

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087184

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de junio de 2022

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 3354/2022.

#### SUMARIO:

#### **Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento económico-administrativo. Iniciación. Inadmisibilidad. Causas. Por extemporaneidad.**

*Pretemporaneidad.* El interesado ha interpuesto el presente recurso contra la ejecución de la propuesta de sanción y no frente al acuerdo sancionador dictado en ejecución propiamente dicho, lo que lleva a plantear la admisibilidad o no del mismo.

Son las liquidaciones tributarias las que pueden ser objeto de reclamación o recurso, no las actas, disponiéndolo así el art. 185 del RD 1065/2007 (RGAT).

Así, cuando se interpone la reclamación económico-administrativa sin haberse producido todavía el acto administrativo susceptible de recurso, es decir, al no haberse producido la liquidación impositiva ni la sanción cuando se interpusieron las originarias reclamaciones económico-administrativas, tampoco podían entenderse notificadas, por lo que, contándose el plazo de un mes para interponer dichas reclamaciones "desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado" conforme al art. 235.1 de la Ley 58/2003 (LGT), la extemporaneidad de la interposición de las reclamaciones, por prematura, es evidente.

Ahora bien, como tiene desde antiguo declarado el Tribunal Supremo, al tratarse de reclamaciones interpuestas pretemporáneamente contra actas A01 de conformidad, si bien es cierto que la reclamación económico-administrativa se presentó de manera anticipada, también lo es que cuando el Tribunal resolvió aquel plazo había sobradamente transcurrido. El transcurso del tiempo había convertido ya a una reclamación extemporánea -por anticipada- en reclamación admisible cuya pretensión debía ser respondida por el órgano encargado de hacerlo. Dicho de otro modo, el Tribunal Supremo establece que en estos casos, por una mejor tutela de los derechos del contribuyente, ha de obviarse la pretemporaneidad reseñada.

Así las cosas procederá la anulación de la resolución que pone fin al recurso de anulación que nos ocupa debiendo remitirse el expediente al Tribunal Regional a los efectos de que entre a conocer de las cuestiones alegadas por el interesado frente a la liquidación derivada del acta de conformidad. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 156, 223 y 235.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 185.

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.

Se ha visto el presente recurso interpuesto contra el Acuerdo dictado con fecha 11-03-2022 por la Delegación Especial de Valencia por el que se ejecuta la resolución de este Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22-09-2021, relativa a la reclamación económico-administrativa nº 1633/19, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

Con fecha 08-04-2014 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT inició actuaciones de comprobación fiscal de alcance general respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011 (julio de 2010 a junio de 2012) del Grupo consolidado ..., del cual la sociedad **XZ SL** era la dominante.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras, el 11-12-2015 se extendió acta de disconformidad (A02-...91) respecto del impuesto y ejercicios citados.

Asimismo, se extendió acta de conformidad (A01-...10) por los elementos de la regularización a los que se había prestado conformidad por el obligado tributario, de la que no resultó cantidad a ingresar.

El 05-04-2016, vistas las alegaciones que se habían presentado contra el acta de disconformidad y rectificando la propuesta en ella contenida, la Inspectora Regional junto con la Jefa de la Oficina Técnica de Inspección dictaron el correspondiente Acuerdo de liquidación, que se notificó el 15-04-2016.

## Segundo.

Como consecuencia de las actuaciones realizadas se dictaron los siguientes Acuerdos sancionadores correspondientes a cada una de las actas formalizadas:

En fecha 21-07-2016 (A23-...21), respecto de los elementos de la regularización practicada a los que el interesado mostró su conformidad, se acordó imponer una sanción pecuniaria de 4.219,33 euros, por la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo 195.1, segundo párrafo, de la Ley General Tributaria.

Consideró la Inspección que la conducta del obligado tributario, consistente en deducir gastos que, o bien no tenían dicha consideración, o bien no estaban debidamente justificados, era voluntaria y antijurídica. Asimismo, cuantificó incorrectamente el importe de la deducción por actividades de investigación y desarrollo.

Las infracciones se calificaron como graves y se sancionaron con una multa pecuniaria proporcional a aplicar sobre la base de la sanción (constituida, en el supuesto ahora analizado, por el incremento de la renta neta, o la minoración de los incentivos fiscales del período impositivo).

En la misma fecha que el anterior, se dictó otro Acuerdo (A23-...46), por el que se impuso una sanción pecuniaria de 801.793,47 euros, por la comisión de infracciones tributarias tipificadas en los artículos 191.1 y 5 y 195.1, segundo párrafo, de la LGT, derivadas del Acuerdo de liquidación de 05-04-2016.

## Tercero.

Disconforme el interesado con los mencionados Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, interpuso ante el Tribunal Regional de la Comunidad Valenciana, el 14-04-2016 la reclamación económico administrativa nº 46/5597/16 frente a la liquidación tácita asociada al acta de conformidad, y el 11-08-2016 la reclamación económico administrativa nº 46/11663/16 frente al Acuerdo sancionador derivado de la misma.

