

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088105

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de octubre de 2022

Sala 2.^a

R.G. 566/2021

SUMARIO:

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por reclamaciones o recursos. Interposición. *Los recursos o reclamaciones interpuestos para obtener la declaración de caducidad no interrumpen el plazo de prescripción.* **Procedimiento sancionador. Infracciones y sanciones. Clases de infracciones. Infracciones de contrabando.** *Caducidad no declarada de oficio.* Admitida la caducidad y, teniendo en cuenta que el art. 35.5 del RD 1649/1998 (Desarrolla infracciones administrativas de contrabando) permite -al contrario de lo que ocurre en materia de infracciones tributarias-, que caducado un procedimiento sancionador en materia de contrabando pueda iniciarse otro nuevo, procede plantearse cuales son los efectos de la declaración de caducidad en relación con la prescripción de la acción de la Administración para imponer una sanción en este ámbito.

Pues bien, ni la Ley Orgánica 12/1995 (Represión del Contrabando), ni el RD 1649/1998 (Desarrolla infracciones administrativas de contrabando), contienen referencia alguna a las consecuencias de la caducidad del procedimiento sancionador en relación con la interrupción del plazo de prescripción, por lo que de conformidad con lo dispuesto en la disposición final primera de la Ley Orgánica 12/1995 (Represión del Contrabando), habrá que acudir supletoriamente a lo dispuesto en la Ley 58/2003 (LGT).

La conclusión que se deriva es que los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción. La doctrina general del TEAC en lo relativo a los procedimientos de aplicación de los tributos que han caducado es la no interrupción de la prescripción, pero la Administración puede volver a iniciar el procedimiento. A su vez, los recursos y reclamaciones que se interpongan tampoco interrumpen la prescripción. Declarada por el órgano de revisión o judicial la caducidad, la Administración puede volver a iniciar el procedimiento, pero teniendo en cuenta que tales recursos o reclamaciones (en los que se declarara la caducidad) no han interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Esta doctrina general es aplicable a los procedimientos de contrabando, no produciéndose la interrupción del derecho de la Administración a sancionar las infracciones de contrabando en los procedimientos caducados por haberse excedido el plazo de 6 meses del art. 35.5 del RD 1649/1998 (Desarrolla infracciones administrativas de contrabando). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley Orgánica 12/1995 (Represión del Contrabando), art. 15 y disp. final primera.

RD 1649/1998 (Desarrolla infracciones administrativas de contrabando), art. 35.

Ley 58/2003 (LGT), art. 104.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 95.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo por el que se desestima del recurso de reposición interpuesto contra la resolución dictada por la Delegada Especial de Andalucía por delegación de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en fecha 7 de septiembre de 2020, por la que se declara al reclamante responsable de la comisión de una infracción administrativa de contrabando en grado grave.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 28/01/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 18/01/2021 contra el acuerdo de resolución del recurso de reposición citado en el encabezamiento.

Segundo.

En fecha 26 de mayo de 2016, en el establecimiento del que es titular el reclamante, denominado "...", se descubrieron e intervinieron por la Guardia Civil, diversos géneros estancados. En concreto, se produjo la aprehensión de doscientos dieciocho (218) cajetillas, por la supuesta comisión de una infracción administrativa de contrabando derivada de la venta y tenencia de tabaco sin las marcas fiscales nacionales ni justificación de su legal adquisición o importación.

Levantada el acta correspondiente, e intervenida las mercancías, se inició por la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Málaga de la AEAT expediente por infracción administrativa de contrabando número ...35, valorándose la mercancía en un total de 1.019,15 euros, según lo previsto en el artículo 10 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando.

Tercero.

En fecha 13 de febrero de 2017 se acordó, previa petición del órgano instructor, la prórroga del plazo para la resolución del procedimiento sancionador por un periodo de 6 meses a contar desde la fecha del vencimiento de aquel. La concesión de la citada prórroga no fue objeto de notificación al interesado.

Cuarto.

En fecha 6 de abril de 2017 se dictó acuerdo de resolución declarando al reclamante responsable de la comisión de una infracción administrativa de contrabando en grado grave e imponiéndole una sanción consistente en multa pecuniaria de 3.210,32 euros, comiso del género aprehendido y cierre del establecimiento por un período de doscientos treinta y un (231) días por apreciar la agravante de reiteración.

La notificación de la resolución tuvo lugar en fecha 26 de mayo, tras varios intentos infructuosos.

Quinto.

Disconforme con lo anterior el interesado interpuso en fecha 23 de junio de 2017 el oportuno recurso de reposición que fue objeto de desestimación en fecha 12 de julio de 2017. La notificación de la citada resolución tuvo lugar en fecha 12 de septiembre de 2017.

