



Roj: **STS 2009/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2009**

Id Cendoj: **28079130022021100212**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **11/05/2021**

Nº de Recurso: **6210/2019**

Nº de Resolución: **657/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATS 2077/2020,**
STS 2009/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 657/2021

Fecha de sentencia: 11/05/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6210/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 27/04/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6210/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 657/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 11 de mayo de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6210/2019 interpuesto por el procurador don Miguel Ángel Heredero Suero, en representación de BQ FINANZAS, S.L., quien preparó recurso de casación contra el auto de 23 de mayo de 2019, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ["AN"], recurrido en reposición y que desestima el recurso por auto de la misma Sala y que a su vez desestimó el incidente de ejecución de la sentencia dictada por la misma Sala y Sección el 28 de febrero de 2018 que había estimado parcialmente el recurso 354/2014 promovido por la hoy recurrente contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central ["TEAC"] de 2 de abril de 2014, desestimatoria de reclamaciones formuladas contra los acuerdos de liquidación dimanantes de actas de inspección relativas al impuesto sobre sociedades, ejercicios 2006 y 2007, así como contra el acuerdo de imposición de sanción derivada de las antes referidas actuaciones.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 23 de septiembre de 2019, habiendo comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 de la LCA, tanto BQ FINANZAS, S.L., recurrente, representado por el procurador don Miguel Ángel Heredero Suero, bajo la dirección Letrada de don Javier Nogueira de Zavala; como la Administración General del Estado, recurrida, representada por el abogado del estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto el auto de 23 de mayo de 2019, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ["AN"], recurrido en reposición y desestimado el recurso por auto de la misma Sala y Sección que a su vez desestimó el incidente de ejecución de la sentencia dictada por la misma Sala y Sección el 28 de febrero de 2018 que había estimado parcialmente el recurso 354/2014 promovido por la hoy recurrente contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central ["TEAC"] de 2 de abril de 2014, desestimatoria de reclamaciones formuladas contra los acuerdos de liquidación dimanantes de actas de inspección relativas al impuesto sobre sociedades, ejercicios 2006 y 2007, así como contra el acuerdo de imposición de sanción derivada de las antes referidas actuaciones.

SEGUNDO.- Antecedentes de hecho.

1.- Ante la Sección Segunda de la AN se tramitó el procedimiento ordinario 354/2014, que tuvo por objeto una resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central (TEAC) que confirmó un acuerdo de liquidación y un acuerdo sancionador relativos al Impuesto sobre Sociedades [IS], ejercicio 2006.

2.- La sentencia de 28 de febrero de 2018 estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo, anulando la resolución del TEAC y admitiendo la *deducibilidad de determinados gastos* que la Inspección y el TEAC habían considerado no deducibles. La anulación del acuerdo de liquidación dio lugar a la anulación del acuerdo sancionador.

3.- En ejecución de esta sentencia parcialmente estimatoria, el 11 de febrero de 2019 se notificaron a la recurrente los dos siguientes acuerdos:

- Acuerdo de ejecución por el que se liquida el IS del ejercicio 2006 y se exige una deuda tributaria de 2.206.116,90 € (1.495.123,40 € de cuota y 710.993,50 € de intereses).

- Acuerdo de ejecución por el que se *impone una sanción tributaria consecuencia de la anterior liquidación de 747.561,70 €.*

4.- La recurrente instó un *incidente de ejecución ante la AN*. Por lo que aquí interesa, los motivos de este incidente fueron los siguientes:



i. En el acuerdo de ejecución que liquidaba el IS del ejercicio 2006, la AEAT no podía liquidar intereses de demora a su favor por el periodo (*dos años, siete meses y veintiséis días*) en que se retrasó en enviar el expediente administrativo completo a la AN.

ii. Respecto del *acuerdo de ejecución de la sanción*, la AEAT había superado el plazo que restaba del plazo de seis meses del inicial procedimiento sancionador previsto en el artículo 211 LGT , así como el plazo de tres meses establecido en el artículo 209.2 LGT .

