



Roj: **STS 4115/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:4115**

Id Cendoj: **28079130022019100725**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/12/2019**

Nº de Recurso: **4442/2018**

Nº de Resolución: **1853/2019**

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

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1718/2018,**  
**ATS 12127/2018,**  
**STS 4115/2019**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.853/2019**

Fecha de sentencia: 18/12/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4442/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/11/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. **Rafael Toledano Cantero**

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: COT

Nota:

R. CASACION núm.: 4442/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. **Rafael Toledano Cantero**

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1853/2019**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. **Rafael Toledano Cantero**

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 18 de diciembre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4442/2018, promovido por INDUSTRIAS VIDECA, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup> Inés Tascón Herrero, bajo la dirección letrada de D. Juan Miguel Nicolau Vives, contra la sentencia de 12 de abril de 2018, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 56/2014.

Comparece como parte recurrida La Administración General del Estado, representado por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. **Rafael Toledano Cantero**.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de casación se formula por la entidad INDUSTRIAS VIDECA, S.A. contra la sentencia de 12 de abril de 2018, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 56/2014 desestimatoria del recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de INDUSTRIAS VIDECA, S.A., como absorbente y sucesora universal de la entidad La Joya Export, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Central, inicialmente presunta y posterior expresa, de 5 de febrero de 2015, desestimatoria del incidente de ejecución formulado contra el acuerdo de liquidación dictado en ejecución de la resolución del referido órgano administrativo de 15 de marzo de 2012.

**SEGUNDO.-** La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

" TERCERO.- Por razones de lógica procesal, comenzaremos por la extralimitación del artículo 150.5 de la L.G.T.

Pues bien, hay que señalar como destaca la representación del Estado, en su contestación a la demanda, que esta cuestión no fue planteada por la actora en el incidente de ejecución origen de la resolución recurrida en el presente recurso.

Ahora bien, ello no puede sin más provocar el rechazo de esta alegación pues no estamos ante una cuestión nueva sino ante un motivo nuevo, cuya invocación ampara el artículo 56.1 de la Ley Judicial, aun cuando no fuera formulado con anterioridad por la recurrente. Así nos hemos pronunciado en sentencia 30 de enero de 2014, recurso 94/2011.

La resolución del TEAR de Valencia fue objeto de recurso de alzada del interesado y de recurso de alzada del Director del Departamento de Inspección. Por tanto la resolución de la alzada debía ser notificada a los dos recurrentes, lo cual consta en los folios 50 a 53 del expediente del TEAC (el de alzada), ocurriendo los días 22 y 23 de marzo de 2012. Como consta en dichos folios, la notificación se hace al recurrente, es decir al Director del Departamento de Inspección, que según el artículo 241 de la Ley 58/2003 está legitimado para interponer alzadas a título de competencia propia, con lo que se convierte en personado y procede que se le notifique la resolución que se dicte, por las reglas generales de notificación y por lo que indica el artículo 61.1 del R.D. 520/2001 que prevé la notificación personal. Tal y como consta en el oficio de envió y en la tarjeta de notificación.

Tal legitimación y operatoria es totalmente ajena a la tramitación por la que el órgano recurrido debe remitir el expediente ( artículo 235.3 de la Ley 58/2003) y por el que el Tribunal Económico Administrativo debe devolverle el expediente junto con la resolución dictada y el acuse de recibo del interesado para que proceda a ejecutarla ( artículo 66.2 del R.D. 520/2005).

Por tanto, como la reclamación se interpuso contra liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de Valencia, y éste es el órgano que debe ejecutar la resolución del TEAC, habrá que tener presente que el TEAC remitió su resolución al TEAR de Valencia (es decir al órgano recurrido cuya resolución había sido anulada por el TEAC y del que procedía el expediente) para ejecución el día 15 de junio de 2012 (folio cosido como 1 del expediente de alzada del TEAC, aunque numerado con un 54), y que el TEAR hizo lo mismo remitiéndolo a



la Dependencia Regional de Inspección de Valencia el día 29 de octubre de 2012 (folio 80 del expediente del TEAR de Valencia), por lo que, aunque no consta el día de recepción por la Dependencia, es evidente que el día en que se ejecuta, 27 de noviembre de 2012, no podían haber transcurrido seis meses.

A título corroborador se indica que en los folios 81 y 82 del expediente del TEAR de Valencia obra envío a ejecución al Director del Departamento de Inspección en fecha 3 de octubre de 2012, y contestación de dicho Departamento recordando al TEAR que no compete a dicho Director la ejecución.

Si ello es así, procede rechazar el motivo.

CUARTO.-En el siguiente plantea la actora la nulidad de la liquidación por no haber aplicado la Administración el artículo 15 de RD 537/1997, cuestión sobre la que se pronuncia la resolución recurrida en su Fundamento de Derecho Tercero:

"TERCERO.- Se refiere la segunda alegación planteada por el interesado al incumplimiento del procedimiento legalmente establecido para determinar el valor de mercado, manifestando al respecto lo siguiente:

"Según pone de manifiesto el expediente y se recoge expresamente en la Resolución del TEAC que ordena la reposición de actuaciones, para determinar el valor de mercado aplicado en la liquidación, la Inspección no aplicó el procedimiento establecido en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD.537/1997) para las operaciones realizadas entre entidades vinculadas, razón por la cual, de acuerdo con la jurisprudencia, el acuerdo de liquidación es nulo de pleno derecho.