Sexto.

En fecha 10 de octubre de 2017 se interpuso reclamación económico-administrativa número 00/0008/2018 que fue resuelta en fecha 15 de octubre de 2019, estimando las pretensiones del interesado por considerar que se había producido la caducidad del procedimiento sancionador.

Séptimo.

A la vista de la citada resolución y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35.5 del Real Decreto 1649/1998, en fecha 10 de julio de 2020 se dictó por la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Málaga de la AEAT, nuevo acuerdo de inicio en el que se proponía, al igual que en el primer acuerdo dictado, la imposición de una sanción grave como consecuencia de los hechos acaecidos en fecha 26 de mayo de 2016. Dicho acuerdo de inicio fue objeto de notificación por comparecencia en sede electrónica en fecha 13 de julio de 2020.

Octavo.

En fecha 7 de septiembre de 2020 se dictó acuerdo de resolución declarando al reclamante responsable de la comisión de una infracción administrativa de contrabando en grado grave e imponiéndole una sanción consistente en multa pecuniaria de 3.210,32 euros, comiso del género aprehendido y cierre del establecimiento por un período de doscientos treinta y un (231) días por apreciar la agravante de reiteración.

La citada resolución fue objeto de notificación en fecha 21 de octubre de 2020.

Noveno.

Disconforme con lo anterior el interesado interpuso en fecha 17 de noviembre de 2020 recurso de reposición manifestando su disconformidad con la valoración de las cajetillas intervenidas. El citado recurso fue objeto de resolución en fecha 19 de noviembre de 2020, desestimando las pretensiones del recurrente.

De acuerdo con la información obrante en el expediente la citada resolución fue objeto de notificación en fecha 21 de diciembre de 2020.

Décimo.

Nuevamente disconforme, el administrado interpuso en fecha 19 de enero de 2021 la presente reclamación económico-administrativa que fue registrada con número 00/0566/2021.

En su escrito de interposición formula el interesado sus alegaciones manifestando lo siguiente:

- La infracción debe considerarse prescrita por haber transcurrido más de cuatro años desde la comisión de la infracción hasta la fecha en que se notificó la resolución sancionadora.
- La valoración de las cajetillas intervenidas no se ajusta a lo dispuesto en la norma.
- Subsidiariamente solicita la eliminación de la agravante de reiteración por haberse producido la prescripción de la sanción cometida en el año 2011.

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.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si el acuerdo citado en el encabezamiento, se encuentra ajustado a Derecho. En particular se trata de analizar si se ha producido la prescripción de la infracción administrativa de contrabando sancionada por la resolución que ahora se recurre.

Tercero.

Con carácter previo al análisis de las cuestiones planteadas en el expediente, y dado que el interesado dirige su reclamación al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, se ha de hacer referencia a la competencia que ostenta este Tribunal para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas dictadas en materia de contrabando cuando con carácter previo a la interposición de las mismas se ha instado la revisión en vía administrativa a través del recurso de reposición.

Al respecto indicar que es doctrina de este Tribunal contenida en las resoluciones 00-00165-2018, de 23 de abril de 2019 y 00-00025-2018, de 18 septiembre de 2019, que las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra las resoluciones de los recursos de reposición por las que se impugna una resolución sancionadora en materia de contrabando en la que se haya acordado una sanción de cierre de establecimiento, se consideran dictadas por el órgano delegante, en este caso el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, por lo que al ser este un órgano central de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, aquellas deben ser conocidas en única instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

De acuerdo con lo anterior, este Tribunal es competente para conocer de la presente resolución.

Cuarto.

Fijado lo anterior procede analizar si en el caso que nos ocupa se ha producido la prescripción de la infracción administrativa.

A la prescripción de las infracciones administrativas en materia de contrabando se refiere el artículo 15 de la Ley Orgánica de Represión del Contrabando, señalando lo siguiente:

"1. Las infracciones administrativas de contrabando prescriben a los cuatro años a contar desde el día de su comisión."

Por su parte, el artículo 35.5 del Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, regula la caducidad del procedimiento administrativo sancionador en materia de contrabando señalando lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"El plazo máximo para resolver el procedimiento será de seis meses desde la fecha del acuerdo de iniciación. A estos efectos no se computarán los períodos en los que la tramitación del procedimiento quede interrumpida por causas imputables a los interesados o por la suspensión del procedimiento prevista en el artículo 17 de este Real Decreto. Este plazo podrá prorrogarse por resolución expresa del órgano competente para resolver, previa petición motivada del órgano instructor, por un único plazo improrrogable de seis meses. Transcurridos treinta días desde el vencimiento del plazo sin que la resolución haya sido dictada se entenderá caducado el procedimiento y se procederá al archivo de las actuaciones, de oficio o a instancia del interesado, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento, en tanto no haya prescrito la acción de la Administración para imponer la correspondiente sanción."

