



Roj: **STS 1410/2022 - ECLI:ES:TS:2022:1410**

Id Cendoj: **28079130022022100102**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **06/04/2022**

Nº de Recurso: **2054/2020**

Nº de Resolución: **424/2022**

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

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 10018/2019,**  
**ATS 8524/2020,**  
**STS 1410/2022**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 424/2022**

Fecha de sentencia: 06/04/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2054/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/03/2022

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2054/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 424/2022**

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 6 de abril de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2054/2020, interpuesto por don Luis Miguel, representado por el procurador de los Tribunales don Jacobo Gandarillas Martos, bajo la dirección letrada de don Alfonso del Castillo Bonet, contra la sentencia dictada el 18 de octubre de 2019 por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ("TSJC"), en el recurso núm. 885/2017.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia del TSJC núm. 1289/2019 de 18 de octubre, que desestimó el recurso núm. 885/2017, interpuesto por la representación procesal de don Luis Miguel contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña ("TEARC") de 11 de mayo de 2017, desestimatoria de la reclamación NUM000 presentada contra el acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de 8 de noviembre de 2016, por el que se procedió a la ejecución de la resolución del TEARC de 14 de abril de 2016 que, estimando en parte la reclamación, anuló las sanciones impuestas con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ordenando sustituirlas por otras, para que su cuantía se corresponda con la calificación de leves.

### SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

**1.- Preparación del recurso.** La procuradora doña Marta Pradera Rivera, en representación de don Luis Miguel, mediante escrito de 16 de diciembre de 2019 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 18 de octubre de 2019.

El TSJC tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 7 de febrero de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.- Admisión del recurso.** La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 1 de octubre de 2020, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) Indicar la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que consiste en:

Determinar cuál es el plazo para ejecutar las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos cuando se estiman en parte las reclamaciones económico-administrativas, anulando unas sanciones y ordenando sustituirlas por otras, así como las consecuencias derivadas del incumplimiento de dicho plazo.

3º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 209.2 y 211.2 y 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, 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."

**3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).** El procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de Luis Miguel, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 24 de noviembre de 2020, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que el plazo de que dispone la Administración para dictar una sanción en ejecución de una resolución de los Tribunales Económico-Administrativos no es de cuatro años sino de un mes en aplicación directa del artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía



administrativa ("RGRVA"), "BOE" núm. 126, de 27 de mayo; y, en su defecto, de tres meses por aplicación de los artículos 66.2 RGRVA y 209.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, o del tiempo que restara para cumplir los seis meses de acuerdo con los artículos 66.2 RGRVA y 211 LGT.

Mantiene que, para la sentencia impugnada, el plazo para ejecutar esa resolución económico-administrativa no es ninguno de los anteriores y, en consecuencia, el plazo será el de prescripción de cuatro años.

A su juicio, la doctrina de la sentencia es ilógica puesto que desconoce la jurisprudencia relativa a la limitación del plazo para dictar nuevas liquidaciones en ejecución de resoluciones de los Tribunales, cuyo origen fueron procedimientos de inspección y gestión. Puesto que el Derecho sancionador es más garantista, la ejecución de sanciones no puede quedar limitada solo por el plazo de prescripción de cuatro años cuando ni siquiera rige para la ejecución de liquidaciones.

Además, aduce que en materia sancionadora rige el principio de *non bis in idem*, que presenta una dimensión procesal y sustantiva.

La posición defendida por el Sr. Luis Miguel parte de la naturaleza y finalidad de la sanción: la finalidad coercitiva, no recaudatoria. Cree que dicha naturaleza incide en un régimen jurídico más garantista procesalmente, en el que el incumplimiento de los plazos comporta, según el caso, el decaimiento del *ius puniendi* del Estado o la caducidad del procedimiento sancionador. Y que no es conforme a los principios sancionadores -ni de buena administración- que nos encontremos ante un procedimiento sancionador eterno. Además de atentar a la seguridad jurídica y la finalidad de la sanción que, en el momento presente, estemos discutiendo sanciones del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2005.

En su opinión, dichos principios inspiradores son los que deben primar en la interpretación de las diversas normas que pueden resultar aplicables a la ejecución de una sanción: un mes por aplicación del artículo 66.2 del RGRVA); tres meses por aplicación del artículo 209.2 LGT; o seis meses por aplicación del artículo 211 LGT.

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

Por lo tanto, piensa que el principio procesal sancionador general que se extrae de la normativa es la limitación de plazos para la imposición de una sanción y que la superación de estos comporta la caducidad del procedimiento y del *ius puniendi* y, en consecuencia, la nulidad de la sanción.

Y que estas mayores garantías, en lo que se refiere a las limitaciones temporales, también están previstas con carácter general en el Derecho Administrativo general. Así el artículo 25.1.b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ("LPAC"), "BOE" núm. 236, de 2 de octubre, establece que : "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". Similar redacción contiene el art. 44.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

Sin perjuicio de lo anterior, alcanza la misma conclusión atendiendo a la regulación general de los plazos tributarios. Que el artículo 66.2 RGRVA, no especifica cuál es la consecuencia jurídica de su incumplimiento, más allá de la limitación de intereses de demora -que, en el caso de las sanciones, carece de relevancia pues estas se suspenden automáticamente y sin devengar intereses durante la pendencia de la vía económico-administrativa-

En consecuencia, acude a la regla general sobre las consecuencias del incumplimiento de los plazos tributarios, que se regula en el artículo 104.4 LGT, concretamente, la caducidad del procedimiento cuando sea susceptible de producir efectos desfavorables o de gravamen.

Defiende también su posición sobre la base del artículo 211.2 LGT, que establece un plazo máximo de duración de los procedimientos sancionadores de seis meses, apuntando que el artículo 211.4 LGT establece como consecuencia de la superación de dicho plazo la caducidad. Destaca que, incluso, el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 15 de julio de 2019 (incidente de ejecución 00/00813/2013/50/00) modificó su criterio en relación con la ejecución de sanciones, abandonando el criterio de cuatro años para ejecutar, al considerar que "las ejecuciones de resoluciones estimatorias en parte por razones de fondo que obliga a imponer la nueva sanción, ya sea por los órganos de gestión o de inspección, este Tribunal Central entiende, a falta de regulación específica, que resulta aplicable el plazo de 6 meses establecido en el artículo 211.2 de la LGT."



**4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).** El Abogado del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 15 de marzo de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta en síntesis, que la ejecución de una resolución estimatoria en parte de un recurso o reclamación contra una sanción tributaria como contra cualquier acto de liquidación está sometida al plazo previsto en el artículo 66 del RGRVA y, especialmente, en este caso, por razón del tiempo, al ser la resolución del TEAR a ejecutar, posterior a la entrada en vigor de la reforma del mismo, al artículo 239.3 LGT/2003, en la redacción dada a dicho precepto por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("Ley 34/2015"), BOE núm. 227, de 22 de septiembre, que entró en vigor el 12 de octubre de 2015, esto es, a los veinte días de su publicación.