5.- La AN dictó el auto de 23 de mayo de 2019 desestimando el incidente de ejecución. Respecto de la improcedencia de los intereses de demora declaró (FD 3º) que la cuestión debió plantearse en el *escrito de demanda*. Y respecto al incumplimiento de los plazos dentro de los cuales debía dictarse el nuevo acuerdo sancionador, razonó (FJ 4º) que no se había incumplido plazo alguno.

6.- Frente al auto de 23 de mayo de 2019 la recurrente interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por la Sala de instancia mediante auto de 17 de junio de 2019.

TERCERO.- Auto de admisión.

El Auto de admisión de la sección primera de 28 de febrero de 2020, sostiene en el hecho primero que:

"(...)

"2.- Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. Los artículos 9.3, 24 y 103.1 de la Constitución ["CE"] y el artículo 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE de 2 de octubre) ["Ley 40/2015"] en relación con los principios de seguridad jurídica y eficacia administrativa, así como con el derecho a una tutela judicial efectiva y a un proceso sin dilaciones indebidas.

2.2. El artículo 48.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"] y las sentencias de esta Sala del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2007 (re. cas. 3695/2005, ES:TS:2007:4132), de 19 de julio de 2007 (rec. cas. 8425/2004, ES:TS:2007:5566) y de 6 de junio de 2013 (rec. cas. 2529/2011, ES:TS:2013:3038), en lo que respecta a los intereses de demora devengados durante el tiempo en que la Administración incumplió la obligación de remisión del expediente administrativo completo a la AN, habida cuenta de que "las cuestiones relativas a los intereses de demora [por el tiempo en que se incumplió la obligación del artículo 48.3 LJCA de remisión del expediente administrativo completo a la AN] son cuestiones con las que el fallo guarda directa e inmediata relación de causalidad, por lo que pueden ser revisadas en un incidente de ejecución".

2.4. Los artículos 209.2 y 211.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y el artículo 9.3. CE, así como la doctrina del Tribunal Constitucional dictada en su sentencia 2/2003, de 16 de enero (ES:TC:2003:2) en relación con presuntas irregularidades en el procedimiento sancionador toda vez que los referidos preceptos "imponen límites a la reapertura o prolongación de cualesquiera procedimientos sancionadores administrativos o penales".

3. Razona que tales infracciones fueron alegadas en el proceso, consideradas por la Sala y han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida pues, por un lado, "de haberse respetado la jurisprudencia citada, la Sala habría entrado a resolver la cuestión planteada, sin limitarse a señalar que la misma debió ser suscitada en el escrito de demanda. Y, de haber entrado a resolver tal cuestión, la Sala debería haber concluido que la AEAT no puede liquidar intereses de mora por el tiempo en el que, con incumplimiento del artículo 48.3 LJCA, se retrasa en remitir el expediente administrativo al órgano judicial."; y, por otro lado, al considerar que "los artículos 209.2 y 211.2 LGT [...] establecen plazos de caducidad, por lo que, de haber sido interpretados en el sentido que defiende mi representada, la nueva sanción dictada, en ejecución de sentencia habría sido anulada. Debe tenerse en cuenta que: (i) el procedimiento sancionador se inició, el 8 de noviembre de 2011 y finalizó tres meses y dos días después, mediante acuerdo notificado el 10 de febrero de 2012; (ii) la sentencia de la Audiencia Nacional que se ejecuta tuvo entrada el 23 de octubre de 2018 en el órgano competente para ejecutarla, habiéndose notificado el acuerdo de ejecución en materia sancionadora el 12 de febrero de 2019, es decir, tres meses y veinte, días después. Se habrían, por tanto, incumplido ambos plazos".