(...)Por aplicación de esta doctrina jurisprudencial! al presente caso, para fijar el valor normal de mercado de los bienes transmitidos, la inspección debió acudir a las normas y procedimiento regulados en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Y al no haberlo hecho así, procede la declaración de nulidad de pleno derecho del acuerdo de liquidación recurrido, por haber sido dictado "prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido" ( artículos 62.1.e de la LRJAP-PAC, y 217.1.e de la Ley General Tributaria)."

En primer lugar es preciso aclarar que, a pesar de lo manifestado por el contribuyente, en ningún momento determinó este Tribunal en resolución de 15-03-2012 (RG 5002/10 y 5003/10) la aplicación o no por la Inspección del procedimiento establecido en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades para las operaciones realizadas entre entidades vinculadas.

A efectos de resolver la presente controversia es preciso en primer lugar traer a colación el artículo 15 de la LIS, regulador de las reglas de valoración, que determina, respecto a lo que aquí nos interesa lo siguiente:

"2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

d) Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.

(...)Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta Ley.

3. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable."

Resulta claro de este precepto que la remisión al artículo 16 de la LIS, regulador de las reglas de valoración en operaciones vinculadas, se limita a los métodos de valoración, a los que este artículo dedica su apartado 3:

"3. Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria aplicará los siguientes métodos:

a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.

b) Supletoriamente resultarán aplicables:

a) Precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o coste de producción de los mismos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.

b) Precio de reventa de bienes y servicios establecido por el comprador de los mismos, minorado en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o



entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costes en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.

c) Cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas.(..)"

La Inspección, como consta en los antecedentes de hecho, encargó y obtuvo de los servicios técnicos de la AEAT la tasación a valor de mercado de los inmuebles objeto de la escisión. Se utilizó por tanto a efectos de valoración el primero y principal de los métodos que establece el citado artículo 16.3 de la LIS.

Entiende el interesado que la Inspección tendría que haber seguido el procedimiento de valoración regulado en el artículo 15 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, regulador del procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado, si bien, lo cierto es que el referido artículo establece un procedimiento de valoración exclusivamente aplicable para la determinación del valor de mercado de las operaciones realizadas entre partes vinculadas. Así lo demuestra la dicción literal del primero de sus incisos, a cuyo tenor:

"1. Cuando la Administración Tributaria haga uso de la facultad establecida en el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, se procederá de la siguiente manera (..)"

Y conforme al artículo 16.1 de la LIS:

"1. La Administración Tributaria podrá valorar, dentro del periodo de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación. (...)"

Respecto a esta cuestión ya se ha pronunciado este Tribunal Central en Resolución de fecha 19-01-2007 (RG 1680/05), confirmada por SAN de 30-03-2009, en los siguientes términos:

"Por lo que se refiere a la posible vulneración del artículo 15 del RD 537/1997 al practicar la valoración a precios de mercado, y la omisión del procedimiento legalmente establecido, debemos señalar que el artículo 15 del Reglamento establece el procedimiento que debe seguir la Administración cuando "haga uso de la facultad establecida en el artículo 16 de la Ley del Impuesto", es decir, cuando proceda a valorar por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas. Sin embargo, en el presente caso y según consta en el acta incoada y en la liquidación practicada, la Inspección no ha hecho uso de la facultad prevista en el artículo 16 de la Ley 43/1995, razón por la que no ha seguido el procedimiento al que se refiere el artículo 15 del Reglamento. Según figura en el expediente, la comprobación del actuario se centró en verificar si la operación de escisión realizada cumplían los requisitos necesarios para poder aplicar el régimen especial previsto en el capítulo VIII del Título VIII de la LIS, considerando que, al no cumplirse los requisitos legales establecidos no era de aplicación a la operación de escisión parcial el citado régimen especial, por ello, tributará según lo dispuesto en el régimen general del Impuesto, por lo que serán de aplicación las reglas de valoración e imputación de renta de los artículos 15 y 18 de la LIS. En consecuencia, no es requisito legal para determinar el valor de mercado en las operaciones de escisión acudir al procedimiento previsto en el artículo 15 del RIS, exclusivo para operaciones vinculadas. Tampoco se aprecia que se haya causado a la reclamante indefensión alguna, al quedar constancia en el expediente de haber tenido conocimiento de cuantas actuaciones se han practicado, habiendo podido alegar cuanto a su derecho conviniere.". Resolución que ha sido confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 30 de marzo de 2009 (rec. 108/2007)."

Pues bien, en el caso que nos ocupa la regularización practicada ha consistido en la aplicación del valor normal de mercado a los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de la escisión realizada, todo ello en seguimiento de lo dispuesto en el artículo 15 de la LIS, porque así lo señala este precepto de manera imperativa, determinando la Inspección únicamente el valor que corresponde a los elementos transmitidos como consecuencia de una escisión a la que no resulta aplicable el régimen especial, lo que nos obliga a acudir al valor normal de mercado de los elementos transmitidos para determinar la tributación que corresponde a la operación realizada, de manera que, no habiendo hecho uso la Inspección de la facultad prevista en el artículo 16 de la LIS no es requisito legal acudir al procedimiento previsto en el artículo 15 del RIS, exclusivo para operaciones vinculadas, debiéndose desestimar por tanto las pretensiones actoras en este punto.

En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal, entre otras en resolución de 30-05-12 (RG 4378/10), de 21-03-13 (RG 3359/11), de 24/04/2013 (RG 5873/10) y de 27/06/2013 (RG 4853/10)."