Tal y como consta en los antecedentes de hecho, la infracción que ahora se sanciona fue cometida por el interesado en fecha 26 de mayo de 2016, por lo que la prescripción de la misma tendría lugar, si no se produce ningún acto interruptivo de la misma, el 26 de mayo de 2020.

De acuerdo con lo actuado, en fecha 13 de septiembre de 2016 se inició por la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Málaga expediente sancionador en materia de contrabando que fue finalizado mediante resolución notificada al interesado en fecha 26 de mayo de 2017, por lo que dichas actuaciones interrumpieron inicialmente el plazo de prescripción de 4 años que, para la imposición de la sanción, prevé la normativa reguladora en materia de contrabando.

No obstante, de conformidad con la resolución dictada por este Tribunal en fecha 15 de octubre de 2010, la imposición de dicha sanción no fue ajustada a Derecho, en la medida en que se produjo la caducidad del procedimiento administrativo sancionador al haberse superado el plazo máximo de 6 meses previsto en el artículo 35.5 del Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por el que se desarrolla el Título II de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando.

Admitida la caducidad y, teniendo en cuenta que el artículo 35.5 del Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, anteriormente reproducido permite (al contrario de lo que ocurre en materia de infracciones tributarias), que caducado un procedimiento sancionador en materia de contrabando pueda iniciarse otro nuevo, procede plantearse cuales son los efectos de la declaración de caducidad en relación con la prescripción de la acción de la Administración para imponer una sanción en este ámbito.

Pues bien, ni la Ley 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, ni el Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por el que se desarrolla el Título II de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando, contienen referencia alguna a las consecuencias de la caducidad del procedimiento sancionador en relación con la interrupción del plazo de prescripción, por lo que de conformidad con lo dispuesto en la disposición final primera de la Ley Orgánica 12/1995, habrá que acudir supletoriamente a lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

Señala al respecto el artículo 104.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo siguiente:

"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."

Este mismo criterio lo observamos en la regulación contenida en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, de aplicación subsidiaria en materia de contrabando.

Señala la citada norma al regular la falta de resolución expresa en los procedimientos iniciados de oficio, lo que sigue:

"En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya dictado y notificado resolución expresa no exime a la Administración del cumplimiento de la obligación legal de resolver, produciendo los siguientes efectos:

(...)

b) 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 95."

En este sentido, el apartado 3 del artículo 95, al que remite el precepto anterior, establece los efectos que, en la prescripción, produce la declaración de caducidad, señalando lo siguiente:

"La caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción.

En los casos en los que sea posible la iniciación de un nuevo procedimiento por no haberse producido la prescripción, podrán incorporarse a éste los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse producido la caducidad. En todo caso, en el nuevo procedimiento deberán cumplimentarse los trámites de alegaciones, proposición de prueba y audiencia al interesado."

La conclusión que se deriva de los preceptos reproducidos anteriormente es que los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción.

Sentado lo anterior, procede analizar si en el caso que nos ocupa las nuevas actuaciones sancionadoras se llevaron a cabo dentro del plazo de prescripción de cuatro años fijado por la norma.

De acuerdo con lo señalado en los antecedentes de hecho, tras declararse por resolución de este Tribunal la caducidad del procedimiento sancionador tramitado inicialmente, el primer acto interruptivo de la prescripción fue la notificación, en fecha 13 de julio de 2020, del acuerdo de inicio del nuevo expediente sancionador en materia de contrabando dictado por la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Málaga de la AEAT.

Teniendo en cuenta que la sanción fue cometida en fecha 26 de mayo de 2016 y que la prescripción se producía en fecha 26 de mayo de 2020 (al no haber quedado interrumpida por el procedimiento caducado), es claro que dicho acto no logró interrumpir la prescripción en la medida en que cuando fue dictado, en fecha 13 de julio de 2020, ya había tenido lugar la prescripción del derecho de la Administración a sancionar.

No obsta a lo anterior la circunstancia de que la interesada interpusiera en fecha 10 de octubre de 2017 reclamación económico-administrativa frente al acuerdo sancionador dictado en fecha 6 de abril de 2017, cuya caducidad fue declarada precisamente por este Tribunal en resolución de 15 de octubre de 2019, puesto que no puede considerarse que la interposición de esta reclamación interrumpiera el plazo de prescripción del derecho de la Administración a sancionar.