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque:

5.1. En relación con la vulneración aludida del artículo 48.3 LJCA, se aprecia (i) la presunción recogida en el artículo 88.3.a) LJCA porque "[s]í existen pronunciamientos que señalan que no pueden liquidarse intereses de demora en el periodo en el que la Administración se retrasa en la ejecución de una sentencia, pero no hay ninguna sentencia que aborde la cuestión aquí planteada"; y porque si bien "[r]especto a la posibilidad de



discutir la liquidación de intereses de demora en un incidente de ejecución existen pronunciamientos aislados del Tribunal Supremo [ya citados] que abordan la cuestión de si el debate sobre los mismos debe hacerse en vía económico-administrativa o a través de un incidente de ejecución [...] ninguno de ellos se pronuncia sobre la obligación del recurrente de solicitar, en el escrito de demanda, un pronunciamiento preventivo que vincule *a posteriori* a la Administración al dictar un acuerdo de ejecución"; y (ii) la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA habida cuenta de que "siendo muy frecuente que la Administración incumpla el plazo de 20 días fijado en el artículo 48.3 LJCA, la cuestión planteada podría afectar, sin lugar a dudas, a un gran número de situaciones, y trasciende con claridad el objeto del proceso. Es más, la cuestión planteada podría afectar no sólo a los supuestos en que se dicte una sentencia parcialmente estimatoria, sino también a los casos de sentencia desestimatorias, ya que en esta última situación la Administración debe liquidar intereses de demora "suspensivos" por el tiempo que duró la suspensión, y en ese periodo pueden existir incumplimientos del plazo de 20 días fijado en el artículo 48.3 LJCA".

5.2. En lo que concierne a la vulneración invocada del artículo 209.2 LGT se aprecia (i) la presunción del artículo 88.3.a) LJCA, pues, "la cuestión relativa a la aplicación taxativa del plazo de caducidad previsto en el artículo 209.2 LGT, en ejecución de una resolución administrativa revisora o de una sentencia judicial [...] no ha sido nunca interpretad[a] por el Tribunal Supremo para resolver una cuestión similar a la planteada en el litigio [y a]sí lo ha reconocido en un caso idéntico la Sección de admisión del Tribunal Supremo en su auto de 19 de enero de 2018, dictado en el recurso de casación número 5684/2017 (ES:TS:2018:333A)"; (ii) la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA porque la cuestión planteada podría afectar a un gran número de situaciones, trascendiendo el objeto del proceso; y (iii) la circunstancia del artículo 88.2.a) LJCA "ya que el auto impugnado fija, ante una cuestión sustancialmente igual, una interpretación del artículo 209.2 LGT contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales, y en particular con la establecida en un caso idéntico por el TSJ de Canarias en su sentencia de 30 de octubre de 2009 (ES:TSJICAN:2009:4150)".

5.3. Y, finalmente, en lo que respecta a la vulneración denunciada del artículo 211.2 LGT estaría presente (i) la presunción del artículo 88.3.a) LJCA porque el citado precepto no ha sido interpretado nunca por el Tribunal Supremo y, en particular, en relación a "si, al dictar un nuevo acuerdo sancionador en ejecución de fallo, la Administración (i) debe dictar y notificar dicho acuerdo en el plazo que restaba del inicial plazo de seis meses previsto en el artículo 211.2 LGT (ii) no está sometida a plazo alguno o (iii) cuenta con un nuevo plazo completo de seis meses", resultando además que "[e]sta misma cuestión, si bien en relación a procedimientos sancionadores tramitados con sujeción a los artículos 36 y 38 de la Ley 15/2007, de Defensa de la Competencia, ha sido admitida a casación por el Tribunal Supremo en dos autos de 6 de marzo de 2019 (casaciones 7479/2018 y 7304/2018, ES:TS:2019:2602A y ES:TS:2019:2603A respectivamente)"; y también se presentaría la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA habida cuenta de que, por la frecuencia de anulaciones de sanciones en vía económico-administrativa o judicial, la cuestión planteada podría afectar un gran número de situaciones, trascendiendo el objeto del proceso.

6. Estima conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo en aras al principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 CE y con el objeto de cumplir dicho órgano el papel constitucional otorgado por el artículo 123.1 CE".