Con fecha 13-05-2016 interpuso el interesado la reclamación económico-administrativa nº 46/7032/16 frente a la liquidación completa definitiva practicada mediante Acuerdo de liquidación de fecha 05-04-2016, y el 28-07-2016 nueva reclamación nº 46/11049/2016 frente al Acuerdo sancionador derivado de aquél.

## Cuarto.

El Tribunal Regional de Valencia, previa acumulación de las cuatro reclamaciones, dictó resolución desestimando las relativas al acta de conformidad (nº 46/5597/16 y nº 46/11663/16) y estimando en parte las reclamaciones (nº 46/7032/16 y nº 46/11049/16) relativas al Acuerdo de liquidación impugnado.

## Quinto.

Contra la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, notificada al interesado el 25-01-2019, el Grupo encabezado por **XZ SL** interpuso ante este TEAC el recurso de alzada nº 1633/19.

## Sexto.

Con fecha 22-09-2021 dictó este Tribunal resolución, disponiendo respecto de la parte estimatoria, lo siguiente:

*"DÉCIMO SÉPTIMO.- 2) La segunda alegación que hemos de examinar es la referente a si se ha producido indefensión al ahora recurrente por, según él mismo indica, omisión del trámite de audiencia previo al Acuerdo sancionador, respecto de una conducta que hasta ese momento no se había valorado como sancionable (no eliminación de los dividendos) y frente a la que, por esa razón, no se había podido oponer.*

(...)

*En definitiva, este TEAC considera que, puesto que en el Acuerdo de Inicio- Propuesta de expediente sancionador no se hacía expresa referencia a la infracción que pudiera haberse cometido de proceder a liquidar, la Oficina Técnica, la propuesta efectuada con carácter subsidiario (eliminación de dividendos de la base consolidada del grupo fiscal), una vez conocido el Acuerdo de liquidación **debió notificarse una nueva Propuesta con un nuevo plazo de alegaciones pues, aunque los hechos de los que se derivaban ambas conductas eran, prácticamente, los mismos, lo cierto es que, derivada de ellos, en el Acuerdo sancionador se consideró sancionable una concreta conducta que no lo había sido en la propuesta de sanción** por lo que, ciertamente, como dice el recurrente, "en la fecha en que se dictó el acuerdo de inicio la conducta descrita era mera hipótesis por lo que no se podía alegar contra ella".*

(...)

Y ello, porque el único momento para poder alegar, en el marco de un expediente sancionador tributario, tramitado -como éste- por el procedimiento abreviado, es en el trámite de audiencia que se abre a la vista de la notificación del acuerdo de Inicio-Propuesta. Y, como ya hemos reconocido, a la vista del mismo **el interesado no dispuso de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que finalmente se le imputó.**

(...)

En definitiva, **se estiman las alegaciones efectuadas y se ordena anular la resolución del TEAR recurrida, así como el acuerdo de imposición de sanción impugnado, en lo que a la infracción tributaria derivada de la no eliminación de los dividendos satisfechos por TW a XZ, se refiere.**

(...)

**DÉCIMO OCTAVO.-** Finalmente, el recurrente manifestaba ante este TEAC que la sanción impuesta por practicar en la declaración consolidada un ajuste por dividendos internos es improcedente por haber considerado la Inspección improcedente, en parte, el propio ajuste y por incurrir en causa de exoneración de responsabilidad del artículo 179.2 d) LGT.

Y dado el sentido del fallo de la cuestión anterior, -nulidad por defecto formal-, no procede entrar a resolver sobre esta alegación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda **ESTIMAR EN PARTE** el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución."

#### **Séptimo.**

Con fecha 11-03-2022, notificado al interesado el 14-03-2022, dictó la Delegación Especial de Valencia Acuerdo de ejecución de la resolución de este TEAC de 22-09-2021, disponiendo lo siguiente:

*"En consecuencia, procede, en ejecución del fallo del T.E.A.R., anular la liquidación impugnada y retrotraer las actuaciones al momento en que se cometió el defecto formal apreciado por el Tribunal a fin de dictar un acuerdo de rectificación de la propuesta de sanción, conforme a lo dispuesto en el artículo 24.2 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario*

*Por todo lo cual, esta **INSPECCIÓN REGIONAL ACUERDA**, en ejecución de la resolución del TEAC y conforme a lo expuesto en los fundamentos anteriores:*

*Anular la liquidación derivada del acta objeto de impugnación en la cantidad de 801.793,47 euros.*

**Retrotraer las actuaciones al momento procedimental oportuno, retroacción que se practica en esta misma fecha dictándose acuerdo de rectificación de la propuesta de sanción."**

#### **Octavo.**

De acuerdo con lo anterior, con fecha 11-03-2022, notificado al interesado el 14-03-2022, dictó la Delegación Especial de Valencia Acuerdo de rectificación de la **propuesta** de sanción, disponiendo lo siguiente:

#### **"FUNDAMENTOS DE DERECHO**

(...)

