conocer del recurso el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta.

#### **Segundo.**

Los recursos contra la ejecución arriba señalados se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

### **Tercero.**

A la vista del acuerdo adoptado por la Oficina Gestora y las alegaciones presentadas, este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

la adecuación a derecho de los acuerdos de ejecución de liquidación y sanción impugnado a la vista de las alegaciones planteadas.

**Cuarto.** *Sobre el posible incumplimiento del plazo legal para ejecutar la resolución económico-administrativa en relación con la liquidación.*

La interesada en la interposición de la presente reclamación aduce la aplicación del artículo 66 del Reglamento General de Revisión (Real Decreto 520/2005) y, consecuentemente, invoca que la Administración disponía de un mes para ejecutar la resolución del TEAC de 29 de junio de 2020.

Pues bien, en relación con esta cuestión este TEAC tiene fijado criterio en Resolución en Unificación de criterio de 21 de mayo de 2019 (RG. 5315/2018), en el sentido de que 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.

Este Tribunal Económico Administrativo es conocedor del Auto de admisión de casación del Tribunal Supremo de 11/03/2021 (Recurso 5625/2020), en el que se plantea esta misma cuestión como cuestión de interés casacional; por lo que, en tanto el Alto Tribunal no emane su criterio, este Teac mantiene el criterio al que se acaba de hacer referencia.

Centrada así la determinación del plazo de ejecución aplicable y ciñéndonos al caso aquí planteado, el interesado se remite a la cita que contiene el propio acuerdo de ejecución de la liquidación en el apartado quinto de sus antecedentes de hecho:

<En fecha 22/12/2020 la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) certifica la remisión a cumplimiento de la meritada resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (de fecha 29/06/2020) al órgano competente para ejecutar, a saber, la Dependencia Regional de Inspección en Illes Balears>>.

De un modo similar, el acuerdo de ejecución dictado en relación con la sanción afirma:

<<En el presente caso, el plazo del que dispone la Inspección de los Tributos para ejecutar se computa a partir del día 22/12/2020, como consecuencia del envío a cumplimiento al órgano competente para ejecutar -la Dependencia Regional de Inspección>>

Esa circunstancia fáctica le permite aducir en las alegaciones presentadas que, de acuerdo con el tenor literal del acuerdo de ejecución, la resolución del TEAC tuvo entrada en el registro de la Dependencia de Inspección en fecha 22 de diciembre de 2020, por lo que toma dicha fecha como término inicial de su cómputo.

En el presente expediente ha quedado probado mediante un documento emitido por la Oficina de Relación con los Tribunales, que éste órgano ha "enviado para su ejecución" la resolución del TEAC a la Dependencia Regional de Inspección competente el día 22 de diciembre de 2020.

El plazo aplicable ha de computarse, según el tenor de la norma, desde la fecha en que la resolución "tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución"; trámite este último respecto al cual no obra en el expediente un documento que acredite cuándo se produjo, tomando este TEAC como referencia dicha fecha de 22-12-2020, en tanto que, ciertamente, como pronto la entrada se pudo producir el día del envío por la ORT pero nunca antes de tal fecha. Así pues, debe determinarse si la Dependencia Regional de Inspección se ha excedido del mismo desde la fecha en que se produjo la remisión por la ORT: el 22 de diciembre de 2020. La conclusión a esta cuestión debe ser negativa en tanto que el *dies ad quem* del citado plazo finalizaba el 22 de junio de 2021 y, sin embargo, la notificación al interesado del acuerdo de ejecución se produjo el 31 de marzo de 2021.

En consecuencia, este TEAC concluye que, en relación con la ejecución de la liquidación administrativa, la Dependencia Regional de Inspección ha actuado en plazo, siendo su actuación conforme a derecho.

**Quinto.** *Sobre el posible incumplimiento del plazo legal para ejecutar una resolución económico-administrativa en relación con la sanción.*

En relación a la ejecución de la sanción debe utilizarse, al igual que hicimos en el fundamento de derecho anterior, la fecha de 22 de diciembre de 2020 como *dies a quo* para determinar si ha existido un incumplimiento de los plazos legalmente conferidos a la Administración para proceder a la ejecución.