En los fundamentos jurídicos del auto de admisión se recoge lo siguiente:

"SEGUNDO.- Del expediente administrativo y judicial se obtienen, en síntesis y en lo que ahora interesa, los siguientes hechos:

1º) La sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la AN de 28 de febrero de 2018 estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo planteado por la hoy recurrente, anulando la resolución del TEAC y admitiendo la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de determinados gastos que tanto la inspección de tributos como el TEAC habían considerado no deducibles. La anulación del acuerdo de liquidación dio lugar a la anulación del acuerdo sancionador.

2º) En ejecución de esta sentencia se notificaron el 11 de febrero de 2019 a BQ FINANZAS, S.L. una nueva liquidación del impuesto sobre sociedades y una nueva sanción tributaria.

3º) La hoy recurrente instó ante la AN un incidente de ejecución de sentencia al entender, en lo que a este recurso concierne: (i) que no podían liquidarse intereses de demora por el periodo de más de dos años en que la Administración excedió del plazo de 20 días que fija el artículo 48.3 LJCA para el envío del expediente administrativo completo a la AN; y (ii) que se habían excedido los plazos (a) de tres meses del artículo 209.2 LGT para el inicio del expediente sancionador y (b) de seis meses fijado en el artículo 211 LGT en relación con el tiempo que restaba para concluir el mismo desde la primera vez que se inició el procedimiento sancionador en relación con la infracción tributaria imputada.

4º) Por auto de 23 de mayo de 2019 la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la AN desestimó el incidente de ejecución promovido por la hoy recurrente, sienta tal resolución la que es objeto del presente recurso de casación. Recurrido en reposición el citado auto, tal recurso fue desestimado por la misma Sala y Sección por auto de 17 de junio de 2019.

TERCERO.- 1. El fundamento jurídico tercero del auto de la AN de 23 de mayo de 2019, hoy recurrido, recoge:

"En cuanto a los intereses de demora, expone [la recurrente] que deben excluirse las dilaciones del procedimiento judicial provocadas por el incumplimiento por la propia Administración, de su obligación de remitir un expediente completo.

Por tanto, solicita que se excluyan del periodo de intereses el comprendido entre el 24 de diciembre de 2014 (fecha del vencimiento del plazo de 10 días para completar el expediente) y el 31 de enero de 2017, así como el periodo comprendido entre el 8 de junio y el 26 de diciembre de 2017.

Pues bien, resulta evidente, que esta cuestión debió plantearse en el escrito rector y no en el incidente que nos ocupa, lo que conlleva a su desestimación".

2. Y, asimismo, refiere en su fundamento jurídico cuarto la misma resolución:

"En el último motivo del recurso se aduce la improcedencia del Acuerdo de ejecución en materia sancionadora.

Entiende que la Administración ha incumplido los plazos de los artículos 211.2 y 209.2 de la LGT.

Y respecto de tal pretensión cabe decir que aunque no resulte de aplicación el artículo 150.7 de la LGT, invocado por la representación del Estado, conforme al auto del T.S. de 19 de enero de 2018, RC. 5684/2017, aplicando el artículo 209.2 de la citada Ley "desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación...", tampoco habría transcurrido el plazo de tres meses establecido en el referido artículo partiendo de que la liquidación se dicta el 11 de febrero de 2019 y el Acuerdo Sancionador en la misma fecha, notificado a la actora al día siguiente, 12 de febrero.

Si ello es así, el motivo debe ser desestimado al igual que el incidente de ejecución planteado".

3. En el auto de 17 de junio de 2019, que resuelve el recurso de reposición deducido frente al auto ahora recurrido en casación, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la AN considera: (i) que no puede tomarse en consideración la exclusión de intereses de demora que propone la recurrente "teniendo en cuenta lo declarado en la resolución recurrida y que todas las dilaciones habrían tenido su origen en las peticiones de la actora" (FJ tercero); y (ii) que "[el motivo] referido a la sanción debe decaer igualmente, pues ya la Sala ha tenido en cuenta en el Fundamento de Derecho Quinto de la resolución recurrida, que se aplica el plazo de tres meses establecido en el artículo 209.2 de la L.G.T. de 2003" (FJ cuarto).