Pues bien, esta Sala comparte los razonamientos del TEAC, tal como hemos declarado en nuestra sentencia de 30 de junio de 2017, recurso 333/2014, FJ5, en el que con invocación de la última doctrina jurisprudencial, declarábamos:

"QUINTO.- Se discute la no aplicación del procedimiento establecido en el art. 16 RIS para las operaciones realizadas entre entidades vinculadas.

Esta cuestión se analiza por el TEAC en las pp. 26 y ss, razonando que "aunque es cierto que EMUSA SA y PALBOX INMUEBLES SL eran entidades vinculadas la Inspección en modo alguno está tratando de valorar una transacción entre ambas. Lo que hace la inspección es excluir la escisión que no ocupa del régimen especial...lo que conduce necesariamente a la aplicación a la misma del régimen general del art 15 del TRLIS".

Según el art. 15.2.b) LIS establecía que: "2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:...b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo en el supuesto previsto en el último párrafo del apartado anterior".

El art 16.1 de la LIS, por su parte, disponía que "la Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación".

La Sala comparte la argumentación del TEAC. En efecto, lo exigido, tanto por el art. 15.2 y 16.3 es que se valoren los inmuebles con arreglo a su valor de mercado. Y sobre la coordinación entre ambas normas, la reciente STS de 20 de diciembre de 2016 (Rec. 2298/2015) ha venido a analizar la materia.

En efecto, ante la alegación de que las entidades eran vinculadas y debió acudir, por lo tanto, a la vía establecida por el art 16 de la LIS en relación con el art. 15 del RD 537/1997, el Tribunal desestima el motivo razonando que: "Es cierto que el artículo 15 del Reglamento del Impuesto de Sociedades de 1997 establecía el procedimiento que debía seguir la Administración cuando decidía hacer uso de la facultad que le concedía el artículo 16 de la ley de 1995 para realizar por su valor normal de mercado las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas. Sin embargo, en el presente caso la Inspección no hizo uso de la facultad prevista en el art. 16 de la ley 43/1995 del Impuesto, pues la comprobación se limitó a verificar si la operación de escisión realizada cumplía los requisitos necesarios para poder aplicar el régimen especial previsto, llegando a la conclusión de que no era de aplicación el régimen de neutralidad regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, lo que llevaba a la tributación según lo dispuesto en el régimen general del Impuesto, y, por tanto, a la aplicación del art. 15 de la Ley, lo que hacía innecesario, como mantiene la Sala de instancia, para determinar el valor de mercado en la operación de escisión, acudir al procedimiento del artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto estaba previsto exclusivamente para operaciones vinculadas".

En todo caso el Tribunal deja claro, al analizar la relación entre los arts. 15 y 16 de la LIS, que no considera válida la doctrina contenida en algunas sentencias de esta Sala -es decir, de la Audiencia Nacional-, conforme a la cual el art 15 debía ceder ante el art 16 "de suerte que el primero de ellos debía ceder ante el segundo, lo que significaba la aplicación del art. 15 sólo a las operaciones realizadas por personas o entidades que no tuvieran el carácter de vinculadas"; "...pues en base al principio de especialidad debe prevalecer el art. 15 sobre el mandato previsto con carácter general en el art. 16, por lo que hay que tener en cuenta que las operaciones reguladas en el antiguo art. 15 eran operaciones especiales con unas reglas de valoración específicas que podían ser realizadas por personas o entidades tanto vinculadas como no vinculadas".

El motivo, por lo tanto, se desestima."

Y es que como con acierto destaca la representación del Estado en una escisión no existen operaciones vinculadas

En consecuencia, el motivo debe decaer [...] "

**TERCERO.-** Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 14 de noviembre de 2018, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir a trámite el recurso de casación y señalar que "[...] las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

(i) Discernir si, a pesar del tenor del artículo 150.5 LGT aplicable *ratione temporis* (redacción actualmente vigente en el artículo 150.7 LGT) al supuesto de autos, es jurídicamente reprochable, conforme al principio de la **buena** administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, que cuando se ordene una retroacción de actuaciones por un tribunal económico-administrativo, la Administración difiera

significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución desde la fecha de la resolución del citado órgano económico-administrativo.

(ii) Indicar, en el caso de contestar afirmativamente a la cuestión anterior, cuáles serían los efectos de haberse diferido significativamente la remisión del citado expediente.

7. La apreciación de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurre las otras alegadas por la recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión."

**CUARTO.-** Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA), la representación de la entidad INDUSTRIAS VIDECA, S.A, mediante escrito registrado el 9 de enero de 2019, interpuso el recurso de casación en el concluye con un apartado tercero precisando el sentido de las pretensiones y el pronunciamiento que se solicita, que a continuación transcribimos:

"I.- Derivadas de la infracción del artículo 150.5 LGT.

La doctrina que se propugna se concreta en los siguientes pronunciamientos:

Primero: "A pesar del tenor del artículo 150.5 LGT aplicable *ratione temporis* (redacción actualmente vigente en el artículo 150.7 LGT) al supuesto de autos, vulnera dicho precepto, interpretado a la luz del art. 41 de la CDFUE y del 20 principio de **buena** administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, que cuando se ordene una retroacción de actuaciones por un tribunal económico-administrativo, la Administración difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución, desde la fecha de la resolución del citado órgano económico-administrativo hasta un momento posterior a la notificación de la resolución a los interesados, tanto si es el tribunal económico-administrativo quien difiere significativamente la remisión del expediente a la AEAT, como si, una vez recibida la resolución por un órgano de la AEAT, es ésta quien difiere su comunicación interna al concreto órgano encargado de su ejecución".