Las consecuencias del incumplimiento del plazo del mes para ejecutar la resolución del TEAR anulatoria, de 14 de abril de 2016, en ningún caso, puede ser la caducidad de la potestad sancionadora.

Entiende que el artículo 66.2 del RGRVA no establece las consecuencias derivadas del transcurso de ese plazo ni mucho menos la caducidad en este caso del derecho a sancionar y, si bien, el artículo 239.3 LGT, introducido por la Ley 34/2015, aplicable al caso, fija ya las consecuencias de ese retraso, entre ellas no se encuentra la caducidad sino únicamente la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes.

Considera que su tesis ha obtenido respaldo en la sentencia de esta Sala de 19 de noviembre de 2020, rca. 4911/2018, ECLI:ES:TS:2020:3880, estimatoria de un recurso de casación planteado por la Abogacía del Estado y que, aun dictada en un procedimiento de gestión, interpretando el artículo 66.2 RGRVA y por extensión el 239.3 LGT, deja claro que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el referido precepto, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo, negando la posible caducidad al no estar prevista legalmente.

Por último, partiendo de la inexistencia de un supuesto de anulación por defecto de forma con retroacción de actuaciones que obligaría a tener en cuenta el tiempo transcurrido en el procedimiento sancionador, de acuerdo con la doctrina de la Sala, se podría pensar en estos casos, en línea con el reciente pronunciamiento del TEAC de 15 de julio de 2019 (IE 813/2013/50/00) citado por el recurrente en su escrito, en una interpretación integradora del plazo de seis meses del artículo 211.2 LGT, contado -eso sí- desde que la resolución tuvo entrada en la sede del órgano competente para su ejecución, lo que tuvo lugar el 3 de octubre de 2016, plazo que no había transcurrido en absoluto cuando se notificó al interesado el 16 de noviembre de 2016, un mes y medio después, el acto de ejecución de 8 de noviembre, plazo, en todo caso, muy razonable desde la perspectiva incluso del principio de buena administración, utilizado como pauta en muchas ocasiones por esa Sala.

Solicita de esa Sala que, en interpretación de los artículos 209, 211 y 239.3 LGT (redacción este último de la Ley 34/2015) y 66.2 del RGRVA, fije como doctrina legal que el plazo para notificar la ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos que estiman en parte las reclamaciones económico administrativas anulando unas sanciones y ordenando sustituirlas por otras es el de un mes contado desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución y que la consecuencia derivada del transcurso de ese plazo no es otra, si ha lugar a ello, que la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el citado plazo.

**5.- Votación, fallo y deliberación del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 22 de marzo de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 19 de enero de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 15 de marzo de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO. - La controversia jurídica

En pronunciamientos anteriores hemos analizado y resuelto el debate suscitado, esto es, determinar el plazo que tiene la Administración para ejecutar una resolución de un órgano económico-administrativo que anula unas sanciones con la finalidad de sustituirlas por otras, de acuerdo con las pautas que ofrece la propia resolución, así como las consecuencias o efectos del incumplimiento de ese plazo.



Frente a lo que mantiene el recurrente, en tales ocasiones hemos expresado que el plazo que rige en estos casos es el de un mes del artículo 66.2 RGRVA y que la consecuencia jurídica derivada de su incumplimiento no es la nulidad de pleno derecho del acto de ejecución, ni siquiera su anulabilidad, sino que al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, la única consecuencia es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla dicho plazo, advirtiendo, que dicha solución era la que proveía la regulación reglamentaria "sin perjuicio de la interpretación que pueda hacer la Sala cuando tenga que abordarlo [abordar esta cuestión] a la luz de la actual redacción del artículo 239.3 LGT", como explicitamos en la sentencia 1558/2020, de 19 de noviembre (rca. 4911/2018).

Ahora bien, en el presente supuesto, la resolución del TEARC a ejecutar se dictó con posterioridad a la entrada en vigor de la referida Ley 34/2015 que, en definitiva, introdujo a nivel legal (en el artículo 239.3 LGT) - con las matizaciones que, a continuación, se pondrán de manifiesto- lo que, hasta ese momento, era una mera previsión reglamentaria, resultando, en consecuencia, aplicable dicho precepto legal, no afectado, por lo demás, por una eventual posposición, derivada de las previsiones contenidas en la Disposición Transitoria Única. 7 de la Ley 34/2015.

En consecuencia, en este escenario y, sobre la base de nuestra jurisprudencia, habrá de dar solución al caso que nos ocupa.

### **SEGUNDO. - La anulación de la sanción por el TEARC y la interpretación de la sentencia de instancia**

En la resolución del TEAR de 14 de abril de 2016, las sanciones correspondientes a la infracción prevista en el art. 191 de la LGT ("dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo") se anularon, básicamente, para que fueran sustituidas por otras, aludiendo la sentencia impugnada a que "según dispone el acuerdo de la resolución del TEAR, tratándose de no apreciar la circunstancia de ocultación en la comisión de las faltas y por tanto su calificación como faltas graves, debiendo procederse, según aparece en el citado Fundamento a "la anulación de las sanciones relativas a los periodos en que las infracciones han sido calificadas como graves, para que sean impuestas al tipo del 50% por calificarse las infracciones como leves".

En definitiva, tal circunstancia comportó la obligación de la Administración de dictar un nuevo acto sancionador por una cuantía inferior, correspondiente a la nueva calificación de las sanciones como leves. En efecto, la consecuencia de la estimación parcial de la reclamación contra el acuerdo sancionador se resumía en que resultaba procedente "la anulación de las sanciones relativas a los periodos en que las infracciones han sido calificadas como graves, para que sean impuestas al tipo del 50% por calificarse las infracciones como leves".

El interesado promovió el 22 de diciembre de 2016, ante el mismo TEARC -ex artículo 241 ter de la LGT-, recurso contra la ejecución de la resolución que estimó en parte su reclamación NUM000, planteando la posible caducidad de dicho acuerdo de ejecución por incumplimiento de los plazos señalados en los artículos 209.2 y 211.4 LGT.