CUARTO.- 1. El artículo 48.3 LJCA indica que "[e]l expediente [administrativo] deberá ser remitido en el plazo improrrogable de veinte días, a contar desde que la comunicación judicial tenga entrada en el registro general del órgano requerido. La entrada se pondrá en conocimiento del órgano jurisdiccional".

El artículo 55 LJCA estipula:

"1. Si las partes estimasen que el expediente administrativo no está completo, podrán solicitar, dentro del plazo para formular la demanda o la contestación, que se reclamen los antecedentes para completarlo.

[...] 3. [...] La Administración, al remitir de nuevo el expediente, deberá indicar en el índice a que se refiere el artículo 48.4 los documentos que se han adicionado".

3. La sentencia de la Sección Segunda de esta Sala de 23 de mayo de 2007 (rec. cas. 3695/2005; ES:TS:2007:4132) señala que "la liquidación por intereses, es consecuencia derivada del sentido de la resolución administrativa, que estimó parcialmente el recurso de alzada y anuló, también de modo parcial, la que inicialmente fue girada, así como de la sentencia que confirmó dicha resolución, razón por la que se da la relación indirecta, pero suficiente, entre sentencia dictada y acto liquidatorio, que permite también examinar la legalidad de este último en el incidente de ejecución de aquella, otorgando de esta forma, tutela judicial efectiva, de forma plena y definitiva" (FJ 3º).

4. La Sentencia de la Sección Segunda de esta Sala de 19 de julio de 2007 (rec. cas. 8425/2004, ES:TS:2007:5566) indica, en su FJ 2, lo siguiente:

"[...] esta Sección, reconociendo lo anterior, admite que en el incidente de ejecución de sentencia, se traten las cuestiones que se susciten por las partes afectadas, en relación con la liquidación de intereses (en este caso, suspensivos), a pesar de que no hayan sido objeto de consideración en aquella, por entender, de un lado, que se trata de consecuencia derivada del sentido del fallo y legitimada por el ordenamiento jurídico [...] y



jurisprudencia constitucional y de esta Sala, y, de otro, en razón a otorgar tutela judicial efectiva, de una forma inmediata y definitiva.

Así pues, la liquidación de intereses suspensivos en el caso presente, no forma parte de la ejecución de la sentencia, pero sí es una consecuencia derivada del sentido del fallo, que además pone término final a la suspensión, por lo que existe la suficiente conexión, para que pueda ser objeto de consideración en el incidente de ejecución" (FJ 2º).

3. La Sentencia de la Sección Segunda de esta Sala de 6 de junio de 2013 (rec. cas. 2529/2011, ES:TS:2013:3038) refiere que "[...] la nueva liquidación, en la que se contenían los intereses de demora desde la finalización del plazo voluntario de ingreso hasta la fecha de aquella, es consecuencia derivada del sentido de la Sentencia de esta Sala de 23 de abril de 2009 [...] que estimó parcialmente el recurso de casación (...) anulando la sanción, razón por la que se da la relación indirecta, pero suficiente, entre sentencia dictada y acto liquidatorio, que permite también examinar la legalidad de este último en el incidente de ejecución de aquella, otorgando de esta forma, tutela judicial efectiva, de forma plena y definitiva" (FJ 2º).

QUINTO.- 1. El artículo 209.2 LGT indica que "[l]os procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución".

2.- El artículo 211.2 LGT declara:

"El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley.

Cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador concorra en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de las circunstancias previstas en el apartado 5 del artículo 150 [hoy apartado 7 del artículo 150] de esta Ley, el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo que resulte procedente de acuerdo con lo dispuesto en dicho apartado".

3.- El artículo 150.5 LGT, en la versión vigente hasta el 12 de octubre de 2015, recoge:

"Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución (...)".

4.- El artículo 150.7 LGT, en la versión actualmente vigente, recoge:

"Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación".