Segundo: "Los efectos jurídicos de los referidos desfases temporales son los siguientes: El computo del plazo de duración del procedimiento inspector tras la retroacción de actuaciones ordenada por un tribunal económico-administrativo, previsto en el artículo 150.5 LGT, debe realizarse de acuerdo con el principio de **buena** administración que incluye el derecho a la terminación del citado procedimiento en un "plazo razonable", para lo cual será preciso tener en cuenta las circunstancias propias de cada caso, de modo que se integren en el citado plazo los períodos de tiempo comprendidos entre la notificación de la resolución a los interesados y la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución que la Administración no justifique y pruebe suficientemente como necesarios para llevar a cabo el traslado del expediente de acuerdo con los principios de diligencia, transparencia y criterio de celeridad".

Y, en aplicación de dicha doctrina, la pretensión que esta parte deduce es la siguiente:

Que se declare prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación del Impuesto sobre Sociedades de INDUSTRIAS VIDECA, S.A., ejercicio 2000, por el transcurso de más de seis meses, plazo previsto en el artículo 150.5 LGT, contados desde que la resolución del TEAC de 15 de marzo de 2012, estimatoria con retroacción de actuaciones, fue notificada por primera vez a un órgano de la Inspección, el 23 de marzo de 2012, hasta la notificación de la nueva liquidación, que tuvo lugar el 27 de noviembre de 2012, por lo que las actuaciones anteriores no interrumpieron la prescripción del derecho a liquidar de conformidad a lo dispuesto en el apartado 2 del citado precepto, tal y como éste ha sido interpretado por esa Excm. Sala Tercera ( STS de 4 de abril de 2013, casación para unificación de doctrina nº 3369/2012, FJ 3º).

## II.- Derivadas de la infracción del artículo 15 RIS.

Subsidiariamente, caso de no estimarse el motivo anterior, que, con superación de la doctrina contenida en la Sentencia de 20 de diciembre de 2016 (rec. 2298/2015), se declare la anulabilidad de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000, recurrida, por cuanto se dictó en un procedimiento de inspección, previa comprobación del valor de transmisión de unos inmuebles entre sociedades vinculadas en virtud de una operación de escisión parcial, con infracción de los preceptivos trámites procedimentales previstos en el artículo 15 RIS."

Finalmente solicita "dicte sentencia conforme a las pretensiones y el pronunciamiento expuestos en el precedente apartado Tercero del presente escrito."

**QUINTO.-** Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el Abogado del Estado presenta, el día 12 de marzo de 2019, escrito de oposición en el que sostiene " aunque pueda entenderse producido en algún caso un retraso significativo en la ejecución de una resolución de un tribunal económico administrativo desde la fecha en que se dicta la misma por dicho tribunal hasta su definitiva ejecución por el



órgano competente para ejecutar, el principio de **buena** administración no ha de llevar a entender producida siempre una vulneración del mismo debiendo sopesarse las circunstancias del caso concreto, la firmeza de la resolución a ejecutar, el número de reclamaciones y recursos que penden ante dichos tribunales y los medios personales de que disponen en cada momento los tribunales económico administrativos" no pudiendo llevar a integrar en el plazo máximo de seis meses del que dispone el órgano para ejecutar " los periodos previos a la entrada en la sede de ese órgano de la resolución, ya que ello que supondría una interpretación extensiva y correctora de dicho precepto sin base alguna." "En cualquier caso, el efecto derivado de esa integración y la superación con la misma del plazo indicado, por desproporcionado, no puede ser la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación sino el no cómputo de ese periodo de retraso en la liquidación de intereses de demora que se practique en su caso, si procede, o la exigencia de la oportuna responsabilidad patrimonial de la Administración, si concurren los presupuestos para ello."

En cuanto a la segunda pretensión de anulación de la liquidación fundada en una supuesta infracción del artículo 15 RIS solicita se desestime "al no ser una cuestión de interés casacional objetivo admitida en el Auto de 14 de noviembre de 2018, carecer en todo caso de interés casacional y ajustarse al ordenamiento jurídico."

Por último suplica a la Sala "que teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso, previos los trámites oportunos e interpretando el artículo 150.5 actualmente artículo 150.7) de la LGT/2003, puesto en relación con el principio de **buena** administración en la forma propuesta en la alegación Cuarta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida."

**SEXTO.-** Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, se acordó la celebración de vista pública y se señaló la misma para la audiencia del día 5 de noviembre de 2019, fecha en la que tuvo lugar.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **PRIMERO.- La sentencia objeto del recurso de casación.**

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de 12 de abril de 2018, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 56/2014, desestimatoria del recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de Industrias Videca, S.A., como absorbente y sucesora universal de la entidad La Joya Export, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Central, inicialmente presunta y posterior expresa, de 5 de febrero de 2015, desestimatoria del incidente de ejecución formulado contra el acuerdo de liquidación dictado en ejecución de la resolución del referido órgano administrativo de 15 de marzo de 2012.