El TEARC, en su resolución de 11 de mayo de 2017, desestimó dicha reclamación ligada a la ejecución de su propia resolución de 2016, sobre la base de la distinción conceptual entre el ejercicio de la potestad punitiva y la ejecución de resoluciones estimatorias de recursos, considerando que "nada tiene que ver un acuerdo sancionador, dictado tras seguir el procedimiento previsto al efecto, con el de ejecución de una resolución, administrativa o judicial, que elimina o modifica alguno de los presupuestos o elementos de aquél, lo que obliga a la práctica de una nueva liquidación, previo dar de baja la anulada", de modo que "ante un acto de ejecución que no forma parte del procedimiento sancionador originario, no son de aplicación los arts. 209.2 y 211.2 LGT, sin que la infracción del plazo de un mes para ejecutar, previsto en los arts. 239.3 LGT y 66.2 RRVA, conlleve la caducidad del procedimiento de ejecución."

Interpuesto recurso contencioso-administrativo, la sentencia impugnada, argumenta sobre la base de la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2013, rec. cas. núm. 6285/2011, ECLI:ES:TS:2013:2731 y desestima el recurso, considerando que "si bien el art. 66.2 del Reglamento de Revisión, aprobado por RD 520/2005 establece que los actos de ejecución de una resolución económico administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución, sin embargo no establece que el efecto sea la caducidad, ni cabe considerar tal como derivada de las normas del procedimiento habida cuenta que el mismo precepto establece que los actos de ejecución no formaran parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación..."

### **TERCERO. - El marco normativo**

Conviene dejar constancia de las disposiciones que guardan relación con la controversia objeto de análisis.



Conforme hemos puesto de manifiesto, el art. 239.3 LGT (en su versión derivada de la Ley 34/2015) viene a incorporar a la LGT la previsión reglamentaria del artículo 66.2 del RGRVA, con el añadido explícito de la no exigibilidad de intereses de demora:

"La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

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

Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes."

A efectos de su comparación, reproducimos a continuación el art. 66.2 RRVA, relativo a la ejecución de las resoluciones administrativas que, en su redacción aplicable *ratione temporis*, apuntaba lo siguiente:

"Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo."

Por su parte, el artículo 104 LGT dispone:

"1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.
- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

3. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.



El artículo 209.2 LGT establece un plazo de tres meses para iniciar un nuevo procedimiento sancionador desde la notificación de la correspondiente liquidación o resolución que lo motive:

"Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto."

Finalmente, el art 211.2 LGT (en redacción de la Ley 34/2015) apunta:

"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 concurra en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de las circunstancias previstas en el apartado 5 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."

#### **CUARTO. - Remisión a la jurisprudencia existente**

Como se ha anunciado, ya hemos resuelto la cuestión casacional que aquí se nos presenta en la sentencia 626/2021 de 5 de mayo, rca. 470/2020, ECLI:ES:TS:2021:1893 que, a su vez, se basa en la previa sentencia 1188/2020, de 21 de septiembre, rec. 5684/2017, ECLI:ES:TS:2020:3058 , a la que se remite con las adaptaciones precisas.

En síntesis, las ideas fuerza de esta jurisprudencia son las siguientes:

- 1.- No se infringe el principio non bis in ídem en su vertiente procesal, dado que no nos encontramos ante un nuevo procedimiento sancionador.
- 2.- La resolución económico-administrativa no implica reabrir los mismos procedimientos sancionadores en los que se impusieron las sanciones anuladas.
- 3.- Tras la anulación parcial acordada por una resolución económico-administrativa, debe distinguirse (i) el supuesto de adoptar un nuevo acuerdo de liquidación (o sancionador), lo que implica la mera ejecución, al que en consecuencia serían aplicables las normas de ejecución de resoluciones y sentencias; (ii) del supuesto en que la resolución ordene la reposición de unas actuaciones, que requiere desarrollar verdaderas diligencias inspectoras, en el que operarían las normas de inspección.
- 4.- No es aplicable el artículo 209 LGT, que lleva por título, "iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria", porque no existe un nuevo procedimiento sancionador.
- 5.- Por esta misma razón, tampoco resulta aplicable lo dispuesto el artículo 211 LGT, titulado "terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria".
- 6.- Ante la ejecución de una resolución de un órgano económico administrativo -de anulación por razones materiales-, materia que tiene una regulación específica en el RGRVA, cuyo título V, está dedicado a la *ejecución de resoluciones*, despliega sus efectos el artículo 66 RGRVA, en sus apartados 2 y 3, de modo que el órgano competente para la ejecución debe adoptar, en el plazo de un mes, las medidas necesarias para dar cumplimiento estricto a la resolución del órgano de revisión.
- 7.- En cambio, la anulación por razones de forma, a la que alude el art 66.4 -"cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones"- constituye un supuesto en el que el plazo de un mes al que se refiere el artículo 66.2 RGRVA carece por completo de operatividad, pues de la dicción literal del artículo 66.4 RGRVA se desprende claramente la inaplicabilidad de dicho plazo.
- 8.- Respecto a las consecuencias derivadas del transcurso del mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, la citada sentencia 626/2021 de 5 de mayo, se remite también a la sentencia 1558/2020, de 19 de noviembre, rca. 4911/2018, ECLI:ES:TS:2020:3880, para terminar concluyendo que "la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, sin perjuicio de la interpretación



que pueda hacer la Sala cuando tenga que abordarlo a la luz de la actual redacción del artículo 239.3 LGT, no es la nulidad de pleno derecho del acto de ejecución, ni siquiera su anulabilidad, sino que al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, la consecuencia es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla dicho plazo".

#### **QUINTO. - Consideraciones adicionales sobre el artículo 239.3 LGT**

La expresada jurisprudencia, de la que se acaba de dar cuenta, debe mantenerse en el presente recurso de casación, resultando aplicable.

En efecto, conforme al escenario descrito por la referida jurisprudencia, nos encontramos también aquí ante la ejecución de una resolución económico-administrativa que, estimando en parte la reclamación formulada, acordó la anulación de las sanciones impuestas para que fueran sustituidas por otras (anulación por razones materiales).

No estamos, por tanto, ante la anulación por razones de forma, generadoras de indefensión con la consiguiente orden de retroacción de actuaciones. En este caso, se procedió a ordenar -sin acordar retroacción alguna- la ejecución de la resolución del TEARC de 2016 en lo referente a las sanciones impuestas, que pasaron de graves a leves con la consiguiente reducción de su importe, al apreciar un defecto sustantivo o de fondo del acuerdo sancionador.

Ciertamente, en algunas ocasiones, la jurisprudencia ha difuminado la distinción entre anulación por razones formales o por razones de fondo, a propósito del apartado 5, del art. 150 LGT que, en su redacción primigenia describía un escenario en el que "una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras". En tales supuestos, se había considerado que la Administración tenía la obligación de finalizar las actuaciones en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan hasta la conclusión del plazo general, previsto en el apartado 1 del art 104 LGT o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior.

