

Tribunal Económico-Administrativo Central.

Resolución de 11 de septiembre de 2008

Tasación pericial contradictoria. Anulación de liquidación y de sanción. Consecuencias de una posible comisión de infracción tributaria con ocasión de la nueva liquidación.

Anulada una liquidación, y la sanción impuesta, en un recurso que afectaba a la tasación pericial contradictoria, se dictó una nueva liquidación y se “ajusta” la sanción al nuevo importe de la liquidación de que tomaba su causa.

Ante esta mera modificación de la sanción, el TEAC declara que, en el caso de apreciarse la comisión de infracción tributaria con ocasión de la nueva liquidación, deberá iniciarse un nuevo procedimiento sancionador, siempre que sea posible a la vista de la limitación contemplada en el art. 209.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, donde establece un plazo máximo de tres meses para poder iniciar el procedimiento sancionador, a contar desde la notificación de la liquidación.

Fundamentos de Derecho

Segundo. La única cuestión que se discute es determinar si la Inspección de los Tributos ejecutó la Resolución del Tribunal Regional de ... de 2005 en sus propios términos.

No obstante, con carácter previo a esta cuestión se ha de examinar lo alegado por..., S.L. en lo relativo a la posibilidad de recurrir en alzada un incidente de ejecución, y en caso afirmativo, si el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria lo interpuso dentro del plazo previsto en la normativa.

El artículo 241.1 de la Ley 58/2003 (en adelante, LGT) dispone que «Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones».

En consecuencia, todas las resoluciones de los tribunales económico-administrativos regionales y locales dictadas en primera instancia son susceptibles de recurso de alzada,...

Tercero. La resolución de la cuestión controvertida, esto es, determinar si la Inspección de los Tributos ejecutó o no la Resolución del Tribunal Regional de ... de 2005 en sus propios términos, pasa por examinar el contenido de dicha Resolución.

En el Fundamento de Derecho CUARTO de la citada Resolución, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... citaba la Resolución de este TEAC de 9 de junio de 1999, sobre la naturaleza impugnatoria de la tasación pericial contradictoria, y señalaba que sus consecuencias sólo podrán ser la anulación o la confirmación de la liquidación inicial y, en el primer caso, la ineficacia de los actos posteriores que trajeran

su causa de ella; añadiendo que «habiendo sido modificada la liquidación a la que la sanción que ahora se impugna está anudada, como resultado del procedimiento de tasación pericial contradictoria que se tramitó, ésta debe dejarse sin efectos».

En virtud de lo expuesto, el Tribunal Regional dictó el siguiente fallo: «ESTIMAR la reclamación, dejando sin efecto ... la sanción impuesta».

En el recurso de alzada interpuesto, y objeto del presente fallo, el Director del Departamento considera que la ejecución del fallo transcrito conlleva «la modificación del importe de la sanción, en tanto que debe adecuarse a la nueva liquidación. Pero no se han alterado en modo alguno los demás elementos objetivos y subjetivos tomados en consideración a la hora de acordar su imposición ...»; en consecuencia, la Inspección de los Tributos dicta una nueva sanción, cuya base se adecúa al importe de la nueva liquidación dictada, tras el procedimiento de tasación pericial contradictoria.

Este Tribunal no puede compartir el criterio de la Inspección de los Tributos, y ello porque la escueta Resolución del Tribunal Regional es clara en su contenido, al ordenar que se anule la sanción, es decir, su fallo estima la reclamación interpuesta por ..., S.L., por lo que a tenor del mismo, la Inspección de los Tributos no puede concluir que su fallo ha sido parcialmente estimatorio, en cuanto al fondo o en cuanto a la forma...