#### **TERCERO.-** (...)

Por su parte, el **TEAC** en su resolución aprecia indefensión en la tramitación del procedimiento por falta de un nuevo trámite de audiencia tras la modificación de la propuesta sancionadora, motivo que da lugar la presente rectificación de la propuesta sancionadora.

**CUARTO.-** A la vista de lo resuelto por el TEARCV, antes de proceder al análisis de la sanción que se deriva de los conceptos de la regularización que han sido confirmados, hay que efectuar un cálculo para determinar la repercusión que dicha resolución podría tener sobre una nueva liquidación eliminando aquellos ajustes que han sido estimados por el Tribunal.

(...)

## QUINTO.

(...)

Finalmente, el obligado tributario eliminó indebidamente la totalidad del dividendo distribuido por **TW, S.L.**, a la sociedad dominante (**XZ, S.L.**), pues dicha eliminación era procedente solo en la medida en que sobre el dividendo distribuido hubiese resultado de aplicación la deducción por doble imposición de dividendos. En definitiva, no resultando procedente la aplicación de la deducción por doble imposición por no haber tributado efectivamente los beneficios con cargo a los cuales aquel fue distribuido, tampoco procedía eliminar íntegramente el dividendo percibido, lo que supuso una vulneración de lo dispuesto en el artículo 72.3 del TRLIS.

(...)

## SÉPTIMO.

(...)

Finalmente, la eliminación del dividendo incluido en la base imponible individual de **XZ S.L.**, exigía analizar la procedencia de la deducción por doble imposición prevista en el artículo 30 del TRLIS. Así lo exigía el artículo 72.3 del TRLIS, que fue la norma que aplicó el obligado tributario. Pues bien, de haberse realizado dicho análisis el obligado tributario habría llegado a la conclusión de que parte de los beneficios con cargo a los cuales se distribuyó el dividendo no habían tributado efectivamente. Y no lo habían hecho porque el obligado tributario se aprovechó, primero, de la aplicación del régimen de diferimiento previsto en la LIS para las operaciones de escisión, régimen por el que optó al realizarse la escisión parcial de **QR, S.L.**, de la que resultó beneficiaria **TW, S.L.**, (a la que se adjudicaron gran cantidad de inmuebles) y que implicó que las rentas derivadas de la transmisión a la sociedad beneficiaria de la escisión no tributaran en aquel momento.

Y en segundo lugar, porque, como consecuencia de la anulación de la propia regularización inspectora (que comportó una revaloración fiscal de los elementos patrimoniales adquiridos por la sociedad beneficiaria que pasaron a quedar valorados por su valor de mercado en el momento en que se realizó la escisión), tampoco se tributó con ocasión de la transmisión posterior de parte de los inmuebles que habían sido adquiridos en la escisión. En efecto, a pesar de haber sido anulada la liquidación en la que se había negado la aplicación del régimen especial de diferimiento, el obligado tributario no presentó autoliquidación complementaria en relación con el periodo impositivo en el que a efectos de cuantificar la renta derivada de una operación de permuta que tuvo por objeto parte de los inmuebles previamente adquiridos de **QR, S.L.**, dichos inmuebles se valoraron sobre la base de los valores rectificadas por la Inspección. Así, tras anular el TEAR la liquidación el día 18/02/2011 (y ejecutarse el fallo por esta Dependencia el día 01/06/2011), el obligado tributario no presentó una autoliquidación complementaria en relación con el periodo impositivo de 2006/2007 rectificando el ajuste negativo de 5.035.162,62 euros que en aquella autoliquidación practicó como consecuencia precisamente de la distinta valoración contable y fiscal (esta -insistimos- producto de la propia regularización inspectora).

Como consecuencia de todo ello obtuvo el obligado tributario un indudable beneficio que tampoco fue corregido cuando, con ocasión de la distribución de un dividendo por **TW, S.L.**, con cargo a las reservas generadas en parte con el beneficio obtenido con aquella operación (que le había permitido practicar tan tamaño ajuste negativo al resultado contable -5.035.162,62 euros-), **XZ, S.L.**, sociedad dominante y perceptora del dividendo, lo eliminó íntegramente en la consolidación.

(...)

Por último, en este fundamento de derecho el TEARCV **considera motivada la sanción de la conducta de la entidad consistente en practicar en la declaración consolidada un ajuste improcedente en la base consolidada por dividendos internos** entre entidades integrantes del grupo fiscal.

Por su parte, el TEAC en su resolución aprecia indefensión en la tramitación del procedimiento por falta de un nuevo trámite de audiencia tras la modificación de la propuesta sancionadora, motivo que da lugar la presente rectificación de la propuesta sancionadora.

(...)

**DÉCIMO TERCERO.-** Así, de acuerdo con lo establecido en el artículo 24.2 RGRST, el obligado tributario dispone de un **plazo de diez días**, contados a partir del día siguiente al de la notificación de este acuerdo, para

formular alegaciones y manifestar su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el mismo. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que proceda, que deberá ser notificada.

(...)