Esta era la doctrina fijada, entre otras, en las sentencias de 27 de marzo de 2017 (rca. 3570/2015; ES:TS:2017:1090); de 25 de enero de 2017 (rca. 2253/2015; ES:TS:2017:199), y de 30 de enero de 2015 (rca. 1198/2013; ES:TS:2015:569) que, en definitiva, consideraban que, aunque la previsión del art. 150.5 LGT estaba inicialmente destinada solo a los casos de anulación por razones formales que determinaran la retroacción de las actuaciones, dado que el legislador guardaba silencio sobre el plazo que se había de respetar cuando la anulación lo fuera por razones sustantivas o de fondo, aun cuando técnicamente no puedan considerarse supuestos de retroacción de actuaciones, no existían motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a estos efectos, debiendo aplicarse también el límite temporal y las consecuencias del artículo 150.5 LGT a los casos de anulación de las liquidaciones por razones de fondo.

Así, desde esta perspectiva la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2013 (recurso de casación para unificación de doctrina 3369/2012, ECLI:ES:TS:2013:1968), ya apuntaba que:

"[...] el artículo 150.5 de la LGT no solo es aplicable cuando la liquidación se anula por razones formales sino también cuando se anula por razones de fondo, aunque un sector de la doctrina entienda que la orden de reposición de actuaciones con el fin de subsanar los vicios en que haya incurrido el procedimiento de inspección tributaria sometido a revisión sólo es posible dictarla cuando la anulación del acto recurrido lo haya sido con causa en defectos de forma advertidos en el proceder del órgano de inspección tributaria y siempre, además, que tales vicios en la forma hayan disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente.

Aunque solo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, tal sustitución supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones pues el acto de liquidación y su posterior notificación forman parte del procedimiento inspector pues ya no cabe afirmar que los procedimientos tributarios terminan con la resolución y que las actuaciones de notificación no son "actuaciones inspectoras", tesis que se fundaba en una formalista diferenciación entre validez y eficacia de los actos administrativos".

Sin embargo, la modificación operada por el artículo Único.27 de la Ley 34/2015, reubicó esta previsión en el apartado 7 del artículo 150 LGT e introdujo una variación en su redacción: "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."

No parece que la jurisprudencia recaída a propósito del primigenio artículo 150.5 LGT sea aplicable al presente caso, en primer lugar, porque versa sobre la anulación de una sanción mientras que aquella jurisprudencia venía referida a los casos de anulación de liquidaciones y, en segundo lugar, porque con independencia de lo anterior,





la expresada redacción originaria del apartado 5 ha dejado paso al nuevo apartado 7, invocable, por mor de la Disposición Transitoria Única. 6 de la Ley 34/2015, frente a todas las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción se produzca a partir de la entrada en vigor de esta Ley, como ocurre en el supuesto que nos ocupa.

En cualquier caso, resulta necesario apuntar que, al versar el presente recurso de casación sobre un anulación de una sanción y no de una liquidación, la referencia que acabamos de hacer al nuevo apartado 7 del art. 150 LGT no condiciona en absoluto la solución que, en su día, adoptemos en el recurso de casación 5625/2020, admitido por auto de 11 de marzo de 2021, que identificaba como interés casacional el determinar si resulta o no aplicable la referida jurisprudencia (que, en definitiva, relativiza la distinción entre la revocación por razones materiales y revocación por razones formales) a la luz de la redacción vigente del artículo 150.7 LGT.

Por otro lado, como se viene expresando, este recurso de casación incumbe al art 66 RGRVA y a la jurisprudencia que lo interpreta y también al artículo 239.3 LGT, precepto que, como se ha dicho anteriormente, ha incorporado a la LGT la que, hasta entonces, era la mera previsión reglamentaria del artículo 66.2 del RGRVA.

Este precepto legal añade al artículo 66.2 del RGRVA que, como consecuencia derivada del incumplimiento del plazo del mes para notificar el acto de ejecución, no resultarán exigibles intereses de demora, consecuencia a la que, como apunta el abogado del Estado, se habría llegado también sobre la base del artículo 66.2 RGRVA.

Por lo que se refiere a los intereses de demora, la parte recurrente sugiere que dicha revisión carece de relevancia en la medida que al impugnarse el acuerdo sancionador dejan ya de devengarse intereses de demora.

Ciertamente, a tenor del apartado 3 del artículo 212 LGT, "la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

- a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.
- b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo."

Ahora bien, el artículo 239.3, reformado por la Ley 34/2015, presenta la vocación de aplicarse, con carácter general, a todas las resoluciones económico-administrativas por lo que, obviamente, la previsión referida a la exigencia de intereses de demora proyecta su virtualidad sobre aquellas resoluciones que anulen liquidaciones sin que, además, el solapamiento de dicha directriz con el referido artículo 212 LGT, permita interpretar que dicha circunstancia comporte la exclusión de la ejecución de resoluciones económico-administrativas que anulen sanciones de la vía procedimental, diseñada por el propio artículo 239.3 LGT, tal y como, por lo demás, desmiente una lectura completa del propio precepto.

Consecuentemente, a la vista del artículo 239.3 LGT tampoco procede apreciar la caducidad del procedimiento por no estar legalmente prevista para este caso, ni resulta posible declararla a partir de una interpretación extensiva del procedimiento sancionador (recordemos que, aquí nos situamos en el seno de un procedimiento de ejecución de una reclamación económico-administrativa).

Por lo demás, al incorporar a nivel legal la mera previsión reglamentaria únicamente se ha previsto como efecto jurídico derivado del transcurso del plazo de un mes, la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración haya incumplido el referido plazo ( artículo 239.3 LGT).

Esta circunstancia, esto es, que únicamente se decante como efecto del incumplimiento la no exigibilidad de los intereses de demora refuerza, precisamente, la jurisprudencia anterior. En efecto, piénsese que, al igual que muestran otros preceptos, el legislador podría haber incorporado alguna previsión específica relativa a los efectos derivados del incumplimiento de dicho plazo, lo que, sin embargo, no ha hecho.

Y es que, las categorías jurídicas -léase, la prescripción o la caducidad-deben ser aplicadas dentro de los estrictos contornos del procedimiento de que se trate sin que resulten intercambiables, de forma indistinta, en distintos ámbitos.