### **SEGUNDO.- Los antecedentes de hecho.-**

1. El 5 de mayo de 2005 la Inspección Regional de la AEAT inició procedimiento de inspección tributaria cerca de la entidad LA JOYA EXPORT S.A. (a la que ha sucedido la hoy recurrente INDUSTRIAS VIDECA S.A) para comprobar la correcta aplicación por la misma del régimen especial de diferimiento del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000.
2. Incoada acta de disconformidad y tras seguirse el procedimiento de inspección por sus peculiares trámites, se dictó la oportuna liquidación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT el 16 de diciembre de 2005, por importe de 760.432,50 euros (cuota e intereses de demora) liquidación que fue notificada a la obligada tributaria el 21 de diciembre de 2005.
3. Disconforme la entidad interesada con ese acuerdo de liquidación formuló reclamación económico administrativa (la nº 12/00661/2006) ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, solicitando y obteniendo con ese motivo de la Dependencia Regional de Recaudación, con fecha 20 de abril de 2006, la suspensión con garantía de la deuda tributaria impugnada, suspensión que se mantuvo en la segunda instancia ( artículo 233.8 LGT/2003). Se adjunta con este escrito el acuerdo oportuno de la Dependencia Regional de Recaudación.
4. El TEAR, con fecha el 30 de enero de 2009, dictó resolución parcialmente estimatoria "ordenando a la oficina gestora que acuerde la práctica de la tasación pericial contradictoria" (t.p.c.).
5. El 1 de octubre de 2009, el Director del Departamento de Inspección de la AEAT interpone ante el TEAC, en base a la legitimación que le reconoce el artículo 241.3 LGT/2003, recurso de alzada ordinario, en el que solicita la anulación de la resolución del TEAR y en consecuencia que se confirme la liquidación impugnada, señalando que no procede la t.p.c. contradictoria ordenada por el Tribunal dado que el Impuesto sobre Sociedades no contempla la posibilidad de reservarse el derecho a promoverla.



6. Por su parte, la entidad interesada disconforme con esa resolución del TEAR, un día después, el 2 de octubre de 2009, interpone también recurso de alzada ordinario ante el TEAC, en base a la legitimación que le reconoce el mismo artículo 241.3 de la LGT/2003, solicitando la anulación de la resolución del Tribunal y de la liquidación ante el mismo impugnada.

7. El 15 de marzo de 2012, el TEAC resuelve, de forma acumulada, ambos recursos, estimando parcialmente los mismos, anulando la resolución del TEAR y ordenando la retroacción de las actuaciones por considerar defectuosa la notificación de la liquidación practicada a fin de que se retrotraigan las actuaciones al momento de notificación de esta última a efectos de que se informe al contribuyente de su derecho a promover la t.p.c., debiendo considerarse como no realizados los pronunciamientos restantes del TEAR respecto a las causas de nulidad de la liquidación alegadas y desestimadas en la misma.

8. Dicha resolución del TEAC, en su condición de interesados en el recurso de alzada interpuesto por los mismos, se notificó a la entidad recurrente el 22 de marzo de 2012 y al Director del Departamento de Inspección el 23 de marzo de 2012.

9. El TEAR, erróneamente, remitió para su ejecución la resolución dictada al Director del Departamento de Inspección de la AEAT el 3 de octubre de 2012. Recibida la resolución por este el 15 de octubre, la devolvió al TEAR el 19 de octubre siguiente indicando al mismo, que él no era el "órgano competente para ejecutar la resolución", al que se refiere el artículo 150.5 de la LGT/2003, ni siquiera su "superior jerárquico" sino simplemente un legitimado para formular recurso de alzada ordinario ante el TEAC). El órgano competente para la ejecución era claramente a la Dependencia Regional de Inspección dependiente de la Delegación Especial de la AEAT de Valencia, a la que se dirigió ya el TEAR trasladándola la resolución el 29 de octubre de 2012.

10. El 27 de noviembre de 2012, la Dependencia indicada ejecutó el fallo. Dicha ejecución dio lugar a un incidente ante el propio TEAC, ante el que siguió en suspenso la deuda, incidente que fue desestimado, primero presunta y luego expresamente el 5 de febrero de 2015. Contra esa resolución del TEAC se interpuso recurso contencioso administrativo, el nº 56/2014 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, solicitando que se declare la prescripción y subsidiariamente la anulación por razones de fondo de la liquidación. Como consta en autos, se solicitó y se obtuvo la suspensión de la deuda en la vía contenciosa.

11. Por fin, el 12 de abril de 2018, se dicta sentencia desestimatoria del recurso, contra la que se ha preparado y admitido el presente recurso de casación.

### **TERCERO.-** *La cuestión de interés casacional.*

Aunque el recurrente planteó en su escrito de preparación otras cuestiones, el auto de admisión dictado por la Sección Primera de esta Sala del Tribunal Supremo, de 14 de noviembre de 2018, limitó la cuestión de interés casacional a la siguiente:

(i) Discernir si, a pesar del tenor del artículo 150.5 LGT aplicable *ratione temporis* (redacción actualmente vigente en el artículo 150.7 LGT ) al supuesto de autos, es jurídicamente reprochable, conforme al principio de la **buena** administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución , que cuando se ordene una retroacción de actuaciones por un tribunal económico-administrativo, la Administración difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución desde la fecha de la resolución del citado órgano económico-administrativo.

(ii) Indicar, en el caso de contestar afirmativamente a la cuestión anterior, cuáles serían los efectos de haberse diferido significativamente la remisión del citado expediente.

Por otra parte, se identifican como normas jurídicas que habrán de ser objeto, en principio, de interpretación, el apartado 5 del artículo 105 (actualmente, apartado 7 del mismo precepto) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , puesto en relación con el principio de **buena** administración que se infiere de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución española .