5. La sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003, de 16 de enero (ES:TC:2003:2) ha determinado que "la seguridad jurídica (art. 9.3 CE), impone límites a la reapertura de cualesquiera procedimientos sancionadores - administrativo o penal- por los mismos hechos, pues la posibilidad ilimitada de reapertura o prolongación de un procedimiento sancionador crea una situación de pendencia jurídica, que, en atención a su carácter indefinido, es contraria a la seguridad jurídica (por todas STC 147/1986, de 25 de noviembre, FJ 3)".

6.- La sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas de Gran Canaria, de 30 de octubre de 2009 (rec. 169/2008, ES:TSJICAN:2009:4150) indicó que "la posibilidad de [la] incoación [de un procedimiento sancionador] no puede estar permanente abierta, sino que tiene que tener un plazo de caducidad en aras de la seguridad jurídica



y del normal ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración en el ámbito tributario y su único marco posible es el plazo de tres meses recogido en el artículo 209,2, precisamente por su vocación de generalidad para regular la iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria. En esta interpretación amplia del artículo 209.2 y en este caso el inicio de dicho plazo debe computarse desde que se notifica la resolución, carácter atribuible a los distintos requerimientos de información dirigidos a... [sic], y, en principio, al último de ellos".

7.- El auto de esta Sala y Sección de 19 de enero de 2018 (rec. cas. 5684/2017, ES:TS: 2018:333A) explicitó que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en el recurso *ad hoc* era "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".

8.- La reciente sentencia de la Sección Tercera de esta Sala de 27 de enero de 2020 (rec. cas. 7479/2018, ES:TS:2020:134) expone, en relación con una sanción impuesta por la Consejo de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, que "como dijimos en la citada sentencia nº 1272/2019 de 30 de septiembre de 2019, *anulada jurisdiccionalmente una resolución sancionadora únicamente en lo que se refiere a la cuantía de la multa, la nueva resolución administrativa que recalcula el importe de la multa de acuerdo con los criterios fijados en la propia sentencia es un acto de ejecución que debe llevarse a cabo en los plazos legalmente establecidos para la ejecución de sentencias (artículo 104 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contenido- Administrativa), sin que resulten de aplicación las previsiones contenidas en los artículos 42 , 44 y 92 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (ahora, artículos 21 , 25 y 95 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre) sobre el plazo de la Administración para resolver y la caducidad del procedimiento sancionador*".

SEXTO.- 1. Conforme a lo indicado anteriormente y por la singularidad de las circunstancias que concurren en el caso examinado, este recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, siendo las cuestiones nucleares que el mismo encierra: (i) determinar si deben excluirse del cálculo de intereses de demora a favor de la Administración el tiempo que exceda de los 20 días de que, conforme al artículo 48.3 LGT, dispone como máximo tal Administración para remitir al correspondiente órgano juzgador el expediente administrativo completo; (ii) concretar si la pretensión anterior puede solicitarse en un incidente de ejecución de sentencia o, por el contrario, debe haberse solicitado en el momento procesal oportuno antes del incidente de ejecución de sentencia; y (iii) explicitar si en supuestos de anulación de una sanción por resolución judicial existe un plazo de caducidad para el inicio y terminación del procedimiento sancionador que ha de seguirse con el objeto de ejecutar una resolución judicial y, en tal caso, cuáles serían el dies ad quem y el dies a quo de referidos plazos.

2. El asunto tiene interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque se hace aconsejable, en beneficio del principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 de nuestra Constitución, un nuevo pronunciamiento de esta Sala para, en su caso, aclarar, matizar, reforzar -o, eventualmente, corregir o rectificar- la doctrina ya fijada sobre el particular, así como para dictar nueva doctrina en lo que no se encuentre específicamente resuelto por esta Sala concurriendo, de este modo, la presunción prevista en el artículo 88.3.a) LJCA. Además, concurre igualmente la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA por afectar -siquiera potencialmente- a un gran número de situaciones, habida cuenta de que resulta habitual la anulación en sede judicial de sanciones tributarias.

3. La concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso de casación preparado por las razones expuestas hace innecesario analizar otros motivos aducidos por la parte recurrente para justificar la pertinencia de admitir el mismo a trámite.