En casos como el que nos ocupa -anulación de sanción sin retroacción- nos encontramos ante un procedimiento de ejecución, tramitado por la Administración, sin que el legislador haya considerado necesario sujetarlo a más límites temporales que el de la prescripción de la infracción. Sin embargo, dicha circunstancia contrasta con el diferente régimen jurídico aplicable a situaciones que, en definitiva, pueden entenderse referidas a un -digamos, primigenio- procedimiento sancionador. El contraste al que aludíamos se pondría de manifiesto cuando se observa que existe un acotamiento temporal, en general, para el procedimiento



sancionador (6 meses, art. 211.2 con relación al art 104.2 LGT) o, incluso, cuando la anulación de la sanción comporte retroacción de actuaciones, reactivándose, así, los trámites del correspondiente procedimiento ( art. 211.2 con relación al artículo 150.5 LGT) y, sin embargo, tales balizas temporales no operan en el ámbito de la ejecución de una resolución -en este caso, económico administrativa- aunque, en definitiva, su origen se encuentre en un procedimiento sancionador, previamente anulado.

Y es que, por mucho que la ejecución sea también un procedimiento, cabe advertir que la ejecución de un recurso o reclamación no puede concebirse como una mera prolongación o apéndice de otro procedimiento que, eventualmente, opere como matriz (procedimiento sancionador), es decir, no cabe fundamentar o traer analógicamente una consecuencia jurídica sobre la base de reconducir esa ejecución al procedimiento primigenio en el que se dictó el acto final anulado sin transgredir las categorías jurídicas.

Debe insistirse en que, en casos como el que nos ocupa, la ejecución de esa resolución administrativa no constituye un procedimiento sancionador y, por dicha fundamental razón, no pueden aplicarse preceptos tales como los artículos 104, 209 o 211 LGT, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, "[c]uando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal", escenario éste en el que el propio artículo 239.3 LGT lo contempla como una "excepción" a la directriz de que los actos de ejecución "no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación."

En suma, como apuntó el TEARC en su resolución impugnada en la instancia, el único plazo al que se somete la ejecución de la resolución es el de un mes, y en este caso -que se trata de la modificación cuantitativa de unas sanciones- no se produce la caducidad invocada por no ser de aplicación los arts. 104.4 b), 150.7, 209.2 ni 211.2 y 4 LGT.

De este modo, se evidencia que, al resultar aplicable el artículo 239.3 LGT, no pueden traerse a colación de forma indistinta, aspectos jurídicos que la Ley predica de los otros artículos que se acaban de referir. En definitiva, no cabe trocear los regímenes jurídicos de cada uno de tales preceptos con la finalidad de completar unas consecuencias jurídicas no previstas en el artículo 239.3 LGT.

Desde una perspectiva más general, cabe añadir que debe rechazarse la idea de que, en casos, como el que nos ocupa, se produzca una eventual restricción de los derechos del contribuyente como consecuencia de que la ejecución de la resolución del TEARC no se encuentre limitada por un plazo específico, inferior al general de prescripción de las infracciones.

En efecto, no debe obviarse que esa ejecución se abre porque la propia resolución ha anulado previamente la sanción, eso sí, ordenando su sustitución por una nueva, circunstancia esta última que, no obstante, además de revisable en vía jurisdiccional, surge, precisamente, por haber sido anulada la sanción.

Por tanto, en tanto no se ejecute dicha resolución del TEARC, ninguna sanción válida constriñe la esfera patrimonial del contribuyente, por lo que no cabe mantener que tal decisión comporte una restricción de sus garantías ya que, ante todo, ha supuesto la anulación de la sanción que se le impuso.

Teniendo en consideración, además, que, a tenor del art. 48.3 de la LPAC -aplicable supletoriamente en materia tributaria-, no cabe advertir la anulabilidad del acto realizado fuera de plazo cuando no se derive de la naturaleza del término o plazo y que, en el presente caso, no existe un título jurídico legal, habilitante de una declaración de nulidad por el trascurso del plazo del mes analizado, no podemos sino concluir, en sintonía con nuestra jurisprudencia anterior, que tal circunstancia no constituye más que una irregularidad formal no invalidante sin efectos anulatorios.

Desde esta perspectiva, tampoco se erosiona la seguridad jurídica, toda vez que el plazo de prescripción de la infracción seguirá corriendo en favor del contribuyente en tanto no se adopte el acuerdo por el que se imponga -en ejecución- la sanción, conforme a lo expresado en la correspondiente resolución económico-administrativa.

#### **SEXTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso**

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente declarar lo siguiente:

*"El plazo para ejecutar una resolución de un tribunal económico-administrativo que anula una sanción por razones de fondo es el de un mes, sin que el exceso de dicho plazo comporte efectos anulatorios, al tratarse de una irregularidad no invalidante, sin perjuicio de la no exigencia de intereses de demora."*

La sentencia impugnada resulta conforme con la doctrina que se acaba de exponer, circunstancia que fundamenta la desestimación del recurso de casación.



## SÉPTIMO. - Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

## FALLO

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

- 1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Sexto.
- 2.- Desestimar el recurso de casación 2054/2020, interpuesto por la representación procesal de don Luis Miguel , contra la sentencia dictada el 18 de octubre de 2019 por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso núm. 885/2017.
- 3.- Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.

## VOTO PARTICULAR

que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, formula el Magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís a la sentencia de 6 de abril de 2021, pronunciada en el recurso de casación nº 2054/2020.

Con el respeto que me merece el parecer mayoritario, muestro mi discrepancia con la sentencia indicada en el encabezamiento, en lo relativo a la interpretación que ofrece sobre el plazo de un mes para dictar resolución, previsto en el artículo 66.2, párrafo primero del RGRVA y en el artículo 239.3 LGT actualmente vigente -en el caso de que sea aplicable al caso- según la cual su superación no conlleva efecto invalidatorio alguno, sino solo el cese del devengo de intereses de demora en favor de la Administración, a partir del agotamiento de dicho plazo. Lógicamente, discrepo del fallo de la sentencia en lo que respecta al pronunciamiento que corresponde al precedente razonamiento.

A tal respecto, este voto reproduce, en buena medida, el entonces formulado a la sentencia de esta misma Sala y Sección de 19 de noviembre de 2020, pronunciada en el recurso de casación nº 4911/2018, que es mencionada por la sentencia actual como fundamento de su criterio, así como el discrepante frente a la pronunciada el 5 de mayo de 2021 en el recurso de casación nº 470/2020.

La duda sobre la norma aplicable al caso -si el mencionado artículo 66.2 RGRVA o si ya el 239.3 LGT- es en cierta medida poco relevante, aunque no lo es del todo, como posteriormente trataré de explicar. A este respecto, la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su punto 7.a), cita el régimen transitorio especial correspondiente a determinados artículos que menciona, entre los que no se encuentra el artículo 239 LGT en ninguno de sus apartados. La disposición final duodécima de la misma ley, citada en la resolución del TEAR, se limita a prever la entrada en vigor a los 20 días de su publicación, salvo en lo que respecta a dos normas, que son ajenas por completo al presente caso.