Así lo ha declarado el Tribunal Supremo en sentencia de 12 de julio de 2016, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina número 3404/2015, en la que se establece el siguiente criterio (el subrayado es de este Tribunal):

"CUARTO. La sentencia de esta Sala de 19 de Diciembre de 2013 acepta la alegación de la parte actora de que la desaparición jurídica del procedimiento caducado, ante lo que dispone el art. 104.5 de la Ley General Tributaria de 2003, impide conceder efectos interruptivos de la prescripción a las reclamaciones y recursos que se interpongan por el obligado tributario para obtener la declaración de caducidad.

En cambio, la sentencia recurrida mantiene otro criterio, en base a lo que dispone el art. 68.1.b) de la Ley General Tributaria, por entender que la caducidad, si bien supone que el procedimiento ha dejado de existir, no es un supuesto de inexistencia total, como si las actuaciones llevadas a cabo en el mismo nunca hubieran existido, sino más bien de anulabilidad, en cuanto dictado fuera del tiempo establecido, por lo que ha de estarse a la doctrina que admite la interrupción por las reclamaciones contra actos anulables.

Según la Sala de instancia el artículo 104 de la Ley General Tributaria regula exhaustivamente los efectos que produce la caducidad, entre ellos, la pérdida de efectos interruptivos de las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados, pero sin ir más allá ni establecer que las reclamaciones y recursos contra las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpen la prescripción, no cabiendo duda que los recursos y reclamaciones son procedimientos de revisión, distintos del procedimiento de gestión caducado.

La Sala anticipa que no procede aceptar esta argumentación en base a las siguientes razones:

El art. 104.5 de la Ley 58/2003 , suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de un procedimiento caducado, salvaguardando el derecho sustantivo del órgano administrativo a liquidar si no ha transcurrido el plazo de prescripción.

Por tanto, en cuanto a la interrupción de la prescripción es claro que los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción. Pero nada dice el precepto sobre los eventuales recursos del contribuyente destinados a obtener una declaración de caducidad cuando la Administración ha incumplido su obligación de declarar la caducidad de oficio y de archivar el expediente, o sobre los casos, como el litigioso, en que recurrida la liquidación por razones de fondo la resolución advierte y declara la caducidad del procedimiento, con la consiguiente anulación de la liquidación.

Pues bien, una interpretación conjunta del art. 104.5 con el art. 68.1.b) de la Ley General Tributaria obliga a entender que tampoco puede interrumpir el cómputo del plazo de prescripción del derecho sustantivo a determinar la deuda el recurso o reclamación del que se deriva una resolución que declara la caducidad del procedimiento, pues bastaría con que los interesados, aún ostentando la razón, dedujesen recursos o reclamaciones consiguiendo la declaración de caducidad, para que quedase sin contenido el precepto, y resultaría totalmente indiferente que la Administración finalizase o no las actuaciones de procedimiento de gestión en el plazo de seis meses, o que cumpliera o no con su obligación de declarar de oficio tal caducidad, porque en todo caso siempre permanecería interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Se impone, por tanto, una interpretación conjunta del art. 104.5 con el artículo 68.1.b) de la Ley General Tributaria, por lo que el reconocimiento de efecto interruptivo a la interposición de cualquier clase del art. 68.1.b) no puede interpretarse en términos absolutamente literales, como viene reconociendo esta Sala a las reclamaciones o recursos instados contra actos nulos de pleno derecho, debiendo admitirse también la excepción respecto a los recursos que permiten obtener la declaración de caducidad, aunque se siga manteniendo la doctrina mayoritaria de la interrupción de la prescripción en relación a los actos anulables.

Además resulta en contra de la finalidad del art. 104.5 interpretar literalmente que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados se refieran exclusivamente a los actos verificados entre el acuerdo de iniciación y la liquidación y no a los procedimientos de revisión, por lo que carecería de justificación razonable que ningún acto de la Administración interrumpa la prescripción por motivo de caducidad y sí lo haga el acto del obligado tributario que reacciona para lograr ese efecto".

Deja claro el Alto Tribunal que la interposición de un recurso por parte del obligado tributario en resolución del cual se declara la caducidad de las actuaciones administrativas, no interrumpe el plazo de prescripción, pues de lo contrario la Administración se estaría beneficiando de sus propios errores al revivir el plazo de prescripción por la reacción del interesado ante una actuación administrativa afectada por la caducidad.

En definitiva, procede estimar la presente reclamación económico-administrativa anulando la resolución impugnada por haberse producido la prescripción del derecho de la Administración a imponer una sanción por la comisión de una infracción administrativa de contrabando.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

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