Debe advertirse que, en relación con la ejecución de sanciones, el **Tribunal Supremo en su sentencia de 21 de septiembre de 2020** (recurso de casación 5684/2017) ha afirmado que es aplicable el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo:

*<<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>>.*

Concretamente la citada sentencia expone:

*<<Por consiguiente, a la cuestión con interés casacional consistente en determinar si, anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria, en ejecución de la resolución anulatoria, puede imponer una nueva sanción sin sometimiento a plazo alguno o, por el contrario, está sujeta a algún plazo, en particular al plazo de caducidad de tres meses establecido en el artículo 209.2 LGT, respondemos declarando que anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria puede, en ejecución de la resolución anulatoria, dictar una nueva resolución que sustituya a la anulada en el plazo de un mes de conformidad con lo previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.>>*

Aplicando, pues el plazo de un mes al que el Tribunal Supremo se refiere, se observa que en el presente expediente, computado el plazo, tal como se expuesto, desde el 22-12-2020 y haberse notificado la nueva sanción el 31 de marzo de 2021, este TEAC comparte con el interesado su alegación de que se ha incumplido, en relación con la ejecución de la sanción, el plazo de un mes fijado en el artículo 66.2 del Reglamento General de Revisión.

Concluido que sí se ha excedido del plazo de un mes, en cuanto a los efectos derivados del incumplimiento de dicho plazo, a juicio de la interesada debe interpretarse el artículo 66 del Real Decreto 520/2005 conjuntamente con el artículo 104 LGT y, por ende, *<<en tanto procedimiento iniciado de oficio susceptible de producir actos desfavorables o de gravamen, se debe producir la caducidad del procedimiento>>*.

Además, en las alegaciones presentadas en relación a la liquidación, la entidad reclamante funda esta pretensión en la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2019 (recurso 259/2016):

*<< Para interpretar conjuntamente los preceptos anteriores, debemos considerar:*

*1. El artículo 66 del Real Decreto 520/2005 es norma especial y por tanto aplicable con preferencia a las generales aún de mayor rango.*

*2. El artículo 66 del RD 520/2005 no contempla las consecuencias del incumplimiento del plazo de 1 mes señalado para la ejecución de la Resolución del TEAC.*

*3. El artículo 104 de la Ley 58/2003 establece con carácter general las consecuencias de los incumplimientos de los plazos para resolver por la Administración tributaria (precepto que se incluye en el Cap. II del Título III de la Ley, bajo la rúbrica "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios"). Siendo una disposición común, es aplicable a toda clase de procedimientos tributarios. Así las cosas, debemos recordar La dicción literal del precepto, que establece en ausencia de regulación expresa (...) en los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.*

*Pues bien, es evidente que el efecto de aplicar una sanción es desfavorable, por lo que sería de aplicación esta norma.*

*4. Aunque el supuesto que nos ocupa responde a lo previsto en el artículo 66.3 del RD 520/2005, pues solo se trata de realizar una operación matemática para cuantificar el importe de la sanción no anulado, es evidente que existe un procedimiento de ejecución, por muy simple que este sea, que constituye el supuesto de hecho del artículo 104 de la LGT.*

*En conclusión, el incumplimiento del plazo señalado en el artículo 66.2 del RD 520/2003, y ante la ausencia de previsión en el propio Reglamento, debe tener la consecuencia que señala el artículo 104 de la LGT, esto es, la*

caducidad del expediente, con las consecuencias inherentes a esa caducidad, también establecidas en la misma norma.

Estas consecuencias son:

"Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario."

De lo expuesto resulta la estimación del recurso>>.

Sin embargo, tal sentencia de la Audiencia Nacional que, ciertamente, contribuiría a fundamentar la pretensión del reclamante, fue recurrida en casación por la Administración General del Estado ante el Tribunal Supremo; Tribunal que en su **sentencia de 5 de mayo de 2021** (número de recurso de casación 470/2020), estimó el recurso, casando la citada sentencia de la Audiencia Nacional, sentando como criterio jurisprudencial el Alto Tribunal:

<<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>>.

En definitiva, el Tribunal Supremo confirma que el incumplimiento del plazo del artículo 66.2 RGR aquí controvertido supone una mera irregularidad no invalidante, no siendo este incumplimiento causa de nulidad, ni de anulabilidad de los actos administrativos dictados que incurran en tal incumplimiento:

<<Fundamento de derecho tercero>>

<<(…)

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)>>.

Además, el Tribunal Supremo también deja sin sustento jurídico la pretensión del reclamante de que tal incumplimiento del plazo de un mes determine la caducidad del procedimiento, al afirmar:

<< 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 (...) 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>>.

En consecuencia, se desestima la pretensión actora.

En resumen, se confirman por las razones expuestas los actos administrativos dictados en ejecución de la resolución de este TEAC .../2018, tanto el referente a la liquidación como a la sanción administrativa. Por lo que se desestiman las dos reclamaciones acumuladas.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso contra la ejecución, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.