(...) Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) *Admitir el recurso de casación RCA 6210/2019, preparado por el procurador don Miguel Ángel Heredero Suero, en representación de BQ FINANZAS, S.L., contra el auto de 23 de mayo de 2019, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que desestimó el incidente de ejecución de la sentencia dictada por la misma Sala y Sección el 28 de febrero de 2018 la cual, a su vez, había estimado parcialmente el recurso 354/2014 promovido por la hoy recurrente.*

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar:

1) *Si deben excluirse del cálculo de intereses de demora a favor de la Administración el tiempo que exceda de los 20 días de que, conforme al artículo 48.3 LGT , dispone como máximo tal Administración para remitir el expediente administrativo completo al correspondiente órgano juzgador.*



2) Si la pretensión anterior puede solicitarse en un incidente de ejecución de sentencia o, por el contrario, debe haberse solicitado en el momento procesal oportuno antes del incidente de ejecución de sentencia.

3) Si en supuestos de anulación de una sanción por resolución judicial existe un plazo de caducidad para el inicio y para la terminación del procedimiento sancionador que ha de seguirse con el objeto de ejecutar una resolución judicial y, en tal caso, cuáles serían el dies ad quem y el dies a quo de referidos plazos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: (i) los artículos 9.3, 24 y 103.1 de la Constitución, así como el artículo 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público; (ii) el artículo 48.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa; (iii) los artículos 209.2 y 211.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA."

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

La recurrente formalizó la casación por escrito de fecha 18 de mayo de 2020 en el que terminó suplicando que "se dicte sentencia por la que, estimando el recurso y resolviendo el debate en el sentido apuntado en este escrito, anule el auto impugnado y estime el incidente de ejecución de la sentencia de la AN 28 de febrero de 2018 (procedimiento ordinario 354/2014); y anule los siguientes acuerdos:

- Acuerdo de ejecución con clave de liquidación A2885019036000079 por el que se liquida el IS del ejercicio 2006 y se exige una deuda tributaria de 2.206.116,90 euros, por no ser conforme a derecho la liquidación de los intereses de demora de 710.993,50 €.

- Acuerdo de ejecución con clave de liquidación A2885019036000080 por el que se impone una sanción tributaria consecuencia de la anterior liquidación de 747.561,70 €."

QUINTO.- Escrito de oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentó escrito de 20 de julio de 2020 de oposición al recurso de casación, en el que terminó suplicando que "se dicte sentencia por la que lo desestime confirmando los autos recurridos".

SEXTO.- Votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 27 de abril de 2021.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestiones con interés casacional.

El Auto de admisión de la Sección primera plantea tres cuestiones:

1) Si deben excluirse del cálculo de intereses de demora a favor de la Administración el tiempo que exceda de los 20 días de que, conforme al artículo 48.3 LGT, dispone como máximo tal Administración para remitir el expediente administrativo completo al correspondiente órgano juzgador.

2) Si la pretensión anterior puede solicitarse en un incidente de ejecución de sentencia o, por el contrario, debe haberse solicitado en el momento procesal oportuno antes del incidente de ejecución de sentencia.

3) Si en supuestos de anulación de una sanción por resolución judicial existe un plazo de caducidad para el inicio y para la terminación del procedimiento sancionador que ha de seguirse con el objeto de ejecutar una resolución judicial y, en tal caso, cuáles serían el dies ad quem y el dies a quo de referidos plazos.

Las dos primeras cuestiones van íntimamente ligadas, mientras la tercera es independiente de aquellas.

SEGUNDO.- La existencia o no de un plazo de caducidad para la ejecución de sentencias.