Paso a exponer las razones jurídicas por las que considero que la infracción del plazo previsto en el artículo 66.2 RGRVA, a cuyo tenor *"Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico- administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución"* debe conllevar la nulidad del acto extemporáneo -no radical o de pleno derecho-.

En un sentido similar, el párrafo 4º del artículo 239.3 LGT -que no es citado en el auto de admisión como objeto directo de la interpretación encomendada a la sentencia- es de este tenor:

*"[...] Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes"*.

La exégesis de ambos preceptos, en mi opinión, se puede sintetizar así:

1) La propia fórmula reglamentaria -y también la legal- no sólo se limita a establecer un plazo, sino que refuerza su previsión, de un lado, con el verbo y tiempo imperativo *deberán* y, en mayor grado, con la exigencia de que



tal plazo incluya el tiempo entre la adopción del acto y su notificación -deberán ser *notificados en el plazo de un mes*-. Considero que un plazo así fijado, por ese solo hecho y prescindiendo, por ahora, de una interpretación sistemática y conjunta con otras normas, impone un estricto deber jurídico a la Administración que ha de comportar consecuencias por razón de su incumplimiento, no ya la dispensa de intereses moratorios -previsión por completo extraña a las sanciones-, sino la nulidad del acto. De no ser así, carecería de sentido la referencia a la notificación, que no es sino un modo de precisar y cuantificar un periodo temporal a efectos de su cómputo que no parece ofrecer alternativa al destinatario de la norma.

2) Conforme a la dogmática general de los actos administrativos, expresada, en lo que ahora nos ocupa, en el artículo 48 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas -LPACAP-: "*La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo*".

A tal efecto, resulta difícil de contradecir que, en el presente asunto, la naturaleza del plazo así lo impone. En primer lugar, porque se fijó en su origen en una norma de rango reglamentario -solo admisible, sin cobertura legal formal y explícita, para ampliar la esfera de derechos de los ciudadanos, no para restringirlos-. Es decir, la interpretación de esa norma, antes de la cobertura legal sobrevinida que le prestaría el artículo 239.3 LGT desde 2015 -y prescindiendo por ende del sempiterno debate de si se trata, esta última, de una norma aclaratoria de lo ya implícitamente deducible de la reglamentaria o, al contrario, si modifica su regulación- es que, por tratarse de una previsión de rango infralegal, es decir, una *auto norma* administrativa, no puede contener limitación de derechos de los contribuyentes, de suerte que el plazo de un mes acarrea, caso de superación, la anulabilidad. Tal problema sólo queda parcialmente solucionado con la elevación del rango de la norma, pues el artículo 239.3 LGT, pese a la sustancial identidad en la redacción, contiene una previsión que otorga peor trato al sancionado que ha logrado un éxito parcial en su impugnación que al que no lo logra, entre otras relevantes diferencias de regulación, adversas al sancionado.

3) También, a mi parecer, impone la naturaleza fatal del plazo mensual el hecho de que el precepto, inserto en el capítulo I, sobre *ejecución de resoluciones*, dentro del Título I del RGRVA, con la misma rúbrica, aborde la cuestión de la ejecución de lo decidido en un recurso -administrativo- o reclamación, como ejecución de lo resuelto.

Es de advertir, en otras palabras, que la forma de organizarse la obligatoria vía económico-administrativa, pretendidamente semejante en lo material, y en alguna medida, al esquema judicial, como declara nuestra sentencia de 10 de septiembre de 2018 en el recurso de casación nº 1246/2017, no concilia bien con que la ejecución de sus decisiones se postergue -y, con ello, el acceso a la tutela judicial efectiva, cuya entrada en juego se puede demorar *ad calendas graecas*-, a voluntad de la Administración, lo que sucedería si estimamos que el plazo de un mes resulta ser un mero consejo inservible o una recomendación pía, una recta intención susceptible de ser frustrada, incluso burlada, sin secuela ni desenlace alguno, sin sanción en suma, sin efecto relevante dirigido al órgano que ha de ejecutar.

En una interpretación como la que patrocina la sentencia, al órgano de ejecución le es posible optar por cumplir o no cumplir el plazo, según voluntad o capricho, pues no sería en modo alguno relevante la transgresión, de la misma manera que la sentencia tampoco señala el plazo último a partir del cual el silencio o demora persistente arrastraría consecuencias anulatorias o de decaimiento de la potestad -es de suponer que, implícitamente, podría pensarse que lo sería el de prescripción de cuatro años, aunque ni siquiera esto nos resulta seguro, dado que no estaría en juego la potestad sancionadora, en sí misma considerada, según es de ver en la sentencia-.

En la citada sentencia de 10 de septiembre de 2018 dijimos: "[...] *La naturaleza del procedimiento de revisión y su configuración legal determinan, dado su carácter casi jurisdiccional, la procedencia de proponer prueba o alegar nuevos argumentos, salvo que se identifique -y se constate y justifique debidamente en el expediente- un comportamiento del interesado contrario a la buena fe o abusivo*".

Pues bien, en ese esquema revisor, casi jurisdiccional -desde una perspectiva material que, no ha de perderse de vista, es de preceptivo tránsito-, los Tribunales Económico-Administrativos no resuelven -como sí podemos hacer los jueces- las pretensiones de plena jurisdicción, ni aun declaran *per se* los efectos de la anulación, aunque sean evidentes y estrictamente reglados, como en el caso enjuiciado, sino que han de reenviar el asunto a la Administración gestora, pese a que se trate, como aquí, de ajustar la sanción a su calificación de leve y cuantificarla en el 50 por 100 de la base de aquélla, lo que bien se deduce, sin actividad ulterior, de la propia resolución del TEAR.

Quiere ello decir que la pura y simple anulación del acto por parte del TEAR no conllevaba otro efecto, en este asunto, que el del simple cálculo de la nueva deuda tributaria mediante una operación meramente aritmética



de ajuste de la cuota, por supresión de una parte satisfecha de más, la determinante de la estimación parcial. Tal actividad solo de modo extensivo y analógico puede tildarse de ejecución.

Sin embargo, a diferencia de este alambicado, perturbador e ineficaz modo de proceder, un Tribunal de justicia sí puede -y debe-, si anula un acto de estas características, determinar, cuando se ha ejercitado pretensión al respecto y si tiene a la vista los datos precisos, calcular la deuda debida y, en caso de exceso, ordenar la devolución a quien procede, tarea que puede imponer a la Administración sin acudir al auxilio de ésta para que concrete o complemente el fallo, ultimando su labor. No se confunde en sede judicial el ámbito del fallo, que se agota en sí mismo, con los recaídos en la vía económico-administrativa, para la que la idea de ejecución comprende también la labor, más propia del enjuiciamiento, de concretar o precisar, otra vez, lo que ya se ha decidido en el fallo.