*Contra este acuerdo de rectificación de la propuesta no cabe interponer recurso o reclamación por tratarse de un acto de mero trámite, sin perjuicio del recurso o reclamación que proceda contra el acto de liquidación que finalmente se dicte."*

NOVENO.- Disconforme el interesado con el Acuerdo de ejecución de la resolución de este TEAC de 22-09-2021 (RG 1633/19), interpuso ante este Tribunal, con fecha 22-03-2022, el recurso contra la ejecución nº 3354/22, que nos ocupa, formulando la alegación siguiente:

- Única.- Nulidad de pleno derecho del Acuerdo sancionador e improcedencia de la retroacción de actuaciones.

#### **Décimo.**

Con fecha 04-04-2022, notificado al interesado ese mismo día, dictó la Delegación Especial de Valencia Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, disponiendo lo siguiente:

#### **"ANTECEDENTES DE HECHO**

**DÉCIMO PRIMERO.** - *En fecha 28/3/2022, la entidad obligada tributaria XZ, SL., con NIF ..., y domicilio a efectos de notificaciones en ..., y en su nombre y representación D. Axy, con NIF ..., ha presentado escrito de alegaciones (RGE...072022) en el que solicita se "anule y deje sin efecto el "ACUERDO DE RECTIFICACIÓN DE LA PROPUESTA DE SANCIÓN".*

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

(...)

**DÉCIMO PRIMERO.-** *Tal y como se indica en el antecedente de hecho décimo, tras dictarse acuerdo en ejecución de la resolución del TEAC recaída en el recurso de alzada nº 00/01633/2019, con fecha 11/3/2022 se dictó, conforme a lo dispuesto en el artículo 24.2 del RGRST, acuerdo de rectificación de la propuesta sancionadora, notificado al interesado el 14/3/2022, en el cual se incluía una nueva propuesta de imposición de sanción y se abría un plazo de 10 días para que éste formulase las alegaciones que estimara pertinentes.*

(...)

*Pues bien, en contestación a las alegaciones formuladas, procede señalar lo siguiente:*

*-En primer lugar, alega nulidad radical porque según uniforme jurisprudencia, en ejecución de las resoluciones dictadas por TEAR y TEAC, no cabe retrotraer actuaciones por lo que resulta manifiestamente improcedente el trámite de alegaciones concedido en el seno del procedimiento sancionador inicial.*

(...)

*Como vemos, señala el TS que la retroacción de actuaciones es posible de acuerdo con lo previsto en el artículo 239.3, párrafo segundo, LGT, al decir que dicho artículo contempla la misma en aquellos casos en que la resolución aprecie "defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante", como ocurre en el presente caso, tal y como se desarrolla más adelante.*

(...)

*-Por último, alega el obligado tributario que la anulación de la sanción derivada de la no eliminación parcial de un dividendo, acordada por el TEAC como consecuencia de la omisión del trámite de audiencia en el ámbito sancionador supone la nulidad de pleno derecho de lo actuado y la imposibilidad de subsanar el trámite dentro del mismo procedimiento, tal como en el acuerdo de referencia se pretende. Además señala que, con mayor motivo, tampoco procede incoar un nuevo procedimiento sancionador puesto que ello constituiría una infracción del principio "ne bis in idem" procesal. Cita en apoyo de su argumento la resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2021 (RG*

5837/2018) y sentencias del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2015 (recurso nº 1500/2013) y 27 de enero de 2016 (recurso núm. 3735/2014).

Pues bien, en este sentido, la resolución del TEAC recaída en el recurso de alzada 00/01633/2019, interpuesto por la entidad obligada tributaria, es clara e identifica dicha omisión de un segundo trámite de audiencia como un defecto formal, tal y como se indica en el fundamento de derecho décimo octavo de su resolución (...)

En el caso que nos ocupa no se dio dicha circunstancia recogida en la resolución citada, ya que el trámite de alegaciones se dio sin que el interesado presentara alegaciones, si bien, de acuerdo con lo señalado en la resolución del TEAC debió de darse nuevamente un segundo trámite tras la rectificación contenida en el acuerdo de liquidación, trámite otorgado tras dictarse acuerdo en ejecución de la citada resolución del TEAC, conforme a lo dispuesto en el artículo 24.2 del RGRST, habiendo presentado la entidad obligada tributaria alegaciones en fecha 28/3/2022, las cuales están siendo objeto de valoración en el presente acuerdo.

(...)

En el presente caso, la anulación parcial del TEARCV de la liquidación por defectos materiales o sustantivos, determina la anulación de la sanción correspondiente, derivada de esa parte de la regularización anulada. Y la Administración podrá dictar una nueva liquidación si finalmente queda confirmada la parte de la regularización que no está afectada por esa estimación parcial. Y la sanción, respecto a la parte de la regularización que no está afectada por la estimación parcial, ha quedado imprejuzgada por el defecto formal apreciado por el TEAC, lo que ha determinado la retroacción de las actuaciones en el procedimiento sancionador, por lo que no se da el supuesto de que se haya anulado la sanción por motivos sustantivos que implique la vulneración del principio "ne bis in idem" ni siquiera desde el punto de vista procedimental.