En definitiva, el núcleo de la cuestión suscitada es, si desde la perspectiva del principio de la **buena** administración ínsito en el artículo 103 de la Constitución ["CE "] es conforme a Derecho que la Administración alargue anormalmente los plazos de remisión interna de un determinado expediente, en perjuicio de los derechos y garantías del contribuyente, aun cuando se cumpla estrictamente la letra de la ley [ artículo 150.5 (en la actualidad , artículo 150.7) LGT

### **CUARTO.-** *Imprudencia de examinar el segundo motivo de casación cuyo interés casacional fue rechazado expresamente por la Sección de Admisión*

La parte recurrente insiste en el escrito de interposición del recurso en que se examine también el segundo de los dos motivos de casación que planteó en el escrito de preparación del recurso y cuyo carencia de interés





casacional fue declarada expresamente en el auto de 14 de noviembre de 2018 dictado por la Sección de Admisión. Concretamente la cuestión cuyo interés casacional fue excluido por la Sección de Admisión versa sobre si debe aplicarse o no el artículo 16 Ley del Impuesto de Sociedades, 43/1995 en lugar del artículo 15 de la LIS de 1995, y, consiguientemente, si debería o no seguirse el procedimiento previsto en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto de Sociedades ( Real Decreto 537/1997, de 14 de abril ) para la valoración de los bienes segregados de una empresa, siendo así que, según sostiene la recurrente, de no haberse seguido el citado procedimiento, debiendo hacerlo, el acto de valoración podría resultar nulo de pleno derecho o anulable o, a lo sumo, una mera irregularidad no invalidante.

El auto de admisión excluyó la admisión de este motivo de casación aducido por la recurrente afirmando expresamente que en relación con la aplicación del artículo 15 LIS /95 o bien los artículos 16 LIS /95 y -consecuentemente- 15 RIS/97, nuestra sentencia de 20 de diciembre de 2016 (rec. 2298/2015, ES:TS :2016:5394), citada por la Sala de instancia, ha resuelto expresamente la cuestión suscitada. Nuestra Sala ha advertido, en la STS de 20 de diciembre de 2016, cit., que ciertamente la cuestión suscitada subsiste en los actuales artículos 17 y 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y en el artículo 19 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, recuerda expresamente que habiéndose pronunciado esta Sala en la STS de 20 de diciembre del 2016, cit., sobre tal cuestión, y sin que se hayan aportado motivos relevantes que justifiquen la necesidad de matización, concreción o revisión de tal doctrina, no se percibe interés casacional alguno en volver sobre el criterio previamente mantenido por este Tribunal.

La parte recurrente insiste en plantear esta cuestión en el escrito de interposición del recurso y que se resuelva sobre esta cuestión. Tal postura carece de soporte jurídico. Es cierto que esta Sala ha admitido que la parte recurrente no queda constreñida completamente por la delimitación de las normas que deban ser objeto de interpretación, admitiendo que, al tiempo de formular su escrito de interposición puede suscitar la interpretación de normas distintas a las identificadas en aquel auto de admisión. Así lo admite expresamente el art. 92.3.a LJCA, señalando la posible extensión del escrito de interposición a otras normas siempre que hubieran sido debidamente citadas en el escrito de preparación. Pero esta posibilidad ha de entenderse rectamente, sin desvirtuar el contenido propio de la fase de admisión, de manera que las alegaciones de la recurrente y las cuestiones suscitadas en el escrito de interposición deben guardar relación con la cuestión de interés casacional, y, en un sentido negativo, es obvio que no pueden desbordar por completo aquella, como pretende la recurrente, para reintroducir, no ya al margen de la fase de admisión, sino en abierta contradicción de lo resuelto en la misma, cuestiones que hayan sido expresamente excluidas del interés casacional que permite el acceso al recurso de casación. El art. 92.3.a LJCA señala que el escrito de interposición deberá "[...] [e] xponer razonadamente por qué han sido infringidas las normas o la jurisprudencia que como tales se identificaron en el escrito de preparación [...]" pero " sin poder extenderse a otra u otras no consideradas entonces ". Por amplia que sea la casuística que se puede suscitar respecto a eventuales extensiones de la cuestión de interés casacional más allá de la identificación efectuada en el auto de admisión, no nos encontramos aquí ante una situación de errónea identificación de la cuestión de interés casacional por parte de la Sección de Admisión - como se puso de manifiesto en nuestra sentencia de 26 de junio de 2018 (Casación nº 299/2016) -, o de cuestiones que puedan ser abordadas en el enjuiciamiento de la cuestión de fondo, una vez estimado el recurso de casación, sino ante la pretensión abiertamente infundada de la recurrente de reiterar una cuestión que ya fue expresamente rechazada por carecer de interés casacional.

**QUINTO.-** *La cuestión de interés de casacional: el alcance del principio de buena administración.*

Respecto al examen de la cuestión de interés casacional admitida, la sentencia recurrida razona lo siguiente, en su fundamento jurídico tercero, *in fine* lo siguiente: "[...] como la reclamación se interpuso contra liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de Valencia, y éste es el órgano que debe ejecutar la resolución del TEAC, habrá que tener presente que el TEAC remitió su resolución al TEAR de Valencia (es decir al órgano recurrido cuya resolución había sido anulada por el TEAC y del que procedía el expediente) para ejecución el día 15 de junio de 2012 (folio cosido como 1 del expediente de alzada del TEAC, aunque numerado con un 54), y que el TEAR hizo lo mismo remitiéndolo a la Dependencia Regional de Inspección de Valencia el día 29 de octubre de 2012 (folio 80 del expediente del TEAR de Valencia), por lo que, aunque no consta el día de recepción por la Dependencia, es evidente que el día en que se ejecuta, 27 de noviembre de 2012, no podían haber transcurrido seis meses".