**4)** Existe, además, otro motivo que respalda lo que sostenemos, como es la notable diferencia de trato, así interpretadas las consecuencias de la infracción de un plazo, entre los casos de ejecución de resoluciones de recursos o reclamaciones que regula, sin distinción de procedimientos, el art. 66.2 RGRVA, y el que se dispensa a los afectados por la ejecución de la misma resolución, pero en caso de que su contenido impugnatorio forme parte de actuaciones inspectoras, según el artículo 150.5 LGT -ahora, 150.7 LGT-: "*5. 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*", regulación que, aun con modificaciones, pervive en el actual artículo 150.7 LGT.

**5)** Esa misma diferencia de trato se da, injustificadamente, en el seno del propio artículo 66 RGRVA -y, por ende, en el del artículo 239.3 LGT-, en función de que el defecto advertido para estimar en todo o en parte el recurso o reclamación -dando lugar a la ejecución- sea de índole sustantiva o formal.

Para el primer caso se prevé el plazo de un mes, pero que no privaría a la Administración de resolver tardíamente lo que le incumbiera, en los términos que derivan de la sentencia de la que discrepamos; por el contrario, para los defectos de forma, en principio menos graves, la consecuencia, según se desprende de nuestra propia jurisprudencia, es más severa, pues sí se establece para ella la limitación temporal del procedimiento a que se retrotrae lo actuado, el acotamiento del periodo de que dispone la Administración al tiempo pendiente desde que ocurrió la falta, con sanción de caducidad en caso de exceso temporal y eventual privación de efecto interruptivo de la prescripción ( art. 104.5 LGT), y así resulta de nuestra sentencia de 31 de octubre de 2017 (recurso de casación nº 572/2017).

Parece ciertamente incoherente que dos situaciones semejantes y no tan distantes en su naturaleza sean tratadas de manera tan diferente, tan injustamente diferente cabría decir, aun reconociendo la deplorable técnica normativa de la LGT en muchas de sus manifestaciones y, desde luego, en ésta: los vicios formales se ven compelidos, en contra del afectado, por una limitación temporal severa, si bien luego templea en favor de la Administración la LGT en su artículo 239 LGT, al no preverse explícitamente sanción o consecuencia desfavorable alguna en caso de incumplimiento de los plazos.

Surge entonces la duda de la aparente contradicción entre el artículo 239 y el 150.7, ambos de la LGT, cuyo conflicto o antinomia no parece solucionarse como un problema de mera sucesión de normas, sino por aplicación del principio de especialidad (*lex specialis derogat generalis*). Esto no es una reflexión gratuita, ajena al tema de debate casacional, sino la muestra de que el sancionado que gana ante el TEAR una reclamación frente a una sanción, en parte, y obtiene su nulidad, se ve peor tratado que el sometido a un procedimiento de inspección o, simplemente, al mismo sancionado cuando su éxito en la vía económico-administrativa se debe a meros defectos formales.

**6)** Además de todo lo anteriormente dicho -que viene referido al régimen de ejecución de las resoluciones pronunciadas en la vía económico-administrativa-, se encuentra también la llamativa disparidad normativa entre el contenido y riguroso plazo que la ley prevé, tanto para el inicio como para el final del ejercicio de la potestad sancionadora, con consecuencia de caducidad extintiva, de que la Administración no se puede sustraer; y, por contraste, el muy laxo y comprensivo criterio que este Tribunal Supremo dispensa a aquélla en otra fase administrativa del mismo trance sancionador, por el que la ley obliga a acudir, para el agotamiento de la vía previa al proceso, a órganos de la misma Administración que sanciona.

Parece olvidarse, cuando se dice que la potestad sancionadora y la revisora son distintas -afirmación que cabría compartir, sin reservas, en el plano dogmático o conceptual-, que tal aserto no puede llevarnos al extremo de interpretar que, en el enjuiciamiento posterior de las sanciones, la Administración revisora está libre de las ataduras normativas existentes durante el procedimiento sancionador, en garantía del sancionado o que sus infracciones devienen irrelevantes y carentes de corolarios negativos-



Así, tanto la Sala, en la sentencia de la que este voto constituye disensión grave y abierta -pese al respeto personal que mantengo y reitero sobre sus componentes- como la Administración en sus resoluciones, la Sala de instancia y el Abogado del Estado, ponen el acento en la inaplicabilidad al caso de los artículos 209 y 211 LGT, previstos normativamente para el inicio -tres meses en la norma entonces vigente- y finalización del procedimiento sancionador, con señalamiento de plazo y establecimiento de consecuencias adversas para la Administración que lo incumple. Es evidente que, tal como se enuncia, no son de directa aplicación los preceptos que disciplinan los plazos para iniciar y concluir un procedimiento sancionador a la ejecución de una resolución administrativa que estima en parte una sanción impuesta, pero que obliga a cierta actividad de, al menos aparente, ejecución. Esta mínima, casi inocua tarea, que se impone al interesado como consecuencia de su victoria parcial, pero pírrica, en un procedimiento ante la propia Administración, no puede quedar tan aislada, por vía interpretativa, del carácter reglado que impregna, no sólo en su ejercicio, sino en los plazos y los efectos de su incumplimiento, la potestad sancionadora.

Tal como es interpretado el artículo 239.3, párrafo cuarto, de la LGT, por el Tribunal Supremo, se transmuta la potestad sancionadora, intrínsecamente reglada y sometida en detalle a normas jurídicas limitativas de la Administración, coercitivas o imperativas para ella, que deben además ser interpretadas en sentido favorable al interesado (aunque sólo lo fuera por respeto al principio de legalidad penal que rige de modo indudable en materia administrativa y al principio *pro reo*), en una especie de facultad de ejecución libérrima, despreocupada y sin sanción alguna cuando la Administración incumple el plazo de un mes para llevar a cabo, en teórico favor del sancionado, el nimio mandato de ajuste que el TEAR ordenó.

7) Cabe reiterar aquí esta afirmación común o axiológica de que, al Derecho, no digamos ya a la Justicia como valor superior del ordenamiento, le repelen las exégesis de las normas que conduzcan al absurdo, así como las declaraciones inútiles y los mandatos a la Administración sin efectos normativos para ésta de clase alguna en caso de incumplimiento. Por más razonamientos jurídicos e interpretaciones complejas a que se llegue después de un largo camino de reflexión sobre el sentido y finalidad de las normas, lo cierto es que, lamentablemente, este asunto resulta paradigmático del escaso respeto observado por la Administración ante sus propios deberes, confiado en la quietud de los Tribunales de justicia, por lo que no es ocioso traer a colación aquella cínica -o al menos, irónica- afirmación literaria de que *"el Derecho es la más bella invención del hombre contra la justicia"*.