Asimismo, la exposición que se realiza en el recurso de alzada parte de una premisa incorrecta, puesto que cuando el Director del Departamento manifiesta que la ejecución del fallo conlleva «la modificación del importe de la sanción ... Pero no se han alterado en modo alguno los demás elementos objetivos y subjetivos tomados en consideración a la hora de acordar su imposición ...», presupone que el Tribunal Regional realiza una «estimación parcial», o con otras palabras, desestima el resto de alegaciones formuladas por el interesado en la reclamación (respecto a la ausencia de culpabilidad y a la improcedente aplicación del criterio de ocultación en la graduación de la sanción). Es decir, la Inspección de los Tributos presupone que el Tribunal está conforme con la sanción impuesta, salvo en lo relativo a su importe. No obstante, el Tribunal Regional no se ha pronunciado respecto de estas cuestiones, puesto que ha considerado que la sanción «se deje sin efectos» por estar asociada a una liquidación anulada...

Lo que no puede pretender la Inspección de los Tributos es ejecutar un fallo, imponiendo una sanción definitiva, encontrándose pendiente de resolución las cuestiones materiales invocadas por el interesado (la culpa, la graduación de la sanción...), y privando a éste de la posibilidad de defensa que conlleva la primera instancia en vía administrativa, permitiéndole tan sólo la posibilidad de presentar un incidente de ejecución contra la sanción dictada en ejecución del fallo.

Por todo ello, no son de recibo las alegaciones esgrimidas por la Inspección de los Tributos, y en particular, las relativas a que la Resolución del incidente de ejecución del Tribunal Regional de fecha de ... de 2006, «cambia sustancialmente el contenido de la resolución inicial», o que resulta «incongruente» con la misma, puesto que dicha Resolución tan sólo se limita a señalar que el fallo no fue ejecutado en sus propios términos, exponiendo los trámites que hubiera de haber realizado la Inspección de los Tributos para dar cumplimiento al fallo, a saber: iniciar, tramitar y resolver un nuevo procedimiento sancionador, y siempre que ello fuera posible, a la vista de la limitación contemplada

en el artículo 209.2 de la LGT, que establece, en garantía de los contribuyentes, un plazo máximo de tres meses para poder iniciar el procedimiento sancionador, a contar desde la notificación de la liquidación, de suerte que una vez transcurrido dicho plazo la Inspección de los Tributos no podrá iniciar el mismo.

Cuarto. Al hilo de lo expuesto, y de forma subsidiaria, el Director del Departamento pretende que en el caso de que «se considerase ajustado a derecho el fallo del incidente de ejecución ... podría entenderse, que (al procedimiento sancionador que, en su caso, pueda iniciar la Inspección) no le resultaría de aplicación la limitación temporal contenida en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria». Por cuanto que entiende que, «en el presente caso, el procedimiento sancionador no se inicia como consecuencia de los procedimientos citados (en el artículo 209.2 de la LGT), sino como consecuencia de una tasación pericial contradictoria del artículo 135 de la Ley General Tributaria, que se trata de un procedimiento de comprobación de valores», cuya independencia y sustantividad ha sido reconocida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en diversas resoluciones.

El artículo 209.2 de la LGT dispone: «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.»...

Es decir, el procedimiento de tasación pericial contradictoria tiene por objeto impugnar los valores comprobados por la Administración tributaria, pero no impugnar la liquidación dictada en base a los valores comprobados administrativamente, siendo éste el presupuesto equívoco, en el que se basa el razonamiento expuesto en el recurso de alzada.

Por tanto, y esto es lo esencial, la liquidación se dictará, en todo caso, en el seno del procedimiento inspector, poniendo su notificación fin al mismo (artículo 150.1 de la LGT)...

Por consiguiente, lo que interesa destacar es que el procedimiento sancionador siempre estará asociado, en el caso de infracciones tributarias por «dejar de ingresar», a una liquidación tributaria, la cual se habrá de dictar necesariamente en el seno de los procedimientos de aplicación de los tributos contemplados en el artículo 209.2 de la LGT (procedimiento iniciado mediante declaración, verificación de datos, comprobación o inspección); luego, el procedimiento de comprobación de valores nunca puede finalizar con una liquidación a la que pueda asociarse, en su caso, la imposición de una sanción por la comisión de la infracción consistente en «dejar de ingresar», u otras infracciones derivadas del ejercicio de las funciones propias de la Inspección de los Tributos que concluyan con la práctica de una liquidación tributaria.