Por todo lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 211.5.d) LGT y 25.7 RGRST, **SE**

**ACUERDA** imponer a **XZ, S.L.**, la sanción que se muestra a continuación por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 195.1 segundo párrafo Ley 58/2003: (...)"

## 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 de 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.-

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

- Determinar la conformidad o no a Derecho del Acuerdo de ejecución de la resolución de este TEAC de 22-09-2021, objeto del presente recurso, dando respuesta a las alegaciones formuladas por el recurrente frente al mismo.

### Tercero.

Con carácter prioritario hay que dar una respuesta al hecho de que el interesado ha interpuesto el presente recurso contra la ejecución frente a la propuesta de sanción y no frente al Acuerdo sancionador dictado en ejecución propiamente dicho, lo que lleva a plantearnos la admisibilidad o no del mismo.

Pues bien, para casos asimilables al que nos ocupa tiene dicho este Tribunal Central:

En resolución de 05-10-2011 (RG 3118/10).-

<<Frente a lo que ocurre en el caso de las actas de disconformidad (A-02), que dan lugar en todo caso a un acto de liquidación independiente a partir de cuya notificación se cuentan los plazos para recurrirlo, en el caso de las actas de conformidad no existe normalmente ese posterior acto de liquidación independiente, sino que como establece el art. 156.3 de la Ley 58/03:

*"Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta, si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:*

- a) Rectificando errores materiales.*
- b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.*
- c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.*
- d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique."*

*De acuerdo con este precepto, fuera de los específicos supuestos contemplados en las letras a) a d), la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad pasa a considerarse liquidación tributaria "producida y notificada" cuando se cumple el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta. Lo que implica que mientras no se cumpla dicho plazo ni se ha producido la liquidación tributaria, ni se ha notificado ésta. Y son las liquidaciones tributarias las que pueden ser objeto de reclamación o recurso, no las actas, disponiéndolo así el art. 185 del Reglamento General de Gestión e Inspección (R.D. 1065/07) a cuyo tenor:*

*"Las actas de inspección no pueden ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de los que procedan contra las liquidaciones tributarias resultantes de aquellas."*

*En el presente caso, firmada el Acta A-01 el 6-2-09, hasta el 7-3-09 no se cumplía el plazo señalado por el art. 156.3 de la Ley 58/03, por lo que cuando se interpuso la reclamación económico-administrativa el 5-3-09 no se había producido todavía el acto administrativo susceptible de recurso, la liquidación tributaria, ocurriendo otro tanto de acuerdo con el art. 211.1 de la misma ley con la sanción cuya propuesta fue aceptada de conformidad el 6-2-09.*

*Al no haberse producido la liquidación impositiva ni la sanción cuando se interpusieron las originarias reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR el 5-3-09, tampoco podían entenderse notificadas, por lo que, contándose el plazo de un mes para interponer dichas reclamaciones "desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado" conforme al art. 235.1 de la Ley 58/03, la extemporaneidad de la interposición de las reclamaciones, por prematura, es evidente.*

*Ahora bien, como tiene desde antiguo declarado el Tribunal Supremo en numerosísimas ocasiones (así, por todas, Sentencia de 29 de octubre de 1999, recurso nº 3749/1992), al tratar de reclamaciones interpuestas pretemporáneamente contra actas A01 de conformidad, "si es cierto que la reclamación económico-administrativa se presentó de manera anticipada ... también lo es ... que cuando el TEAP resolvió ... aquel plazo había sobradamente transcurrido ... El transcurso del tiempo había convertido ya a una reclamación extemporánea -por anticipada- en reclamación admisible cuya pretensión debía ser respondida por el órgano encargado de hacerlo". Estableciendo por tanto el Tribunal Supremo que en estos casos, por una mejor tutela de los derechos del contribuyente, ha de obviarse la pretemporaneidad reseñada.*

*Así las cosas procederá la anulación de la resolución que pone fin al recurso de anulación que nos ocupa debiendo remitirse el expediente al Tribunal Regional a los efectos de que entre a conocer de las cuestiones alegadas por el interesado frente a la liquidación derivada del acta de conformidad>>.*

*Asimismo puede citarse lo dicho por el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de enero de 2013 Sala de lo Contencioso-Administrativo Rec. n.º 4013/2010, en relación a una reclamación económica administrativa formulada pretemporáneamente contra un una propuesta de sanción:*

*<<Por otra parte, como hemos dicho en numerosas ocasiones (entre otras, Sentencia de 27 de octubre de 2011 recurso de casación núm. 155/2008 ) no cabe hacer ningún reparo desde el principio constitucional de la tutela judicial efectiva a la declaración de inadmisibilidad por extemporaneidad «del recurso de alzada» (en el presente caso se trata de la pretemporaneidad de una reclamación económico-administrativa, pero el argumento es perfectamente válido y trasladable), ratificada en la sentencia de instancia, «puesto que, conforme viene señalando el Tribunal Constitucional, no pueden eficazmente denunciar la falta de tutela judicial efectiva de sus derechos e intereses legítimos quienes, con su conducta, han contribuido decisivamente a que tales derechos e intereses no hayan podido ser tutelados con la mayor efectividad» (sentencia del Tribunal Constitucional 228/2006, de 17 de julio ); y Autos 235/2002, de 26 de noviembre y 514/2005, de 19 de diciembre .*