La ejecución de sentencia en el presente caso, en el que la sentencia de 28 de febrero de 2018 estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo, anulando la resolución del TEAC y admitiendo la deducibilidad de determinados gastos que la Inspección y el TEAC habían considerado no deducibles, requiere un acto de liquidación que ha de ser un mero reflejo o espejo de lo ya resuelto en vía judicial, esto es, un ajuste meramente aritmético de la deuda tributaria y de la correspondiente sanción, frente a otro tipo de ejecuciones en el que la actuación de la Administración requiere una actividad inspectora que supone a su vez propuesta



y traslado a la parte interesada. En el presente caso donde se trata simplemente de trasladar formalmente a una liquidación tributaria lo ya resuelto en la sentencia que se ejecuta, la pregunta formulada por la Sección Primera, sin duda importante, no es sin embargo relevante para la resolución del recurso de casación, por lo que no procede fijar doctrina sobre la misma, y desestimar en este punto el recurso de casación.

TERCERO.- Las dos primeras cuestiones.

1.- *Si deben excluirse del cálculo de intereses de demora a favor de la Administración el tiempo que exceda de los 20 días de que, conforme al artículo 48.3 LGT, dispone como máximo tal Administración para remitir el expediente administrativo completo al correspondiente órgano juzgador.*

2.- *Si la pretensión anterior puede solicitarse en un incidente de ejecución de sentencia o, por el contrario, debe haberse solicitado en el momento procesal oportuno antes del incidente de ejecución de sentencia.*

La respuesta a la primera pregunta ha de ser positiva, pues es evidente que la tardanza en la remisión del expediente es un retraso imputable exclusivamente a la Administración y aunque el Abogado del Estado alega que las peticiones para completar el expediente que finalmente se realizan, eran innecesarias pues el recurrente conocía el contenido de los documentos y partes del expediente solicitados, lo cierto es que el expediente ha de ser enviado completo, y dentro del plazo marcado por la ley, y la propia actitud de la Administración, completándolo finalmente, no justifica el abono de estos intereses de demora por el recurrente en el presente caso. Por todo ello del abono de los intereses de demora, como consecuencia del retraso en el cumplimiento del envío completo del expediente ha de descontarse de los intereses que debe abonar el recurrente.

La segunda pregunta ha de responderse en el sentido de que no es necesario que se solicite el descuento de esos intereses de demora en la demanda contencioso-administrativa, pues en ese momento no se conoce si habrá finalmente obligación de dicho abono.

Se trata de cuantificar los intereses de demora que debe abonar el recurrente tras una sentencia parcial o totalmente desestimatoria, y de descontar de los mismos aquella parte que sea imputable a la Administración. En consecuencia, procede estimar parcialmente el recurso de casación, descontando de los intereses de demora el retraso en el envío del expediente administrativo.

CUARTO.- Sobre las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

Primero.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico Tercero de esta sentencia.

Segundo.- Declarar haber lugar al recurso de casación núm. 6210/2019 interpuesto por el procurador don Miguel Ángel Heredero Suero, en representación de BQ FINANZAS, S.L., quien preparó recurso de casación contra el auto de 23 de mayo de 2019, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ["AN"], recurrido en reposición y que desestima el recurso por auto de la misma Sala y que a su vez desestimó el incidente de ejecución de la sentencia dictada por la misma Sala y Sección el 28 de febrero de 2018 que había estimado parcialmente el recurso 354/2014 promovido por la hoy recurrente contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central ["TEAC"] de 2 de abril de 2014, desestimatoria de reclamaciones formuladas contra los acuerdos de liquidación dimanantes de actas de inspección relativas al impuesto sobre sociedades, ejercicios 2006 y 2007, así como contra el acuerdo de imposición de sanción derivada de las antes referidas actuaciones. Sentencia que se casa y anula.

Tercero.- Estimar parcialmente el auto de la misma Sala y que a su vez desestimó el incidente de ejecución de la sentencia dictada por la misma Sala y Sección el 28 de febrero de 2018 que había estimado parcialmente el recurso 354/2014 promovido por la hoy recurrente contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central ["TEAC"] de 2 de abril de 2014, en el sentido de que han de descontarse de los intereses de demora que debe abonar el recurrente los correspondientes al exceso del plazo en enviar el expediente administrativo imputables a la Administración.

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

Así se acuerda y firma.



El Excmo. Sr. don Ángel Aguallo Avilés votó en Sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de la Sección segunda Don Rafael Fernández Valverde.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