La cuestión suscitada versa sobre el alcance e interpretación del apartado 5 del artículo 150.5 LGT (actual apartado 7 del mismo precepto) que recogía, en la redacción aplicable *ratione temporis* , lo siguiente: "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".

Además de esta norma, es preciso tener presente lo dispuesto en art. 9.3 de la CE sobre el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Por su parte el artículo 103 CE dispone que " La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho ".

Estos mandatos constitucionales tienen su reflejo, en lo que ahora interesa, en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, conforme al cual " Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho. Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios: (...)

d) Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.

e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional [...]."

Por último, en el ámbito de la Unión Europea, el artículo 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (Diario Oficial de la Unión Europea número C 202, de 7 de junio de 2016, páginas 389 a 405) especifica que "[t]oda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable (...)".

#### **SEXTO.- Argumentos y pretensiones de las partes**

La parte recurrente aduce la infracción del artículo 150.5 LGT y propugna que, con referencia al supuesto de autos, se declare que vulnera dicho precepto, interpretado a la luz del art. 41 de la CDFUE y del principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, que cuando se ordene una retroacción de actuaciones por un tribunal económico-administrativo, la Administración difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución, desde la fecha de la resolución del citado órgano económico-administrativo hasta un momento posterior a la notificación de la resolución a los interesados, tanto si es el tribunal económico-administrativo quien difiere significativamente la remisión del expediente a la AEAT, como si, una vez recibida la resolución por un órgano de la AEAT, es ésta quien difiere su comunicación interna al concreto órgano encargado de su ejecución.

Sostiene, por otra parte, que los efectos jurídicos de los referidos desfases temporales serían, por una parte, que el cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector tras la retroacción de actuaciones ordenada por un tribunal económico-administrativo, previsto en el artículo 150.5 LGT, debe realizarse de modo que se integren en el citado plazo todos los períodos de tiempo comprendidos entre la notificación de la resolución a los interesados y la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución respecto a los que la Administración no justifique y pruebe suficientemente como necesarios para llevar a cabo el traslado del expediente de acuerdo con los principios de diligencia, transparencia y criterio de celeridad.

Y, en aplicación de dicha doctrina, la pretensión que deduce la recurrente es que se declare prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación del Impuesto sobre Sociedades de INDUSTRIAS VIDECA, S.A., ejercicio 2000, por el transcurso de más de seis meses, plazo previsto en el artículo 150.5 LGT, contados desde que la resolución del TEAC de 15 de marzo de 2012, estimatoria con retroacción de actuaciones, fue notificada por primera vez a un órgano de la Inspección, el 23 de marzo de 2012, hasta la notificación de la nueva liquidación, que tuvo lugar el 27 de noviembre de 2012, por lo que las actuaciones anteriores no interrumpieron la prescripción del derecho a liquidar de conformidad a lo dispuesto en el apartado 2 del citado precepto.

Por su parte la Administración recurrida, respecto a la pretendida infracción del art. 150.5 LGT, propugna la desestimación del recurso y a tal efecto, alega que la interpretación del artículo 150.5 (actualmente artículo 150.7) de la LGT/2003, puesto en relación con el principio de buena administración que se infiere de los artículos 9.3 y 103 CE no ha de llevar a entender producida siempre una vulneración del mismo, aun cuando pueda entenderse producido en algún caso un retraso significativo en la ejecución de una resolución de un tribunal económico administrativo desde la fecha en que se dicta la misma por dicho tribunal hasta su definitiva ejecución por el órgano competente para ejecutar. En tal sentido, considera clave que se sopesen las circunstancias del caso concreto, la firmeza de la resolución a ejecutar, el número de reclamaciones y recursos



que penden ante dichos tribunales y los medios personales de que disponen en cada momento los tribunales económico administrativos.

Por último, sostiene que, aunque pueda acreditarse la existencia de algún desfase temporal en la ejecución, ese desfase no puede llevar nunca a la integración dentro del plazo máximo de seis meses de que dispone el órgano competente para ejecutar a que se refiere el artículo 150.5 LGT/2003 de los periodos previos a la entrada en la sede de ese órgano de la resolución, ya que ello que supondría una interpretación extensiva y correctora de dicho precepto sin base alguna.

Añade que, en cualquier caso, el efecto derivado de esa integración y la superación con la misma del plazo indicado, no puede ser la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación, lo que supondría una manifiesta desproporción en las consecuencias, sino el no cómputo de ese periodo de retraso en la liquidación de intereses de demora que se practique en su caso, si procede, o la exigencia de la oportuna responsabilidad patrimonial de la Administración, si concurren los presupuestos para ello.

**SÉPTIMO.-** *La doctrina jurisprudencial sobre el principio de buena administración en el ámbito de la gestión y revisión tributaria.*

La jurisprudencia de la Sección segunda de esta Sala, ha abordado recientemente el principio de buena Administración en relación con la retroacción de actuaciones por ordenada por un tribunal económico-administrativo, siendo relevante lo indicado, entre otras, en la Sentencia de 14 de febrero de 2017 (rec. 2379/2015, ES:TS :2017:490), en cuyo fundamento jurídico tercero se afirma que "[...] el obligado tributario tiene el derecho a que ordenada por resolución judicial o económica administrativa la retroacción las actuaciones se lleven a cabo 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 o en seis meses si aquel período fuera inferior, no es facultad de la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias, ni sobrepasar los citados plazos cuando materialmente ha llevado a cabo actuaciones antes de recepcionar el expediente, lo que nos debe llevar a entender que en aquellos supuestos en los que la Administración haya realizado o podido realizar actuaciones tendentes a dicho fin, aún cuando no haya recepcionado el expediente, no podrá exceder el citado plazo del tiempo que reste o de los seis meses, puesto que el deber impuesto de atenerse a un plazo legalmente fijado, es un deber material y no formal, de carácter objetivo y al margen de la voluntad de los interesados".