*Ahora bien, esta doctrina general, tan correctamente desarrollada por la Sala de instancia, no excluye su matización casuística para supuestos concretos en los que la complejidad de la norma procedimental aplicable y la especial sensibilidad que ha de predicarse de las cuestiones referentes a la imposición de sanciones aconsejen soluciones no exactamente coincidentes con aquella doctrina.*

*En el caso que ahora resolvemos medió una propuesta de resolución sancionadora sometida a un plazo de audiencia a la parte sancionada para que expresara su conformidad o disconformidad con la misma en el término de quince días, que la entidad recurrente interpretó en el sentido que era éste el plazo para disentir, expresando este disentimiento mediante la interpretación de un "recurso de alzada", que por eso objetivamente resultaba*

*"pretemporáneo" -en expresión de la Sala de instancia- pero que en todo caso manifestaba una voluntad de disconformidad con una propuesta que después pasó a ser acto administrativo sancionador, con un contenido idéntico al de la propuesta, lo que nos permite matizar que siendo clara aquella voluntad y no habiéndose agotado -en cuanto que todavía no se había iniciado- el plazo para recurrir, la permanencia de aquella voluntad reflejada en el prematuro escrito de alzada y la naturaleza del acto impugnado nos llevan a aceptar su eficacia para abrir dicha alzada a partir del comienzo del plazo para reclamar en la vía económico-administrativa y en consecuencia estimar este segundo motivo, lo que nos obliga a resolver lo que corresponda, en orden a la procedencia o no de la sanción impuesta.>>*

Así las cosas no cabrá sino admitir el recurso contra la ejecución que nos ocupa.

#### Cuarto.

Dicho lo anterior, alega el interesado la nulidad de pleno derecho del Acuerdo de ejecución de la resolución de este TEAC de 22-09-2021 y la improcedencia de la retroacción de actuaciones, manifestando al respecto lo siguiente:

*"...Y puesto que lo declarado en este caso por el TEAC es la nulidad de pleno derecho de la sanción (no un defecto formal, como en el acuerdo dictado se afirma) por omisión del trámite de audiencia, no cabe la retroacción de actuaciones y la rectificación de la propuesta de sanción que la Inspección pretende, sino la anulación sin más de la sanción sin posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador."*

Habiendo dispuesto este Tribunal en la resolución que se ejecuta, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

*"...En definitiva, este TEAC considera que, puesto que en el Acuerdo de Inicio- Propuesta de expediente sancionador no se hacía expresa referencia a la infracción que pudiera haberse cometido de proceder a liquidar, la Oficina Técnica, la propuesta efectuada con carácter subsidiario (eliminación de dividendos de la base consolidada del grupo fiscal), una vez conocido el Acuerdo de liquidación **debió notificarse una nueva Propuesta con un nuevo plazo de alegaciones pues, aunque los hechos de los que se derivaban ambas conductas eran, prácticamente, los mismos, lo cierto es que, derivada de ellos, en el Acuerdo sancionador se consideró sancionable una concreta conducta que no lo había sido en la propuesta de sanción** por lo que, ciertamente, como dice el recurrente, "en la fecha en que se dictó el acuerdo de inicio la conducta descrita era mera hipótesis por lo que no se podía alegar contra ella".*

(...)

*Y ello, porque el único momento para poder alegar, en el marco de un expediente sancionador tributario, tramitado -como éste- por el procedimiento abreviado, es en el trámite de audiencia que se abre a la vista de la notificación del acuerdo de Inicio-Propuesta. Y, como ya hemos reconocido, a la vista del mismo **el interesado no dispuso de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que finalmente se le imputó.***

*En definitiva, se estiman las alegaciones efectuadas y se ordena anular la resolución del TEAR recurrida, así como el acuerdo de imposición de sanción impugnado, en lo que a la infracción tributaria derivada de la no eliminación de los dividendos satisfechos por QR a XZ, se refiere.*

*DÉCIMO OCTAVO.- Finalmente, el recurrente manifestaba ante este TEAC que la sanción impuesta por practicar en la declaración consolidada un ajuste por dividendos internos es improcedente por haber considerado la Inspección improcedente, en parte, el propio ajuste y por incurrir en causa de exoneración de responsabilidad del artículo 179.2 d) LGT.*

*Y dado el sentido del fallo de la cuestión anterior, -nulidad por defecto formal-, no procede entrar a resolver sobre esta alegación.*

Por lo expuesto

*Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución."*

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia procede traer a colación la resolución de este TEAC de 12-12-2018 (RG 5988/17 - DYCTEA) en la que dispusimos, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

**"CUARTO.-** Como principal motivo de oposición, argumenta la reclamante indefensión en el curso de las actuaciones, por no haber considerado el órgano administrativo el escrito de alegaciones presentado en tiempo frente al acuerdo de iniciación de las actuaciones.