8) En síntesis, la coherencia del sistema jurídico, la evitación de tratamientos desiguales a situaciones semejantes y la aplicación, también en este concreto punto, del principio de buena administración, al que reiteradamente ha acudido esta misma Sala Tercera en casos notablemente emparentados con éste, como el de la razonabilidad de los traslados necesarios al órgano de ejecución a los efectos del artículo 150.5 LGT -hoy 150.7-, que obliga a la Administración a someterse en su actuación a la ley, a la actuación diligente y a la eficacia -incompatibles con la postergación *sine die* de una decisión de la que depende el efectivo acceso a la tutela judicial-, nos llevan a discrepar del criterio mayoritariamente establecido, en este concreto punto analizado.

9) A ello cabe añadir, como argumento complementario, que con la consolidación de este criterio se viene a enervar y neutralizar, en la práctica, la interpretación doctrinal que mantuvimos en la sentencia de 19 de noviembre de 2020, pronunciada en el recurso de casación nº 4911/2018. Esta, con fundamento directo y reiteradamente abordado en el principio de buena administración, en punto a la determinación del plazo del mes establecido en el art. 66.2 RGRVA -nada hace pensar que ese criterio no subsista al amparo del 239.3 LGT- afirmaba:

*"[...] La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el cómputo del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, en lo que respecta a la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, debe realizarse (dies a quo) desde el momento en que la resolución del oportuno tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria..."*

En este caso, tales plazos, ambos, se han superado ampliamente: así, el 2 de junio de 2016 le fue notificada al reclamante la resolución de las reclamaciones entabladas en 2012, adoptada el 14 de abril de 2016; dicha resolución llegó a la ORT, órgano de la Agencia Tributaria, el 6 de junio de 2016; no fue hasta el 3 de octubre de 2016 cuando recibió la inspección copia de la referida resolución, habiendo procedido ésta, por resolución de 8 de noviembre de 2016 (notificada el día 22 siguiente) a ejecutar lo ordenado. Esto es, conforme a nuestra propia doctrina, unánime en ese punto, el mes para proveer a la ejecución se contaría desde la entrada en un registro de la AEAT, esto es, el 6 de junio de 2016, por lo que la resolución notificada el 22 de noviembre era tardía desde el 6 de julio de 2016.



Ahora bien, el efecto real de nuestra doctrina jurisprudencial indicada, fundado de un modo directo, es de repetir, en el principio de buena administración, se diluye y desvirtúa hasta desaparecer por completo cuando, sea cual fuere el órgano encargado de recibir el acuerdo que ordena la ejecución con la finalidad de que se dicte nuevo acuerdo sancionador, lo cierto es que el órgano finalmente competente cuenta con un plazo, fijado taxativamente en la ley, pero que puede cumplir o no, a placer. Sería igual, a tal efecto, que se hubiera establecido para la ejecución el plazo de un día, o de cinco minutos, pues su vulneración no traería consigo efecto desfavorable alguno para la Administración incumplidora.

En particular, la libérrima facultad de atender o no, sin riesgo alguno, el plazo que establece, ahora ya, una norma con rango de ley, es un efecto indeseado de la interpretación adoptada por la Sala sentenciadora en casación, justamente en una materia tan grave y sensible a los derechos fundamentales como lo es la sancionadora, que en modo alguno puedo compartir, en la medida en que con ello se permite instaurar un sistema -es de repetir-, de obligación sin sanción o de efecto desfavorable alguno, con grave quebranto, en mi opinión, del principio general de control plenario de la Administración y de su sometimiento a los fines que justifican su actuación (art. 106 CE), del que no podemos abdicar. Así, no es admisible considerar legítimo en su ejercicio ni tampoco en su fin retardatorio, una interpretación de la norma que tolere que un plazo legal que *deberá* observar la Administración sea ésta libre de observar o vulnerar, pese a que el mes se prevé -compruebo que inútilmente- para notificar un acto, al margen de que tal plazo, así concebido, contrasta con los establecidos por ley para el desarrollo de potestades menos gravosas que la sancionadora.

**10)** La previsión, mediante la apostilla final del último párrafo del artículo 239.3 LGT de que "[...] *No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes*" es un consuelo relativo o parcial, pero sólo en el caso de deudas tributarias, no así de sanciones, que son inejecutivas *ope legis* hasta que se mantenga respecto de ellas la vía impugnatoria administrativa previa a la tutela judicial, conforme a lo establecido en el artículo 212 LGT, que de forma dogmáticamente incorrecta habla de suspensión automática -cuando no cabe suspender aquello que la ley impide ejecutar-. Sea como fuera, el sancionado ni siquiera puede beneficiarse de efecto alguno favorable a sus intereses como el que asiste a otros ciudadanos que entablen contienda en otras materias no punitivas, como las de liquidaciones o actos de recaudación, en que la superación del plazo se anuda, al menos, a la paralización de exigencia de intereses -dado que se incurre en *mora creditoris* por parte de la Administración, fenómeno que no sucede con las sanciones-.

Ello lleva a pensar, no ya solo en que el sancionado sufre una nueva o complementaria discriminación -en la ley y en la interpretación de ésta-, sino que cabe poner en entredicho la propia aplicabilidad del artículo 239.3 LGT cuando de la ejecución de las sanciones y su sustitución por otras, en caso de estimación parcial, se trate, pues en el caso de la ejecución para rectificar el criterio de fondo, sin retroacción de actuaciones -que es la hipótesis en la que nos encontramos- la ley contiene una regla de teórica aplicación general pero que es rigurosamente ajena al ejercicio de la potestad sancionadora en cualquiera de sus fases previas al agotamiento de la vía previa, la de la inexigencia de intereses que en ningún caso serían reclamables, aspecto éste que no aborda en sentido alguno la sentencia respecto de la que muestro mi discrepancia, tan respetuosa como firme y abierta.

Por las razones expuestas, considero que la sentencia debió declarar haber lugar al recurso de casación deducido por la representación procesal del recurrente Sr. Luis Miguel, con anulación de la sentencia de instancia y de los actos administrativos impugnados en dicho proceso, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, propuesta que fundamento en cuanto he razonado en el voto presente y en los dos precedentes, arriba citados, siendo de destacar, nuevamente, como argumento sustentador de índole crucial, que el hecho de que lo que se haya anulado en este caso sea una sanción y no actos de liquidación o recaudación, por ejemplo, hace aún más clara y evidente, a mi juicio, la prevalencia de la tesis que sostengo, en contra de la articulada por la mayoría que aprobó la sentencia.

Madrid, misma fecha de la sentencia de la que se discrepa.