En la misma línea, la STS de 17 de abril de 2017 (rec. 785/2016, ES:TS :2017.1503), fundamento jurídico tercero, ha recogido en relación con el principio citado que "[...] le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente".

Por último la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. 1727/2016, ES:TS :2017:4499) indicó, en su fundamento jurídico cuarto y respecto de un supuesto similar al que hoy nos ocupa, que "[...] no deja de ser llamativo que a la recurrente se le notifique la resolución del TEAC el 20 de febrero de 2013 y a la Administración Tributaria, al órgano competente para ejecutar la resolución, se remita y recepcione el expediente, según se recoge en la sentencia, en 29 de julio de 2013 . Desfase temporal que jurídicamente no puede resultar indiferente. Fijado legalmente un plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos formales con retroacción de actuaciones, bastaría para burlar su finalidad el que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quede a voluntad de la Administración. Ciertamente el art. 83.2 de la Ley 58/2003 , establece (...) separación de funciones (...) pero, en modo alguno puede obviarse que si bien a los órganos implicados se le atribuyen funciones diferenciadas, en el diseño procedimental establecido por el legislador en el sistema general de aplicación de los tributos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública. No es aceptable, pues, que los órganos económico administrativos queden sólo sometidos al plazo prescriptorio para remitir el expediente al órgano ejecutor", indicándose seguidamente que "[...] [a] la Administración, y claro está, a los órganos económico administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable [siendo así que] al menos resulta procedente dejar apuntado que en atención a las circunstancias de cada caso, bajo el prisma de los anteriores principios, la dilación no razonable y desproporcionada en la



remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo no puede resultar jurídicamente neutral sino que deberá extraerse las consecuencias jurídicas derivadas".

**OCTAVO.-** Cumple ahora examinar las singulares circunstancias del caso que nos ocupa. Un examen del expediente, sobre cuyos hitos fundamentales no existe controversia, nos permite constatar que el principal motivo del retraso en la ejecución ha sido la errónea remisión del expediente para ejecución a un órgano administrativo que no era el competente en ningún caso, ya que el TEAR, erróneamente decimos, remitió para su ejecución la resolución dictada al Director del Departamento de Inspección de la AEAT el 3 de octubre de 2012, siendo así que dicho órgano, que es tan sólo un órgano administrativo legitimado para formular recurso de alzada ordinario ante el TEAC, no puede considerarse en ningún caso como órgano competente para la ejecución. Ahora bien, lo cierto es que por parte de dicho órgano no se demoró en absoluto la subsanación de este error, ya que recibida la resolución por este el 15 de octubre, la devolvió al TEAR el 19 de octubre siguiente indicando al mismo, que él no era el "órgano competente para ejecutar la resolución", al que se refiere el artículo 150.5 de la LGT/2003, ni siquiera su "superior jerárquico" sino simplemente un legitimado para formular recurso de alzada ordinario ante el TEAC. El órgano competente para la ejecución era claramente a la Dependencia Regional de Inspección dependiente de la Delegación Especial de la AEAT de Valencia, a la que se dirigió ya el TEAR trasladándole la resolución el 29 de octubre de 2012. Y seguidamente se produjo, sin ninguna otra dilación, la ejecución de la resolución el 27 de noviembre de 2012.

No apreciamos, por tanto, atendidas las circunstancias del caso, que exista una dilación desproporcionada, ni menos aún que exista ningún tipo de intencionalidad en el retraso producido, más allá de un mero error del órgano económico administrativo. Por otra parte, la demora del TEAC en remitir las actuaciones al TEAR para su ejecución es de muy escasa entidad, y a tenor de la extensa justificación aportada con el escrito de oposición por la Administración demandada, esa limitada demora no revela en modo alguno una conducta manifiestamente negligente o dilatoria del cumplimiento de los plazos, debiendo tener en especial consideración la extraordinaria carga de trabajo que pende sobre este órgano económico-administrativo.

**NOVENO.-** *Fijación de la doctrina de interés casacional y resolución de las pretensiones.*

Procede reiterar como doctrina de interés casacional la que declaramos en nuestra sentencia de 5 de diciembre de 2017, cit., reafirmando que del derecho a una **buena** Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva. No se trata, por tanto, de una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable. El examen de las circunstancias del presente caso, bajo el prisma de los anteriores principios, nos permite concluir que no ha existido una dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo, por lo que no cabe apreciar infracción del art. 150.5 LGT, debiendo rechazar las pretensiones del recurso de casación.

**DÉCIMO.-** *Costas*

De conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 de la LJCA, respecto a las costas causadas en el recurso de casación, al no apreciar temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, cada parte satisfará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad. Y respecto a las de la instancia, procede mantener el pronunciamiento que sobre las mismas hace la sentencia recurrida sobre la base del principio de vencimiento objetivo que contempla el art. 139.1º LJCA.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento noveno:

**1.-** Desestimar el recurso de casación núm. 4442/2018, interpuesto por la representación procesal de la entidad INDUSTRIAS VIDECA, S.A. contra la sentencia de 12 de abril de 2018, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 56/2014 desestimatoria del recurso contencioso administrativo. Confirmar la sentencia recurrida

**2.-** Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos previstos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. **Rafael Toledano Cantero**

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. **Rafael Toledano Cantero**, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