En este punto acierta la reclamante al considerar aquellas como válidamente presentadas, puesto que la notificación del acuerdo de inicio se produjo en fecha 15 de diciembre de 2014, resultando que el plazo de quince

días hábiles concedido para su presentación no había expirado en la fecha de aportación de las mismas, el día 5 de enero de 2015.

Sentado lo anterior, debe analizarse si el caso planteado da lugar a la nulidad de pleno derecho de lo actuado, a tenor de lo dispuesto en el artículo 217.1 letra a) de la Ley General Tributaria, también recogido en el artículo 62.1.a) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, aplicable *ratione temporis*, o si, por el contrario, se trata de una mera anulabilidad, siguiendo la regla general que marca el artículo 63.1 de la citada Ley 30/1992. Debe tenerse en cuenta en este punto que la Disposición Final Primera de la Ley Orgánica 12/1995, establece la normativa supletoria en materia de contrabando, señalando que:

"En lo no previsto en el Título II de la presente Ley se aplicarán supletoriamente las disposiciones reguladoras del régimen tributario general y, en concreto, la Ley General Tributaria, así como subsidiariamente la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común"

El artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria señala:

"Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional".

Análoga regulación la encontramos en el artículo 62.1.a) de la Ley 30/1992, que condena a la nulidad a aquellos actos administrativos: "(...) que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional".

Todo ello se sitúa frente a lo dispuesto en el artículo 63 de la misma Ley, conforme al cual: "Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.

No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados".

Llegados a este punto, se debe ponderar la gravedad del vicio producido para determinar si merece el máximo reproche, esto es, la declaración de nulidad del acuerdo impugnado o, más simplemente, su anulación. Ante el diseño que hacen la Ley 30/1992 y la Ley General Tributaria, parece claro que debe sopesarse la gravedad del vicio producido para determinar si merece el máximo reproche de su expulsión radical del mundo jurídico, consecuencia que se reserva para los casos concretos que al efecto se enumeran, o si la respuesta más proporcional es la que resulta de la regla general que nos conduce a la anulabilidad. Así resulta de la interpretación que de los preceptos citados viene haciendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que se pueden extraer dos principios.

En primer lugar, la interpretación estricta de la concurrencia de las causas que conducen a la aplicación de la regla especial, la nulidad de pleno derecho, afirmando que la nulidad es una "(...) medida extrema que al tratar de evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales y contrarios al interés público, sólo debe apreciarse en aquellos casos de gravísimas infracciones tipificables, sin género de dudas, en alguno de los supuestos legales" (Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de Junio de 1981), de modo que la nulidad radical de los actos administrativos, "(...) tiene un ámbito muy circunscrito a los supuestos concretos enumerados en el mismo, cuya interpretación jurisprudencial presenta un marcado sentido restrictivo del entendimiento de sus términos, para atemperarlos a su finalidad de mantener el procedimiento administrativo dentro de un cauce adecuado a derecho, pero que no suponga un formalismo extremo repudiado por la propia Ley y por causa del cual se incurriera en frecuentes nulidades determinantes de esterilidad de la función administrativa. Y así lo revelan las palabras empleadas por dicho precepto, indicativas de que sólo casos extremos, como órgano manifiestamente incompetente, actos de contenido imposible o delictivo, o dictados prescribiendo total y absolutamente de las normas de procedimiento legalmente establecidas, provocan la nulidad de pleno derecho" (sentencia del Tribunal Supremo de 8 de Julio de 1983).

En segundo lugar, pero como complemento del principio anterior, el Tribunal Supremo impone atender a las circunstancias concurrentes, para evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales o contrarios al orden público. Así, la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 1981, establece que: "(...) en la esfera administrativa ha de ser aplicada con mucha parsimonia y moderación la teoría jurídica de las nulidades, debiendo tenerse en cuenta, antes de llegar a una solución tan drástica y extrema, el conjunto de circunstancias concurrentes, como son las relativas a la importancia de los vicios existentes, del derecho a que afecte, de las derivaciones que motive y de la situación o posición de los interesados en el expediente". En el mismo sentido se han pronunciado las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 1991, 31 de mayo de 2000, o, más recientemente, la sentencia de 10 de diciembre de 2012, (recurso de casación 563/2010), que explica que:

"(...) resulta necesario ponderar en cada caso las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido".

Es de especial interés citar la sentencia, también del Alto Tribunal, de 9 de junio de 2011 (recurso de casación 5481/2008), ya que diferencia y agrupa los casos en los que más frecuentemente se plantea la aplicación del caso de nulidad radical a la que nos venimos refiriendo, siendo el tercero de ellos relevante para el asunto que aquí nos ocupa:

"Por su parte, el apartado e) del referido artículo 217.1 recoge como supuesto de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, el de "que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

Ello nos lleva a distinguir los siguientes casos:

1º) Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento, habiéndose referido a este supuesto las Sentencias de esta Sala de 10 de octubre de 1979, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 31 de enero de 1992, 7 de mayo, 4 de noviembre y 28 de diciembre de 1993, 22 de marzo y 18 de junio de 1994 y 31 de octubre de 1995, entre muchas otras.

Se trata de un supuesto reservado, como se ha señalado en la Sentencia de 8 de febrero de 1999, "para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico", debiendo ser la omisión "clara, manifiesta y ostensible" (Sentencias de 30 de abril de 1965, 22 de abril de 1967, 19 de octubre de 1971, 15 de octubre de 1997 y 30 de abril de 1998) y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno en caso de omisión de un mero trámite (por todas la Sentencia de esta Sección de 24 de febrero de 2004, dictada en el recurso de casación 7791/2008), salvo que el mismo sea esencial.

2º) Cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley.

Realmente, se asimila a la ausencia de procedimiento y así se reconoce en la Sentencia de esta Sección de 26 de julio de 2005 (recurso de casación 5046/2000), pero también puede ocurrir que en el que se siga se cumplan los trámites esenciales del omitido, no dando lugar a la nulidad de pleno derecho.

3º) Cuando se prescinde de un trámite esencial. Así se ha reconocido en las Sentencias de 21 de mayo de 1997, 31 de marzo de 1999 y 19 de marzo de 2001.

Un ejemplo típico de este tipo de nulidad de pleno derecho es la imposición de sanciones de plano, que atenta contra los artículos 24 y 25 de la Constitución y al que se ha referido la Sentencia de esta Sala y Sección de 21 de octubre de 2010 (recurso de casación número 34/2006)".

Continúa la sentencia, por referencia a los supuestos en que falta el trámite de audiencia en supuestos de aplicación de la potestad sancionadora, indicando que:

"(...) la omisión de este trámite esencial en todo expediente sancionador, infringen manifiestamente lo establecido en los artículos 24 y 25 de la Constitución, al quedar privado de cualquier posibilidad de defensa. Causa de nulidad radical contemplada en el art. 62.1.a), "los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional". La sentencia de instancia debió estimar el recurso de la parte recurrente y en su consecuencia declarar la nulidad de la resolución del TEAR, y declarar la nulidad de pleno derecho, con las consecuencias inherentes a dicho pronunciamiento, de las sanciones por infracciones tributarias".

En el presente caso se produce un vicio de nulidad absoluta, ya que la omisión del trámite de audiencia en el procedimiento sancionador supone el menoscabo de las garantías del interesado que fundamentalmente lesiona su derecho a la defensa, derecho susceptible de amparo constitucional.

Este criterio ha sido manifestado por este Tribunal Central, entre otras, en resolución de 20 de noviembre de 2018 (R.G.: 4154/2016).

(...) En relación con la subsanación del vicio procedimental por la interposición de recursos de reposición, este Tribunal Central ya se ha pronunciado mediante resolución de fecha 3 de febrero de 2010 (RG: 223/2009), afirmando que si la consecuencia de que no se hubiere puesto de manifiesto el expediente es la retroacción de actuaciones, al haber interpuesto el interesado recurso de reposición, se puede entender "subsano" el vicio procedimental toda vez que el acto ha vuelto a ser "reconsiderado" por la oficina gestora esta vez a la vista de la documentación y alegaciones adicionales que el sujeto pasivo haya decidido aportar y formular, en tanto que se trata de un procedimiento revisor que ofrece la oportunidad de alegar cuanto conviniere a su derecho y aportar las pruebas correspondientes en respaldo de su pretensión.

En el presente caso al producirse un vicio de nulidad absoluta no cabe la retroacción de actuaciones, y no puede pues entenderse subsano el vicio procedimental con la interposición por el interesado del recurso de reposición.

Este criterio ha sido manifestado por este Tribunal Central, en resoluciones de 20 de noviembre de 2018 (R.G.: 4154/2016, R.G.: 1045/2017 y R.G.: 3699/2018).

*Por tanto, corresponde declarar nulo de pleno derecho el acuerdo de resolución del procedimiento infractor analizado y, en consecuencia, no procede que este Tribunal se pronuncie en relación con las restantes alegaciones formuladas por el reclamante.*

*Por lo expuesto,*

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en la presente reclamación, ACUERDA estimarla, anulando el acto administrativo impugnado."**

Así pues, de acuerdo con lo anterior, podemos concluir que la omisión del trámite de audiencia en el procedimiento sancionador supone el menoscabo de las garantías del interesado, lesionando su derecho a la defensa, derecho susceptible de amparo constitucional, produciéndose un vicio de nulidad absoluta por defecto formal que nos lleva a estimar las pretensiones del recurrente, de manera que, no teniendo cabida la retroacción de actuaciones practicada por la Administración, procederá anular el Acuerdo de ejecución impugnado, así como el Acuerdo sancionador derivado del mismo, en los términos dispuestos en la presente resolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

### **ACUERDA**

ESTIMAR el presente recurso contra la ejecución, anulando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas