



UNIVERSIDAD  
DE MÁLAGA

| [uma.es](http://uma.es)

BLOQUE 3  
INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

---

Dr. GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO  
*Profesor Titular de Universidad*

# SUMARIO



UNIVERSIDAD  
DE MÁLAGA

| [uma.es](http://uma.es)

- 1. PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA**
- 2. CONCEPTO, CLASES Y CALIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES**
- 3. TIPOS INFRACTORES**
- 4. CLASIFICACIÓN DE LAS SANCIONES**
- 5. CRITERIOS DE GRADUACION DE LAS SANCIONES: AGRAVANTES**
- 6. CRITERIOS DE GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES: ATENUANTES**
- 7. CASOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA**
- 8. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO**

# 1. PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA (178 – 180 LGT)



UNIVERSIDAD  
DE MÁLAGA

| [uma.es](http://uma.es)

- El derecho sancionador tributario tiene **entidad propia**.
- Se aplican **garantías distintas** (y reforzadas) de las recogidas en los procedimientos de aplicación de los tributos.
- Las **sanciones no forman parte de la deuda tributaria**.
- Supone el ejercicio del ***ius puniendi del Estado***: castiga las infracciones del ordenamiento tributario.
- Según la jurisprudencia (STC 59/2014, de 5 de mayo, entre otras), **los principios propios del orden penal pueden aplicarse, con matices**, al derecho sancionador tributario.
- **Principios:**
  - **Legalidad:** únicamente pueden sancionarse conductas recogidas en las leyes.
  - **Tipicidad:** corresponde a la AT enmarcar las conductas en las estrictamente tipificadas.
  - **Responsabilidad:** culpa del sujeto al que se le impone la sanción, dolo, intencionalidad, y límites de la misma (181 y 182 LGT en conexión con 41 LGT).
  - **Proporcionalidad:** acorde al bien jurídico protegido.
  - **Non bis in ídem:** no puede juzgarse en vía administrativa y penal lo mismo.
  - **Irretroactividad:** disposiciones sancionadoras desfavorables.
  - **Personalidad de la sanción:** no se heredan las sanciones.

## 2. CONCEPTO, CLASES Y CALIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES (183, 184 LGT)



- **Concepto de infracción:** “Acciones u omisiones culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”. *No existe un concepto de sanción tributaria; es el resultado de la calificación de la infracción más la demostración de la culpabilidad.*
- **Clases de infracciones:** leves, graves, o muy graves. Las infracciones por contrabando se rigen por normativa específica.
- **¿Cuándo sabemos de qué clase es?** Remisión a los arts. 191 a 206 LGT: tipos de infracciones, y la sanción que lleva aparejada. Dentro de los preceptos, se contiene la calificación y la sanción.
- Concepto de **ocultación y medios fraudulentos** (art. 184.2 LGT).
- La calificación como infracción (según los arts. 191 a 206 LGT), conlleva la imposición de una sanción.
- **Clases de sanciones:**
  - *Pecuniarias* (ver arts. 191 a 206, más 187 y 188 LGT): cantidad de dinero.
  - *No pecuniarias* (art. 186 LGT): pérdida de subvenciones o ayudas públicas y de contratar con la Administración. Poner en conexión con la multa pecuniaria impuesta.
- **Concepto de base de la sanción:** cantidad no ingresada en la AT.
- **Extinción de la responsabilidad por infracción** (189 LGT): fallecimiento o prescripción (cuatro años)
- **Extinción de las sanciones** (art. 190 LGT): pago, prescripción, compensación, condonación, fallecimiento

### 3. TIPOS INFRACTORES (191 - 206 LGT)

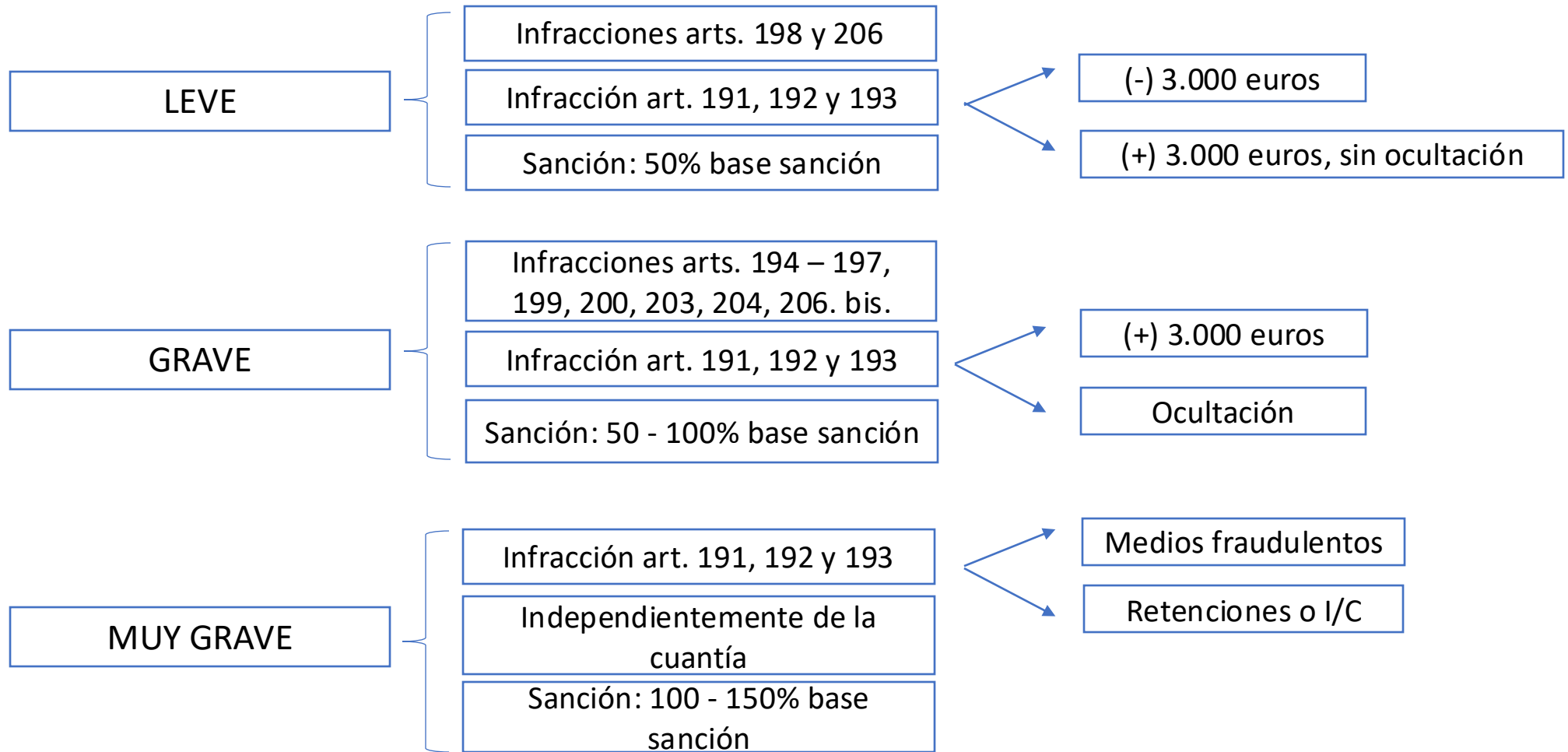


UNIVERSIDAD  
DE MÁLAGA

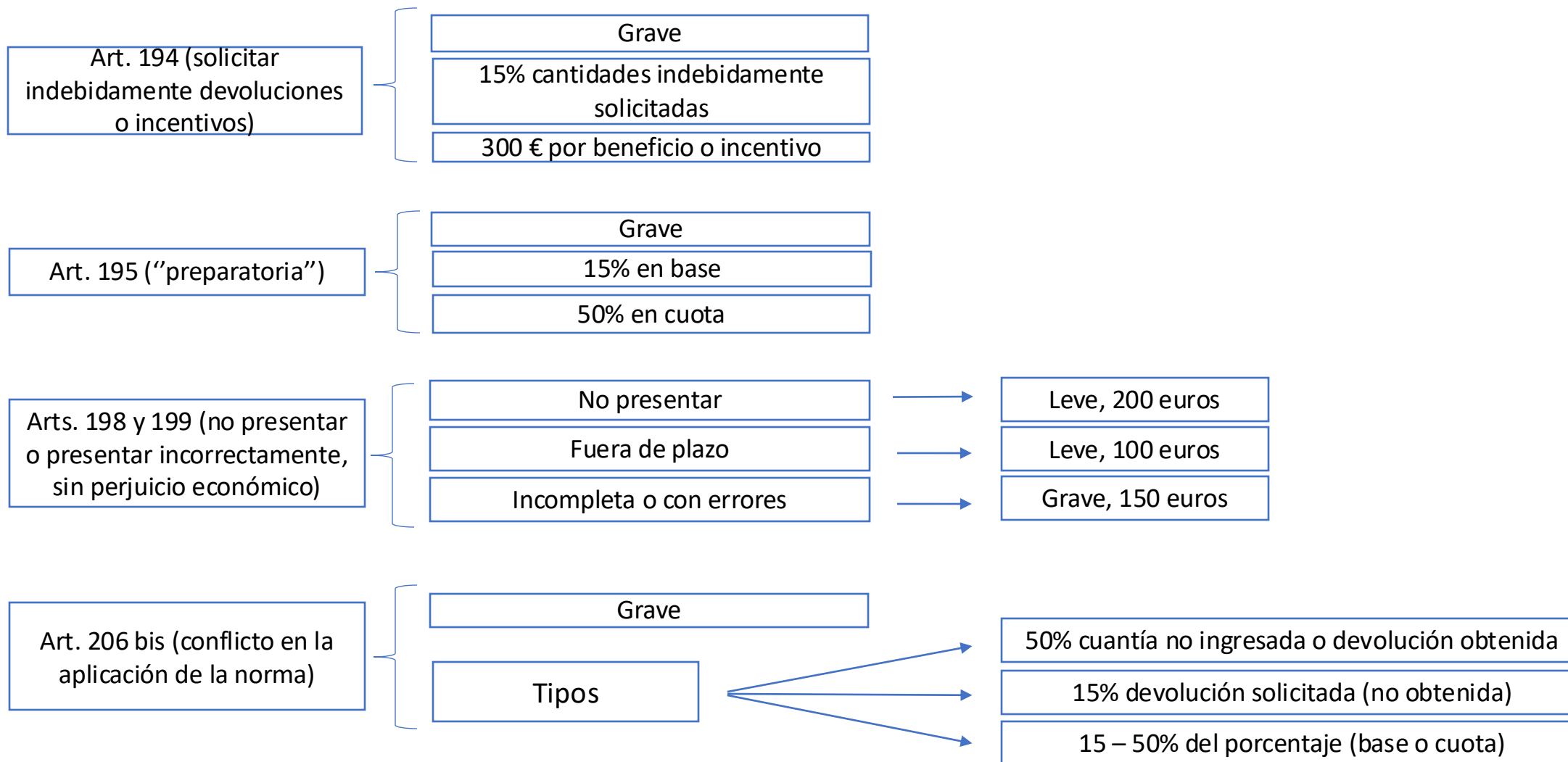
| [uma.es](http://uma.es)

- **Art. 191 LGT:** dejar de ingresar una deuda tributaria resultante de una autoliquidación.
- **Art. 192 LGT:** incumplir la presentación correcta de los documentos para practicar liquidaciones.
- **Art. 193 LGT:** obtener indebidamente devoluciones.
- **Art. 194 LGT:** solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.
- **Art. 195 LGT:** “preparatoria”. Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos aparentes.
- **Arts. 196 y 197 LGT:** relativas al régimen de imputación de rentas.
- **Art. 198 y 199 LGT:** no presentar en plazo, o presentar incorrectamente, autoliquidaciones o declaraciones sin perjuicio económico.
- **Arts. 200, 201 y 202 LGT:** incumplir obligaciones contables, de facturación, NIF, etc.
- **Art. 203 LGT:** resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la AT.
- **Art. 204, 205 y 206 LGT:** incumplir el deber de sigilo, no comunicar datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, o entregar el certificado de retenciones.
- **Art. 206 bis:** supuestos de conflicto en la aplicación de la norma.

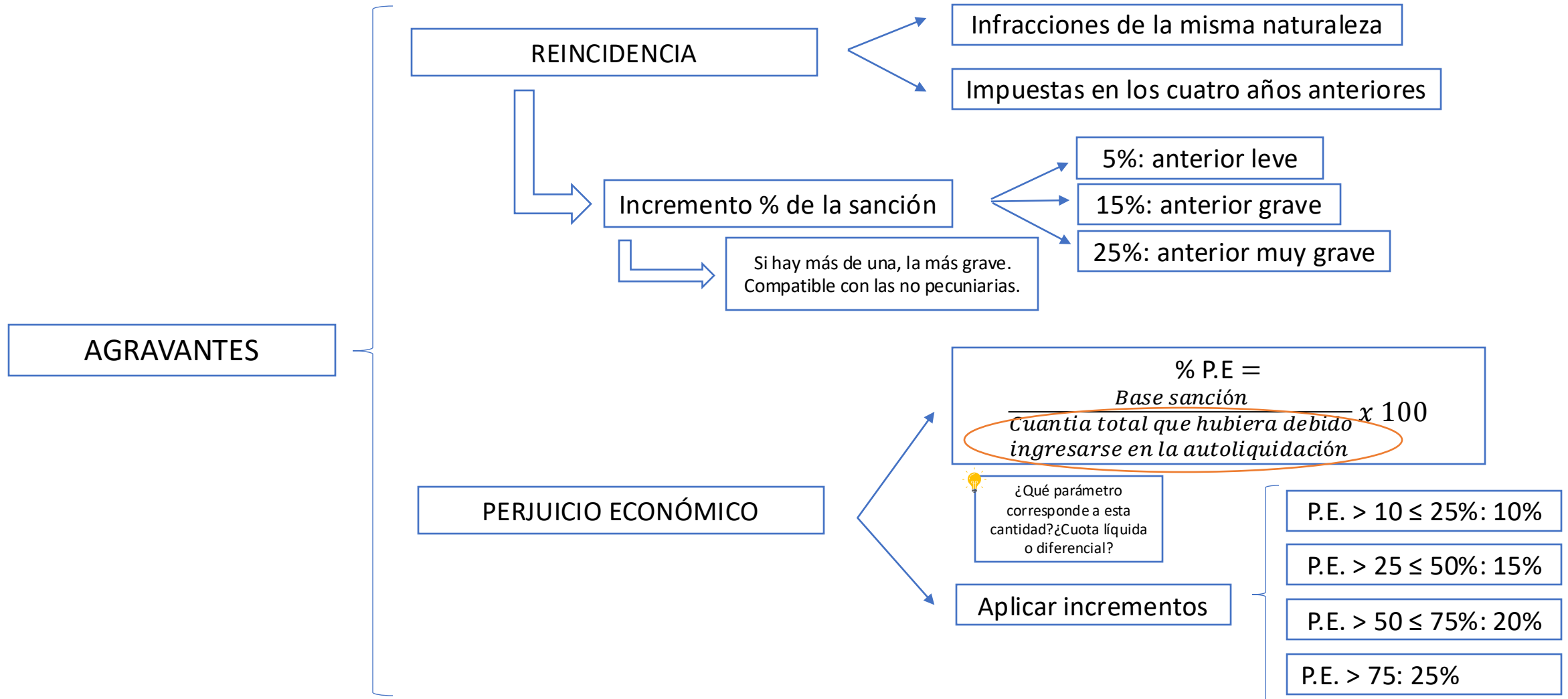
# 4. CLASIFICACIÓN DE LAS SANCIONES (I) (191 – 206 LGT)



# 4. CLASIFICACIÓN DE LAS SANCIONES (II): OTRAS INFRACCIONES (191 – 206 LGT)



# 5. CRITERIOS DE GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES: AGRAVANTES (187 – 188 LGT)



Roj: STS 1641/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1641

Id Cendoj: 28079130022023100123

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 11/04/2023

Nº de Recurso: 7272/2021

Nº de Resolución: 462/2023

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

Ponente: FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Tipo de Resolución: Sentencia

Resoluciones del caso: SAN 3517/2021,  
ATS 8334/2022,  
STS 1641/2023

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 462/2023

Fecha de sentencia: 11/04/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7272/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/03/2023

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchis

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7272/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchis

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

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 462/2023

Excmos. Sres. y Excmo. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

g) *La cuantía del perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública*".

La norma vigente, mucho más alambicada en su enunciado, es sin embargo heredera directa de su precedente, sin que la exposición de motivos de la LGT advirtiera de que la nueva fórmula enunciativa del perjuicio económico ocasionado fuera diferente a su antecesora, reveladora de un modo patente de que la graduación, esto es, la agravación, se habría de hacer eco del perjuicio económico ocasionado a la Hacienda. Ello significa que, a falta de expresión formal de que la norma nueva haya variado el rumbo de la anterior, cabe concluir, sin forzar ni la letra ni el espíritu del art. 187.2 LGT, que éste no ha querido acuñar un concepto autónomo, artificioso o ficticio del perjuicio económico, sino reflejar ese daño al procomún, tasando tal perjuicio como lo que evidentemente es.

Y a tal efecto, los pagos fraccionados efectuados, como obligación ya satisfecha del impuesto sobre sociedades, han de ser necesariamente tenidos en cuenta para el cálculo del factor agravatorio del perjuicio económico, pues de lo contrario se abriría paso a una solución arbitraria e injusta, la de sancionar objetivamente -y cuantificar la sanción- en función de elementos ajenos, con toda evidencia, a la culpabilidad, verdadero pilar del derecho sancionador, que no puede ser sustituido por alternativas que interpretan la ley, contrarias a su verdadero sentido y finalidad, máxime en el terreno del derecho sancionador.

**QUINTO.- Jurisprudencia que se establece.**

La pregunta formulada en el auto de admisión nos interroga en estos términos:

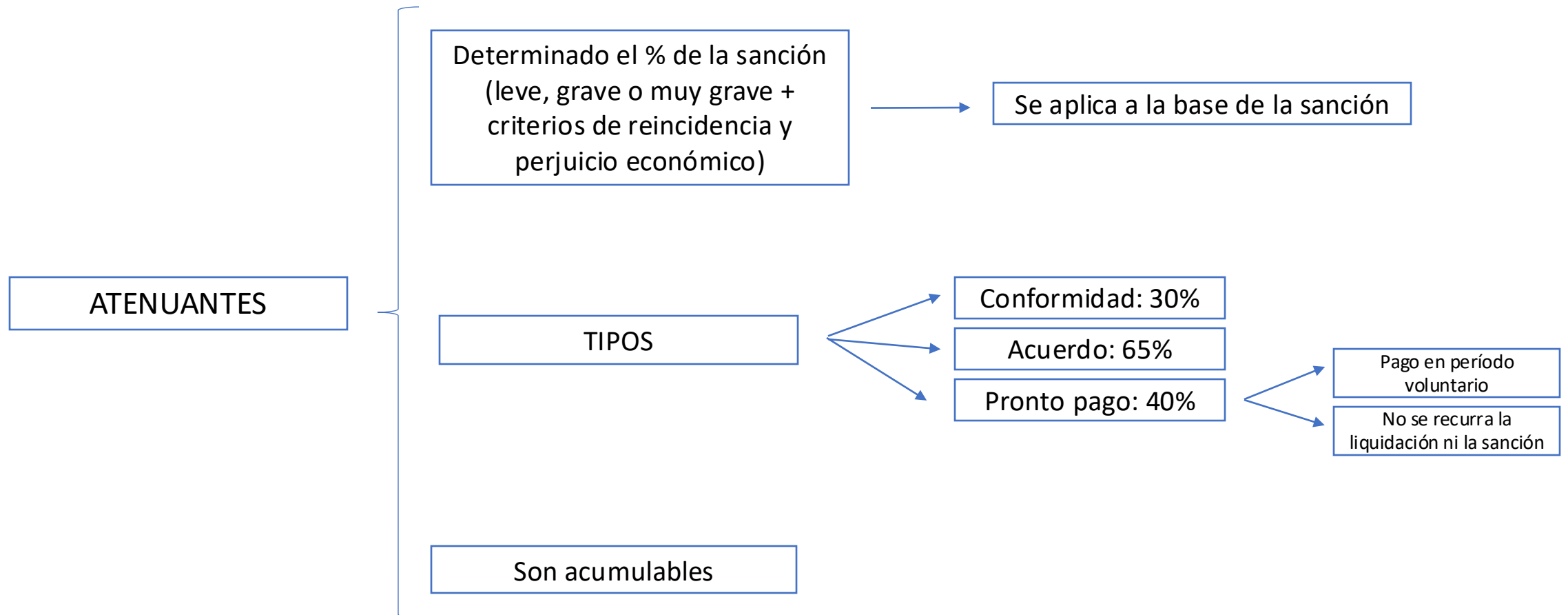
*"[...] Determinar, a los efectos de calcular el porcentaje de perjuicio económico para la graduación de sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT, qué parámetro -cuota líquida o cuota diferencial- debe emplearse como denominador, definido legalmente como la "cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación", cuando el importe de ambas cuotas sea diferente [...]"*.

A ella debemos responder lo siguiente:

**1) A efectos de calcular el perjuicio económico para la graduación de sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT, debe utilizarse el concepto de cuota líquida, o sea, el que tome en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados.**

**2) No existe un concepto legal autónomo de qué sea el perjuicio económico, a efectos sancionadores ( art. 187.2 LGT), que no tenga en cuenta el verdadero y real daño pecuniario ocasionado a la Hacienda pública, tomando en consideración el conjunto de obligaciones satisfechas, aun cuando no lo hayan sido en la autoliquidación del impuesto.**

# 6. CRITERIOS DE GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES: ATENUANTES (187 – 188 LGT)



## 7. CASOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA (305 – 310 CP)



UNIVERSIDAD  
DE MÁLAGA

| [uma.es](http://uma.es)

- **Requisitos:**
  - + 120.000 euros de cantidad no ingresada (mismo período impositivo, mismo tributo)
  - Dolo (conducta culposa)
- **Regularización voluntaria:** si no interviene la AT o el MF, excluye el delito. Por tanto, seguirá su curso en vía administrativa.
- **Tipos agravados:** 305 bis CP
- **Cuando se aprecia el posible delito,** se continua el procedimiento (gestión, aunque normalmente es inspección), dictando **dos liquidaciones:**
  - *Liquidación vinculada a delito:* se pasa el tanto de culpa al MF
  - *Liquidación no vinculada a delito:* procedimiento ordinario
- Si el tribunal no aprecia delito, puede proseguir el procedimiento en vía administrativa

## 8. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (I)

### (207 – 211 LGT)



- **Se tramita de forma separada a los procedimientos de aplicación de los tributos, salvo:**
  - *Renuncia* del obligado tributario.
  - Firma de un *acta con acuerdo* en la que se exige la renuncia del interesado al procedimiento separado y se incluye en la liquidación la propuesta de sanción.
- **Iniciación:** siempre de oficio, mediante notificación, en un plazo de seis meses desde la comisión de la presunta infracción.
- **Instrucción:** de acuerdo a las normas comunes de los procedimientos tributarios. La AT puede incorporar todos los datos que tenga en su poder, incluso aunque hayan sido obtenidos en procedimientos anteriores.
  - Se pueden adoptar medidas cautelares (146 LGT).
  - Terminadas las actuaciones, se notificará al obligado tributario la propuesta de resolución, motivada.
- **Terminación:** (i) resolución; o (ii) caducidad.
  - Si el interesado muestra conformidad a la propuesta de resolución (en un procedimiento iniciado después de uno de inspección), se entenderá notificado en el plazo de un mes desde la conformidad.
  - Plazo: seis meses desde la notificación del inicio. Normas comunes sobre caducidad.
  - Debe ser motivada, de acuerdo a las normas generales.



¿Se podría notificar la apertura del procedimiento sancionador antes que el acuerdo de liquidación?

RoJ: STS 3735/2020 - ECLI: ES:TS:2020:3735

Id Cendoj: 28079130022020100555  
 Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso  
 Sede: Madrid  
 Sección: 2  
 Fecha: 05/11/2020  
 Nº de Recurso: 2004/2019  
 Nº de Resolución: 1452/2020  
 Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)  
 Ponente: JESUS CUDERO BLAS  
 Tipo de Resolución: Sentencia

Resoluciones del caso: STSJ M 212/2019,  
 ATS 8020/2019,  
 STS 3735/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.452/2020

Fecha de sentencia: 05/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2004/2019

Fallo/Acuero:

Fecha de Votación y Fallo: 03/11/2020

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blac S

Precedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

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

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 2004/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1452/2020

Excmos. Sres. y Excmo. Sra.

D. Nicolás Maurandí Guillén, presidente

1



JURISPRUDENCIA

FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO. Hechos y actos administrativos litigiosos relevantes para la resolución del presente recurso de casación.**

- El 10 de abril de 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras frente a PREFABRI, S.L., en relación con el impuesto sobre el valor añadido y con el impuesto sobre sociedades (ejercicios 2009 y 2010).
- El 30 de septiembre de 2013 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria dicta un **acta de disconformidad** en relación con el impuesto y periodos referidos; asimismo, y en la misma fecha, **se notificó al obligado tributario el acuerdo de inicio y propuesta de sanción por la comisión de la infracción prevista en el artículo 195.1 de la Ley General Tributaria**, poniéndose a disposición de la interesada el 19 de noviembre de 2013 la rectificación de la propuesta de sanción, de manera que ambos actos se acordaron y notificaron antes del acuerdo de liquidación.
- El Inspector Coordinador de la Oficina Técnica dictó el **5 de febrero de 2014 acuerdo de liquidación, así como el acuerdo de imposición de sanción**, por un importe a ingresar de 68.223,25 euros, al considerarse cometidas infracciones de los artículos 191 y 195 de la Ley General Tributaria.

4. No conforme con el acuerdo sancionador, la contribuyente presentó el 14 de marzo de 2014 reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, que fue desestimada el 29 de marzo de 2017, y contra la citada resolución, la interesada interpuso recurso contencioso-administrativo, siendo estimado en parte por la sentencia que es objeto del recurso casación que ahora.

**SEGUNDO. Demanda de la parte recurrente en la presente casación, sentencia dictada por la Sala de Madrid desestimándola y cuestiones suscitadas por el auto de admisión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. Normas jurídicas que deben ser interpretadas.**

1. En su escrito de demanda, **adjuló la parte recurrente -en lo que ahora interesa- que la Agencia Tributaria no podía iniciar el expediente sancionador con anterioridad a la emisión de la correspondiente liquidación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria**, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que cita, constituida, fundamentalmente, por la sentencia de esta Sala y Sección de 3 de febrero de 2016, dictada en el recurso núm. 5162/2010, y de los principios constitucionales y legales que disciplinan el ejercicio de la potestad sancionadora.

Para la parte actora, en efecto, aceptar tal forma de proceder implicaría subvertir las más elementales normas de procedimiento, al admitir la discreción temporal de la Administración tributaria para incoar un procedimiento sancionador con unos elementos tributarios y una cuota aún en entredicho, pero con **vulneración de principios tan elementales como los de presunción de inocencia y seguridad jurídica, o los de servicio efectivo a los ciudadanos, buena fe y confianza legítima**, siendo así que el motivo real de que esto suceda es una inercia burocrática arraigada desde la Ley General Tributaria de 1963 y la concepción de los procedimientos inspector y sancionador como un procedimiento único de facto.

2. La sentencia ahora recurrida dio respuesta en sentido estimatorio a este argumento impugnatorio, afirmando lo siguiente en su fundamento jurídico séptimo:

(...) Ya esta Sección señaló en su sentencia de 25 de septiembre de 2014 (recurso 1036/2012) en un supuesto en el que se había producido la notificación de la liquidación, dictada con anterioridad a la fecha del acuerdo de inicio del expediente sancionador, pero notificada con posterioridad al acuerdo sancionador, pero no siendo notificado éste con anterioridad a la notificación de las liquidaciones, que tal circunstancia "no determina el incumplimiento de lo dispuesto en el art. 209.2 de la Ley General Tributaria que lo establece es un plazo máximo de tres meses, pero no un plazo mínimo".

Dicho criterio fue sustentado, igualmente, por la sentencia dictada, con fecha 17 de mayo de 2010, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional, pero fue casado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 3 de febrero de 2016 (casación 5162/2010) en la que manifestó lo siguiente: **"La necesidad de que el expediente sancionador se inicie una vez practicada la correspondiente liquidación tributaria resulta clara si atendemos al hecho de que dicha liquidación es requisito sine qua non -al menos en el caso de autos lo es al tratarse de una infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria- para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción. Sin liquidación no hay infracción y, consecuentemente, sanción. En caso contrario, se estaría iniciando el procedimiento para imponer sanciones antes de haberse confirmado la comisión de la infracción.**

Habiéndose iniciado dicho expediente sancionador sin que existiera aún el presupuesto de hecho que podía originar el tipo infractor, como era el acuerdo de liquidación, la sentencia de la Audiencia Nacional que lo

confirma resulta nula, por vulnerar el artículo 209 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y el principio de tipicidad recogido en los artículos 177 y 183.1 del mismo texto legal, procediendo su casación".

En el caso de autos el acta de disconformidad se suscribió el 30 de septiembre de 2013 si bien hay un posterior acuerdo de rectificación del acta de 19 de noviembre de 2013 en la que se considera que en tanto que ha quedado suficientemente probado que los gastos deducidos por PREFABRI, S.L. amparados en las facturas emitidas por D. Humberto no corresponden a efectivas entregas de bienes ni prestaciones de servicios, los importes que PREFABRI, S.L. ha satisfecho a D. Humberto mediante transferencia bancaria tendrán la consideración de liberalidad, en tanto que dichos gastos no se encuentran correlacionados con la obtención de ingresos y, en definitiva no podrán tener la consideración de fiscalmente deducibles. Por tanto, la base imponible comprobada es resultado exclusivamente de incrementar la base imponible declarada por el obligado tributario en el importe de las facturas emitidas por D. Humberto.

Ahora bien, el acuerdo de liquidación aparece fechado a 5 de febrero de 2014 y con fecha 30 de septiembre de 2013, así consta en la resolución sancionadora, se había notificado el acuerdo de inicio y propuesta de sanción por la comisión de la infracción prevista en el artículo 195.1 de la LGT y el 19 de noviembre de 2013 se puso a su disposición la rectificación de la propuesta de imposición de sanción, por lo que dichos actos se acordaron y notificaron con anterioridad a la notificación de la liquidación lo que determina, de acuerdo con la doctrina anteriormente señalada, la infracción del artículo 209 de la Ley 58/2003 y con ello la nulidad del procedimiento sancionador y de la resolución que lo concluye".

3. Las **cuestiones con interés casacional** objetivo para la formación de jurisprudencia son dos, a tenor del auto de admisión:

"1) Determinar si la Administración tributaria está legalmente facultada para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado el acta administrativo de liquidación, determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria en los casos en que se sancione el incumplimiento del deber de declarar e ingresar correctamente y en plazo la deuda tributaria u otras infracciones que causen perjuicio económico a la Hacienda Pública, teniendo en cuenta que la sanción se cuantifica en estos casos en función del importe de la cuota liquidada, como un porcentaje de esta.

2) Precisar si el artículo 209.2, párrafo primero, de la LGT, debe interpretarse en el sentido de que, al prohibir que los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección -entre otros- puedan iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, han de partir necesariamente de tal notificación como des a quo del plazo de iniciación, sin que por ende sea legítimo incoar tal procedimiento antes de que tal resolución haya sido dictada y notificada a su destinatario".

4. Como puede apreciarse, aunque el auto de admisión plantea dos cuestiones distintas, ambas pueden sintetizarse en una (no vane el propio auto alude en sus fundamentos jurídicos a "la cuestión nuclear que el recurso plantea): si el ordenamiento jurídico en general, y el artículo 209.2, párrafo segundo, en particular, en el caso de infracciones que causan un perjuicio económico a la Hacienda Pública, autorizan a la Administración tributaria para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acta administrativo de liquidación, determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria, cuestión -por cierto- que resulta plenamente coherente con el caso enjuiciado, con las alegaciones de las partes y con la razón de decidir de la sentencia impugnada.

5. Según el propio auto de admisión, debemos interpretar las siguientes normas jurídicas, esenciales para resolver el litigio.

- El artículo 209 de la Ley General Tributaria que, bajo la rubrica "Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria", dispone:
- Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o inspección 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".

El art. 22.4 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, según el cual

4



JURISPRUDENCIA

"[s]e iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación".

Y el artículo 25 del mismo reglamento, a cuyo tenor

- "[s]e iniciarán tantos procedimientos sancionadores como actas de inspección se hayan incoado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento inspector y que no impliquen liquidación"
- "[c]uando el inicio y la transición del procedimiento sancionador correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación, la propuesta de resolución podrá suscribirse por el jefe del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas"

**TERCERO. Revisión a las sentencias núms. 1075/2020, de 23 de julio, dictada en el recurso de casación núm. 1993/2019, y 1161/2020, de 15 de septiembre, dictada en el recurso de casación núm. 3277/2019 .**

1. En ambos recursos de casación -interpuestos también contra sentencias de la Sala de Madrid- se planteaba una cuestión idéntica a la que aquí abordamos: si puede la Administración iniciar un procedimiento sancionador antes de notificar la liquidación tributaria que eventualmente puede constituir el presupuesto típico de la sanción y si la normativa vigente da cobertura a esa forma de actuar (en la que se incluye la notificación en el momento del acuerdo de liquidación y del acuerdo de sanción).

Y es que en todos estos recursos de casación el factum es el mismo: el expediente sancionador se inicia cuando se incoan las actas de disconformidad en el seno de un procedimiento inspector y aquí expediente termina con una resolución sancionadora que es notificada al sancionado el mismo día que se le comunica la liquidación tributaria.

2. Pues bien, en aquellas dos sentencias hemos afirmado la legalidad de una actuación como la descrita por entender que la misma no contraviene el ordenamiento jurídico. Lo hemos hecho utilizando los argumentos que a continuación resumidamente reproducimos.

2.1. Nuestra sentencia núm. 194/2016, de 3 de febrero (RCA núm. 5162/2010) no sienta el criterio de que el procedimiento sancionador debe iniciarse tras la notificación de la liquidación. Damos al respecto lo siguiente:

(...) Basta la mera lectura sosegada de nuestra sentencia de 3 de febrero de 2016 para constatar que, como aduce en este proceso el abogado del Estado, lo que la Sala de instancia reproduce como criterio de esta Sección, no es más que una mera transposición o narración de las alegaciones de la entidad recurrente en el RCA núm. 5162/2010, indubitablemente extraída fuera de contexto.

Para ilustrar lo que acabamos de decir, plasmamos a continuación el fundamento jurídico completo de nuestra sentencia -con sus tres puntos- que resuelve las alegaciones sobre la resolución sancionadora en general y el comienzo del procedimiento sancionador en particular:

"SÉPTIMO 1. En su cuarto motivo de casación, con carácter adicional a los motivos casacionales expuestos anteriormente y a pesar de que el contenido de la sentencia ha sido estimatorio en cuanto a la anulación de los acuerdos sancionadores derivados de la liquidación de IIEE, la recurrente alega que tanto la Exposición de Motivos como el artículo 209 de la Ley 58/2003, General Tributaria, vigente al tiempo de iniciarse el expediente sancionador, señalan que el expediente sancionador debe ser iniciado dentro de los tres meses siguientes a la notificación del acuerdo de liquidación que se trate. Por lo que, teniendo en cuenta que el acuerdo de liquidación fue dictado el 17 de diciembre de 2007 y notificado el 21 de diciembre de esa misma año, resulta que el plazo de que disponía la Inspección para iniciar el expediente sancionador acababa desde esta última fecha hasta el 21 de marzo de 2008. No obstante, como consta en el expediente puesto de manifiesto, en el presente caso el expediente sancionador se inició el día 26 de octubre de 2007 (junto con las Actas de Disconformidad) y, por tanto, con antelación a la notificación del acuerdo de liquidación que debía constituir su premissa.

La necesidad de que el expediente sancionador se inicie una vez practicada la correspondiente liquidación tributaria resulta clara si atendemos al hecho de que dicha liquidación es requisito sine qua non -al menos en el caso de autos lo es al tratarse de una infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria- para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción. Sin liquidación no hay infracción y, consecuentemente, sanción. En caso contrario, se estaría iniciando el procedimiento para imponer sanciones antes de haberse confirmado la comisión de la infracción.

Habiéndose iniciado dicho expediente sancionador sin que existiera aún el presupuesto de hecho que podía originar el tipo infractor, como era el acuerdo de liquidación, la sentencia de la Audiencia Nacional que lo confirma

presunto infractor", en particular, "los principios propios de la potestad sancionadora" ( artículos 178 y 179 de la LGT), y -en el procedimiento- los derechos recogidos en el artículo 108.2 LGT.

Estima a este respecto el abogado del Estado -con quien, nuevamente, coincidimos- que habría que ponderar "en una interpretación finalista, que la razón por la que el legislador reconoce el derecho a un procedimiento sancionador separado no exige que los procedimientos sean sucesivos, esto es, no exige que no puedan simultanearse en el tiempo el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador". Pues el "origen de la separación de procedimientos hay que buscarlo en la doctrina de los tribunales sobre la necesidad de garantizar un procedimiento equitativo que respete la presunción de inocencia", ya que las "potestades administrativas no pueden ejercitarse con la misma fuerza o con igual intensidad en un procedimiento de aplicación de los tributos que en un procedimiento sancionador".

"Con la separación de procedimientos se trataría de evitar la "contaminación" del procedimiento sancionador por el procedimiento de aplicación de los tributos, como garantía de los principios reconocidos en los artículos 178 y siguientes LGT y en las normas administrativas reguladoras del procedimiento sancionador. Esa finalidad se consigue separando los procedimientos, salvo renuncia del obligado tributario, pero sin que sea necesario que el procedimiento sancionador sea posterior y sin que sea relevante que las resoluciones que se dicten se notifiquen al mismo tiempo pues ello no produce indefensión material".

**CUARTO. Recapitulación final. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión a la luz de los artículos 209.2 LGT y 25 RGRST.**

1. Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

Debemos hacerlo, obviamente, en sentido coincidente a como lo hemos hecho en las sentencias dictadas en los recursos de casación núms. 1993/2019 y 3277/2019, en la segunda de las cuales incluimos esta *recapitulación final* que ahora reiteramos por constituir una síntesis que, acaso, puede resultar útil para una exposición sintética de nuestra decisión.

**Ni el artículo 209.2 LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 LGT, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 RGRST que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo**, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 CE, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa.

2. Esta respuesta se justifica, resumidamente y a tenor de los fundamentos expuestos, en los siguientes extremos:

- El primero, que nuestra **sentencia núm. 194/2016, de 3 de febrero (RCA núm. 5162/2010) no sienta el criterio de que el procedimiento sancionador debe iniciarse tras la notificación de la liquidación**, ya que la afirmación en tal sentido contenida en dicha resolución es -solo- la reproducción de un párrafo de la sentencia de instancia.
- El segundo, que el **artículo 209.2 LGT no establece -para ningún tipo de infracción tributaria- que el procedimiento sancionador solo pueda instruirse después de que se haya dictado la liquidación de la que trae causa**.

Antes al contrario, se limita el precepto a establecer el límite temporal máximo del que dispone el órgano competente para iniciar un expediente sancionador, pero no señala -en absoluto- cuál sea el *dies a quo* que resulta obligado para proceder a dicha incoación.

Es evidente que si el legislador hubiera querido que el inicio del procedimiento sancionador solo pudiera producirse una vez que exista la liquidación tributaria (en relación con todas las posibles infracciones o, específicamente, respecto de las que causan perjuicio a la Hacienda Pública) así lo habría establecido expresamente, sin limitarse a señalar -como hace el tantas veces citado precepto- cuándo "no podrá" ya incoarse el expediente.

c) El tercero, que de los preceptos reglamentarios que más arriba se han reproducido puede inferirse que dicho procedimiento puede iniciarse sin liquidación, lo cual no supone interpretar un precepto legal *secundum reglamentum*, sino solo constatar cómo una norma jurídica de rango inferior a la ley contempla sin ambages aquella posibilidad sin que -desde luego- entendamos que existe un *ultra vires* en la regulación reglamentaria que exigiría -de prosperar la tesis mantenida por el aquí recurrente- expulsar del ordenamiento jurídico por nula de pleno derecho al menos la expresión "o *esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación*" contenida en el artículo 25.3 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

# ¿Es unánime esta interpretación?

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL **JURISPRUDENCIA**

Roj: STS 2890/2020 - ECLI:ES:TS:2020:2890

Id Cendoj: 28079130022020100434  
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 2  
Fecha: 15/09/2020  
Nº de Recurso: 3277/2019  
Nº de Resolución: 1161/2020  
Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)  
Ponente: JESUS CUDERO BLAS  
Tipo de Resolución: Sentencia

Resoluciones del caso: **TEAR, 29-05-2017**, STS J M 2350/2019, ATS 11091/2019, STS 2890/2020

## FALLO

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

**Primer.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

**Segundo.** No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Rodrigo Pascual Peña, en representación de D. Julio y Dª. Debora, contra la sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, núm. 274/2019, de 14 de marzo de 2019, dictada en el procedimiento ordinario 518/2017, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2010 y acuerdo de imposición de sanción.

**Tercero.** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandí Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Agualló Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

## VOTO PARTICULAR

**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 15 de septiembre de 2020, pronunciada en el recurso de casación nº 3277/2019, al que se adhiere el magistrado Excmo. Sr. Don José Antonio Montero Fernández.**

Por medio de este voto particular, que formulo con pleno respeto hacia la posición mayoritaria de la Sala, expreso mi disensión con el fallo de la sentencia recaída en este asunto y con la fundamentación jurídica que conduce a él.

He de aclarar que, dada la plena coincidencia argumental y decisoria entre la sentencia de la que se discrepa ahora con la de 23 de julio de 2020 (recurso de casación nº 1993/2020), probablemente habría bastado una remisión íntegra a cuanto razoné en el voto particular correspondiente, sin necesidad de reproducir su texto íntegro. Sin embargo, dos razones me llevan a lo contrario: la primera, que por inadvertencia, la sentencia de 23 de julio pasado fue notificada sin percibirse de que contra ella se había anunciado voto particular, de suerte que éste se incorporó más tarde y por una vía ciertamente singular: su unión a un auto de aclaración, sobre el que no haré más comentario, pero que puede dificultar, de alguna manera, o para algunas personas, el acceso o fácil conocimiento del voto mismo, incluso en la base de datos oficial del Centro de Documentación Judicial (CENDOJ), pues consta el voto, pero como apéndice del auto citado, no en el mismo texto -como debería- de la sentencia, de la que forma parte porque lo manda la ley.

La segunda razón es que esta segunda sentencia incorpora una parte final recapitulatoria que, sin exceder los términos argumentativos de la primera de las dictadas -dada su naturaleza-, en mi opinión los hace más claros y sistemáticos, esto es, más fáciles de entender. Incluso da la impresión de que, en su agudeza, la sentencia halla una especie de forma de réplica al voto discrepante, al menos en algunos puntos -que juzgo secundarios-, como la cita por mi parte de precedentes de esta Sala y Sección que avalarían la tesis que sostengo.

# ¿Se trata de un caso aislado?

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL **JURISPRUDENCIA**

La doctrina jurisprudencial que la mayoría considera pertinente es que "...[N]i el artículo 209.2 LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 LGT, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 RGRST que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 CE, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa".

Considero errónea dicha doctrina que, además, no interpreta el precepto central objeto de examen -el artículo 209.2 LGT- de forma acorde con las pautas que ofrece el artículo 12 LGT. De hecho, en mi opinión, lo que hace la sentencia es bendecir una práctica administrativa común o habitual, reconocida por el Abogado del Estado en el escrito de preparación, conforme a la cual la mayoría de los procedimientos sancionadores se incoan antes de producirse la liquidación, de donde infiere la Administración recurrente que de considerarse inaceptable esta práctica, como hizo la sentencia de instancia, se crearía una doctrina gravemente dañosa para el interés general.

Así, el auto de admisión, al reflejar la invocación del artículo 88.1.b y c) de la LJCA como sustento del interés casacional, refleja cuanto al efecto indica el Abogado del Estado, en estos términos: (el subrayado se efectúa en este voto particular)

5.3. La resolución impugnada sienta una doctrina sobre las normas reputadas como vulneradas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) de la LJCA], porque la "[l]a doctrina establecida por el TSJ de Madrid alteraría la forma de actuar de los órganos de inspección teniendo en cuenta que la forma más eficiente y conforme al principio de celeridad es iniciar el procedimiento sancionador en el momento en el que se suscribe el acta de inspección en el que se advierte la existencia de indicios en la comisión de infracciones tributarias", siendo así que "[e]n sentido análogo al presente [caso], la Sección de admisión del Tribunal Supremo admite la invocación del [sic] este apartado en [supuestos] en que la doctrina establecida en la resolución impugnada afecta de manera general a la operativa que viene siguiendo la Administración tributaria ( Auto TS 26-2-2018, RCA 6026/2017).

5.4. Finalmente, refiere que la sentencia cuya casación se pretende afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso, pues "[c]omo constata la AEAT en su informe sobre la sentencia, la mayor parte de los expedientes sancionadores tramitados por la inspección (más del 95%) se inician antes de la notificación del acuerdo de liquidación, en el momento de suscripción del acta de inspección", de manera que "la doctrina afectaría a la práctica totalidad de los expedientes sancionadores, trascendiendo del caso concreto".

## Si la ley no prohíbe expresamente el inicio de un procedimiento sancionador de forma previa a la notificación de la liquidación, ¿la Administración no precisaría de una potestad legal expresa para actuar de esta forma?

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL **JURISPRUDENCIA**

procedimentales; las atinentes a los derechos fundamentales directamente implicados o en peligro de estarlo (en especial, como luego referiremos, los de presunción de inocencia, indefensión y no autoincriminación); y cabe añadir una tercera fuente de interpretación estricta, no deseable: no es un argumento dialécticamente sólido concluir que lo que la ley no prohíbe a la Administración se lo permite. Tal afirmación contraría la teoría de la potestad. No cabe olvidar que la doctrina creada en esta sentencia se enuncia de modo negativo, como un *non* obstat.

Pues bien, la interpretación de la tesis mayoritaria conforme a la cual el artículo 209.2 LGT, al no prohibir expresamente que se inicie el procedimiento sancionador en un momento anterior a la liquidación, lo está permitiendo, es contraria a las reglas interpretativas elementales sobre la atribución legal de potestades, máxime las sancionadoras. A diferencia de la libertad con que pueden obrar los particulares en sus relaciones jurídicas (que no prohíbe, *permissa intelligentur*), para la Administración, como organización servicial, que vive en el sentido de que debe servir los intereses generales (artículo 103 de la Constitución), sólo le es lícito actuar allí donde la ley le permite que lo haga. No basta con que algo no esté prohibido para que brote espontáneamente una suerte de potestad *pro occupación*, sino que es precisa una atribución legal, lo que es particularmente claro tratándose del ejercicio de la potestad sancionadora, que no consiente la posibilidad de las denominadas *potestades implícitas*.

Debe añadirse, por tal razón, en este punto que las dudas -que ciertamente existen, porque el artículo 209.2 LGT es sumamente confuso- deben jugar en favor del sometido a expediente y de la tesis que sostiene, mantenida en la sentencia de instancia.

Además de ello, resulta, en mi opinión, una técnica exegética discutible la de escudriñar el sentido de una disposición con rango la ley, como norma superior y anterior al reglamento, en función de lo que dice la Administración, expansivamente, en este.

A estos efectos, debe primar el principio de legalidad procedimental, condensado en el apotegma *nulla poena sine iudicio*, esencialmente si lo ponemos en conexión con principios meramente instrumentales o prácticos como los de celeridad o eficacia invocados por la Administración, que no pueden atropellar con ellos las garantías jurídicas. Es verdad que, formalmente, hay un procedimiento, con una regulación exigua y de corte reglamentario, pero la legalidad y la certeza de la ley previa se opone a una interpretación del precepto que mantenga o perpetúe una situación de incertidumbre, no sólo en lo que respecta al plazo de tres meses previsto en él o al *die* a quo, sino, cabe anticipar, la inconveniencia de que ambos procedimientos, el de comprobación y el sancionador, sean objeto de sustanciación y finalización simultánea, como en el caso enjuiciado ha sucedido (la sentencia afirma algo que debemos creer, que el mismo día fueron notificadas las resoluciones de liquidación y sanción, concretamente el 5 de febrero de 2014 -antecedente primero, punto 2.b) de la resolución de la que discrepo-).

Al margen de cuanto se ha razonado hasta ahora, se ha de mencionar, a este respecto, un **complemento histórico** de lo que ahora se sostiene: el precepto cuenta con el precedente inmediato de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social, que introdujo la norma que luego fue, literalmente, el actual artículo 209.2 LGT.

Pues bien, la doctrina científica, de forma virtualmente unánime, entendió que, con esta reforma -en la que se introdujo el plazo de tres meses desde que se hubiera notificado o se entendiera notificada la liquidación-, el *die* a quo de este plazo se situaba precisamente en el momento de la notificación del acta de liquidación y que el procedimiento sancionador debía ser iniciado después. El silencio o confusión de la ley en este particular, que la Sala concibe como una habilitación, al menos implícita, debió dar lugar en mi opinión a la adopción del criterio contrario; si no puede abrirse el procedimiento sancionador cuando se agoten los tres meses desde su notificación, no tiene sentido considerar que la referencia al acto final del procedimiento es irrelevante, pues

# ¿Dónde queda entonces la presunción de inocencia?

3) La interpretación de que el artículo 209.2 LGT, al no prohibir expresamente el inicio del procedimiento sancionador antes de la finalización del de regularización, lo permite, por lo que contraviene o dificulta el cumplimiento del derecho fundamental, emanado del de presunción de inocencia y de defensa, de la no autoincriminación o *nemo tenetur*.

La sentencia, en lo referente a la convivencia simultánea de dos procedimientos que, como he indicado, son interdependientes, esto es, el primero de ellos es antecedente indeclinable del sancionador, siendo la misma persona sometida a ambos, se inclina por interpretar el artículo 209.2 LGT en el sentido de que no se precisa una separación conceptual y cronológica, lo que arroja como resultado que el comprobado y, al mismo tiempo, expedientado, esté sometido al unisono a un doble *status* jurídico, que, en opinión de quien suscribe este voto, desvirtúa sensiblemente el derecho de no autoincriminación (*nemo tenetur se ipsum prodere*).

Tal es así porque, mientras se sustancia el procedimiento sancionador -es de suponer que únicamente con material meramente provisional, en tanto llega la liquidación que permita establecer los hechos y su calificación o efectos- el sometido a dicho expediente puede en él oponerse a facilitar datos que perjudiquen su posición jurídica -aunque, en realidad, no se conocen casos de un expediente sancionador donde se examinen hechos o practiquen pruebas diferentes de las seguras en el de aplicación o comprobación-, pero como obligado tributario que es en un procedimiento encaminado a determinar la deuda tributaria, tiene el deber -en una posición pasiva en el seno de un procedimiento puramente inquisitivo-, a facilitar información de cargo, con sanción severa en caso de no hacerlo ( art. 203 LGT).

Todo ello sin que ni la ley ni el reglamento, esta vez sí, hayan previsto garantía o mecanismo alguno de advertencia, para el caso de simultaneidad de procedimientos -que es lo que la sentencia acepta como posible, incluso aconsejable-, en el sentido de que cualquier prueba de cargo o que le sea perjudicial o sirva para su condena puede rehusar aportarla, así como negarse a colaborar, toda vez que es, a un tiempo, suministrador legal de información de trascendencia tributaria; y, de otro, es un ciudadano al que la Constitución y los Tratados y Convenios internacionales le reconocen sin restricción el derecho a no incriminarse.

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL **JURISPRUDENCIA**

A falta de tales mecanismos normativos de garantía de un derecho fundamental y su efectividad, hoy inexistentes, habría que confiar en la bondad administrativa para que los datos y elementos de cargo que se obtengan en el procedimiento de gestión o inspección, de forma ineludible, no puedan incorporarse sin más al acervo de pruebas de cargo del procedimiento sancionador; a fin de que la Administración, sometida a la ley, pueda garantizar ese derecho fundamental al que las leyes tributarias no dan cauce alguno de salvaguarda.

Es cierto que este derecho fundamental aquí objeto de comentario, el de no autoincriminación, ocupa una posición aparentemente coyuntural en el análisis de la cuestión central de esta casación, proyectada sobre la posibilidad del artículo 209.2 LGT de anticipar el inicio del procedimiento a un momento anterior al de la liquidación, pero la respuesta que la sentencia ofrece me resulta, nuevamente, insatisfactoria, pues viene a decir, en otras palabras, que el peligro de quebrantamiento del derecho a la no autoincriminación no nace ni necesariamente se agrava por el hecho de que el procedimiento sancionador se abra en un momento o en otro, lo cual es una verdad a medias: se trata, como hemos dicho, de interpretar el art. 209.2 LGT no sólo según el sentido propio de sus palabras, sino también, de forma teleológica, de la forma más acorde con la primacía de los derechos fundamentales y del que se comenta ahora en concreto.

Parece obvio que la tramitación simultánea de ambos procedimientos tropieza con graves inconvenientes al respecto, pues en el sancionador no es común ni habitual que se solicite al interesado prueba de cargo, de suerte que es raro, en la práctica, el juego de este principio; pero, en cambio, en el de gestión o inspección, el comprobado, al que la LGT, de modo que no parece casual, ya llama obligado tributario, anticipando su destino previsible, es un elemento pasivo en el marco de un procedimiento típicamente inquisitivo, donde tiene que colaborar con la Administración, tan coactivo que se castiga con sanciones muy severas (las previstas en el artículo 203 LGT).

Pues bien, esa coactividad presente en el primer procedimiento tampoco impide -pues no hay ninguna norma jurídica que así lo garantice- que la información así obtenida por la Administración pueda ser trasvasada, sin más, al expediente sancionador, donde puede servir como prueba incriminatoria, incluso única, determinante de forma directa de la sanción misma. Ello entraría, en sí mismo, una infracción del derecho a no colaborar con la Administración en la acusación.

La fórmula que emplea la Sala en la sentencia de la que este voto particular forma parte, para conjurar ese peligro, es la de confiar en la bondad conatural de los órganos de la Administración tributaria -puesto que no cabe apelar a la claridad de los procedimientos y a la previsión de mecanismos normativos expresos para asegurar la efectividad del contenido esencial de ese derecho fundamental, como podría ser el previo de gestión o inspección, que el ciudadano sepa a ciencia cierta cuáles van a ser las consecuencias de sus actos, incluso las que le pueden pesar en un procedimiento punitivo distinto a aquél en el que tales datos se deben facilitar obligatoriamente-.

Este principio de no autoinculpación, que es también recogido en el derecho comunitario y en el Convenio Europeo de Derechos Humanos -CEDH-, debe operar sólo en el procedimiento sancionador, no en el de aplicación de los tributos. De lo contrario el inspeccionado podría negarse a constatar a los requerimientos de información o a facilitar datos o informaciones que concretasen su deber de contribuir. Por este motivo es trascendental que los procedimientos de regularización y sancionador no se solapen en el tiempo, pues si se quiere garantizar el respeto al derecho a no autoincriminarse, el obligado podría negarse -en ejercicio de su derecho fundamental- desde que se inicia el expediente sancionador, a suministrar datos en el previo de gestión o inspección, lo que evidentemente choca con la naturaleza de estos procedimientos y con las previsiones legales que contemplan sanciones por el incumplimiento de los requerimientos.

Se trata en todo caso de procedimientos distintos que obedecen a fines muy diferentes, por lo que permitir que coincidan en el tiempo hace que, o bien no pueda la Administración actuar con plentid de facultades legales en el procedimiento de regularización, o bien se concuque gravemente -o caiga en grave riesgo de quebrantamiento- uno de los principios elementales de la potestad sancionadora por conminarse al sujeto a hacer una declaración autoinculpatoria.

La exigencia para asegurar la tutela de este principio radicaría en que, una vez abierto el expediente sancionador, fuera necesario advertir al obligado -como he señalado más arriba- de que los datos se le requieren para una finalidad no exclusivamente recaudatoria, sino también penal.

En todo caso, parece imposible salvaguardar el principio de separación de procedimientos, con automática comunicabilidad de datos, si coexisten dos procedimientos, de regularización y sancionador, y en el segundo se utilizan datos autoincriminatorios obtenidos bajo coacción en el primero, ya que la ley no prohíbe expresamente -como podría ser también, por ejemplo, la destipificación o inaplicación de la conducta de no colaboración cuando se abre el procedimiento sancionador y aún no ha culminado el de inspección.

Roj: STS 265/2021 - ECLI:ES:TS:2021:265

Id Cendoj: 28079130022021100022  
 Organo: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso  
 Sede: Madrid  
 Sección: 2  
 Fecha: 26/01/2021  
 Nº de Recurso: 5758/2019  
 Nº de Resolución: 70/2021  
 Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)  
 Ponente: ANGEL AGUALLO AVILES  
 Tipo de Resolución: Sentencia

Resoluciones del caso: STSJ M 8119/2019,  
 ATS 11759/2019,  
 AATS 694/2020,  
 STS 265/2021

## TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 70/2021

Fecha de sentencia: 26/01/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5758/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/01/2021

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguillo Avilés

Procedencia: T.S.J. MADRID CON/AD SEC. 5

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5758/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguillo Avilés

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 70/2021

Excmos. Sres.

1

## NUEVA REDACCIÓN DEL APARTADO 2 TRAS LA LEY 11/2021 DE 9 DE JULIO DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA ...

Conviene destacar que el Tribunal Supremo ha venido interpretando el artículo 209. 2 LGT como un plazo de caducidad, a efectos de la iniciación del procedimiento sancionador, el cual no puede exceder de tres meses desde la notificación de la liquidación. Son ejemplos de ello las SSTs, Sala Tercera, Sección Segunda, de 25 de mayo de 2015, en el recurso de casación 3149/2013 y de 9 de marzo de 2016, dictada en el recurso de casación 2307/2014.

Pues bien, con carácter previo, debemos detenemos en la norma expuesta. El procedimiento sancionador tributario previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General Tributaria (LGT) y desarrollado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador

3

\* SEGUNDO.- Nuestra sentencia núm. 194/2016, de 3 de febrero (RCA núm. 5162/2010 ) no sienta el criterio de que el procedimiento sancionador debe iniciarse tras la notificación de la liquidación.

1. Como hemos reflejado en los Antecedentes, en la sentencia impugnada el Tribunal Superior de Justicia de Madrid declara que, aunque hasta entonces mantenía que para iniciar el procedimiento sancionador no es preciso notificar previamente la liquidación tributaria, se había visto obligado a modificar su criterio como consecuencia de nuestra sentencia núm. 194/2016, de 3 de febrero.

Y lo cierto es que la misma Sección Quinta del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha sostenido que las normas tributarias no establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador en sentencias anteriores a la impugnada en este recurso -así, por ejemplo, sentencia núm. 852/2016, de 14 de julio de 2016 (rec. núm. 1177/2014, ECLI: ES:TSJM:2016:6294) ; sentencia de 25 de septiembre de 2014 (rec. núm. 1036/2012); o sentencia de 29 de marzo de 2011 (rec. núm. 3/2009)-, pero también en otras posteriores, como la núm. 274/2019, de 14 de marzo ( rec. núm. 518/2017 ), recurrida en casación y sobre la que hemos deliberado el mismo día, pese a que en la misma también parece asumirse sin reservas que hemos declarado lo contrario en la mencionada sentencia de 3 de febrero de 2016 .

Sin embargo, basta la mera lectura sosegada de nuestra sentencia de 3 de febrero de 2016 para constatar que, como aduce en este proceso el abogado del Estado, lo que la Sala de instancia reproduce como criterio de esta Sección, no es más que una mera transcripción o narración de las alegaciones de la entidad recurrente en el RCA núm. 5162/2010, indudablemente extraída fuera de contexto.

Para ilustrar lo que acabamos de decir, plasmamos a continuación el fundamento jurídico completo de nuestra sentencia -con sus tres puntos- que resuelve las alegaciones sobre la resolución sancionadora en general y el comienzo del procedimiento sancionador en particular:

"SÉPTIMO.- 1. En su cuarto motivo de casación, con carácter adicional a los motivos casacionales expuestos anteriormente y a pesar de que el contenido de la sentencia ha sido estimatorio en cuanto a la anulación de los acuerdos sancionadores derivados de la liquidación de IIEE, la recurrente alega que tanto la Exposición de Motivos como el artículo 209 de la Ley 58/2003, General Tributaria, vigente al tiempo de iniciarse el expediente sancionador, señalan que el expediente sancionador debe ser iniciado dentro de los tres meses siguientes a la notificación del acuerdo de liquidación de que se trate. Por lo que, teniendo en cuenta que el acuerdo de liquidación fue dictado el 17 de diciembre de 2007 y notificado el 21 de diciembre de ese mismo año, resulta que el plazo de que disponía la Inspección para iniciar el expediente sancionador abarcaba desde esta última fecha hasta el día 21 de marzo de 2008. No obstante, como consta en el expediente puesto de manifiesto, en el presente caso el expediente sancionador se inició el día 26 de octubre de 2007 (junto con las Actas de Disconformidad) y, por tanto, con antelación a la notificación del acuerdo de liquidación que debía constituir su premisa.

La necesidad de que el expediente sancionador se inicie una vez practicada la correspondiente liquidación tributaria resulta clara si atendemos al hecho de que dicha liquidación es requisito sine qua non -al menos en el caso de autos lo es al tratarse de una infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria- para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción. Sin liquidación no hay infracción y, consecuentemente, sanción. En caso contrario, se estaría iniciando el procedimiento para imponer sanciones antes de haberse confirmado la comisión de la infracción.

habiéndose iniciado dicho expediente sancionador sin que existiera aún el presupuesto de hecho que podía originar el tipo infractor, como era el acuerdo de liquidación, la sentencia de la Audiencia Nacional que lo confirma resulta nula, por vulnerar el artículo 209 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y el principio de tipicidad recogido en los artículos 177 y 183.1 del mismo texto legal , procediendo su casación.

2. En el quinto motivo de casación, LOGISTA alega que la sentencia de la Audiencia Nacional objeto del presente recurso de casación vulnera los artículos 179 y 183 de la Ley 58/2003, General Tributaria , y la jurisprudencia de este Tribunal Supremo. La recurrente considera, en contra del criterio mantenido por la sentencia recurrida de la Audiencia Nacional, que en el acuerdo de imposición de la sanción existió una falta absoluta de motivación de la sanción al no haberse justificado la culpabilidad de la entidad sancionada.

3. Como bien puede verse, estos dos últimos motivos se refieren a la sanción impuesta a LOGISTA por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT y la sentencia ha anulado los acuerdos sancionadores derivados de la liquidación por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Se comprende así que el Abogado del Estado se oponga a estos motivos si consideramos que la sanción ha sido anulada precisamente por la sentencia de la Audiencia Nacional objeto aquí de recurso y, según el artículo 448 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , las partes solo pueden interponer recurso contra las resoluciones judiciales que les afecten desfavorablemente. Y es claro que una sentencia que anula la sanción no afecta desfavorablemente a la recurrente en este punto.

Las alegaciones contenidas en los motivos formulados solo podrían entenderse en el marco de las alegaciones de oposición al recurso interpuesto por el Sr. abogado del Estado contra la sentencia recurrida por la anulación de la sanción pero no tiene ningún sentido esgrimir las contra una sentencia que ha anulado y dejado sin efecto la resolución sancionadora impuesta".

2. Queda claro, entonces, que no hay pronunciamiento alguno en nuestra sentencia de 3 de febrero de 2016 -ni siquiera obiter dicta- acerca del plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, simplemente, porque no podía haberlo, dado que la sentencia de la Audiencia Nacional impugnada en casación ya había anulado la resolución sancionadora, satisfaciendo de este modo plenamente en este punto la pretensión de la parte recurrente.

TERCERO.- Ni el artículo 209.2 LGT , ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, establecen que el procedimiento sancionador deba iniciarse tras la notificación de la liquidación tributaria.

1. El precepto que el auto de admisión nos pide interpretar con carácter prioritario, el artículo 209.2 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 de 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".

11

Una interpretación del precepto conforme a los criterios del artículo 12 LGT , que no son otros que los previstos en el artículo 3.1 CC , por más que la entidad recurrida en este proceso se esfuerce en argumentar lo contrario, no permite concluir que establece un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador. Y mucho menos que contiene la prohibición de iniciarlo antes de la notificación de la liquidación tributaria de la que se deriva.

De la letra del artículo 209.2 LGT únicamente puede inferirse cabalmente que establece, "respecto de la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento" iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección, un plazo máximo para iniciar el procedimiento sancionador: el de "tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución", que esta Sala y Sección ya ha dicho que es de caducidad [por ejemplo, sentencia núm. 1049/2016, de 9 de marzo (RCA núm. 2307/2014 ), FJ 1º; y sentencia núm. 2378/2015, de 25 de mayo (RCA núm. 3149/2013 ), FJ 3º]. Nada más ni nada menos.

Pero extraer de ahí la conclusión de que es la notificación de la liquidación o resolución el límite mínimo para iniciar el procedimiento sancionador es, sin lugar a dudas, forzar -incluso "retorcer", innovar, inventar- el texto de la norma, haciéndole decir lo que clarísimamente no dice. Ni la interpretación gramatical, ni ninguno de los otros criterios hermenéuticos permiten alcanzar esa convicción.

CUARTO.- Sobre la compatibilidad con los derechos a ser informado de la acusación y de defensa de iniciar el procedimiento tributario sancionador antes de haberse dictado y notificado el acto de liquidación que pone fin al procedimiento inspector (en los casos de comisión de infracciones que causen perjuicio económico a la Hacienda Pública).

1. Como recordaba la Sala Primera de nuestro Tribunal Constitucional en el FJ 4 de la STC 205/2003, de 1 de diciembre, "desde la STC 12/1981, de 12 de abril, este Tribunal ha reconocido que en el ámbito de las garantías del proceso equitativo ( art. 24.2 CE ) se encuentra el derecho a ser informado de la acusación y que este derecho se conecta con el derecho de defensa contradictoria (FJ 4); desde entonces hemos precisado que el derecho a ser informado de la acusación, expresa y autónomamente recogido en el art. 24.2 CE, constituye el primer elemento del derecho de defensa en el ámbito sancionador, que condiciona a todos los demás, pues mal puede defenderse de algo quien no sabe de qué hechos se le acusa en concreto ( STC 44/1983, de 24 de mayo, FJ 3, reiterado entre muchas en SSTC 141/1986, de 12 de noviembre, FJ 1; 11/1992, de 27 de enero, FJ 3; 19/2000, de 31 de enero, FJ 4).- (...) Por otra parte, debemos recordar asimismo que desde la STC 18/1981, de 8 de junio (FJ 2), hemos reconocido que las garantías anudadas al derecho al proceso equitativo se aplican al procedimiento administrativo sancionador si bien con las modulaciones requeridas en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del art. 24.2 CE y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 de la Constitución en tanto sean compatibles con su propia naturaleza (reiterado entre muchas en SSTC 7/1998, de 13 de enero, FJ 5; 14/1999, de 22 de febrero, FJ 3; 2/2003, de 16 de enero, FJ 10). Entre estas garantías trasladables al procedimiento administrativo sancionador hemos incluido específicamente el derecho a ser informado de la acusación, esto es, el derecho a conocer los cargos que se formulan contra el expedientado y el consiguiente derecho a la inalterabilidad de los hechos esenciales objeto de acusación y sanción ( SSTC 44/1983, de 24 de mayo, FJ 3; 28/1989, de 6 de febrero, FJ 6; 297/1993, de 18 de octubre, FJ 3; 160/1994, de 23 de mayo, FJ 3; 120/1996, de 8 de julio, FJ 7.a; 169/1998, de 21 de julio, FJ 3; 117/2002, de 20 de mayo, FJ 5 y ss.)."

A mayor abundamiento, y en relación con el contenido que ha de atribuirse al derecho a ser informado de la acusación en el marco del procedimiento administrativo sancionador en la vertiente que aquí, específicamente, nos interesa -el derecho a conocer los cargos que se formulan contra el obligado tributario- constituye, asimismo, jurisprudencia repetida de nuestro Tribunal Constitucional: (1) que son elementos esenciales e indispensables de toda acusación el relato de los hechos, la calificación jurídica de los mismos y sus consecuencias jurídicas, esto es, la concreción de la sanción a imponer; (2) que "no cabe acusación implícita, ni tácita, sino que la acusación debe ser formulada de forma expresa" ( SSTC 162/1986, de 17 de diciembre, FJ 2; 17/1989, de 30 de enero, FJ 7 ; 358/1993, de 29 de noviembre, FJ 2) y en términos que no sean absolutamente vagos o indeterminados ( SSTC 9/1982, de 10 de marzo, FJ 1 ; 36/1996, de 17 de marzo, FJ 5 ; 87/2001, de 2 de abril, FJ 5)" ( STC 205/2003 , FJ 4); y, en fin, (3) que a los efectos de satisfacer las exigencias que dimanar "del derecho a ser informado y conocer la acusación como instrumento para poder ejercer de forma efectiva el derecho de defensa no se exige detallar la forma exhaustiva los hechos objeto de acusación, sino que resulta suficiente con que la acusación contenga "los hechos relevantes y esenciales para efectuar una calificación jurídica e integrar un determinado delito" ( STC 87/2001, de 2 de abril, FJ 6; y, en el mismo sentido, STC 205/2003 , FJ 4).

Además de esta formulación genérica del contenido del derecho a ser informado de la acusación, el máximo intérprete de nuestra Constitución se ha pronunciado sobre el momento en el que ex artículo 24 . 2 CE ha de

13

2. La doctrina constitucional que acabamos de proyectar se proyecta en la regulación actual del artículo 64.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que aunque dispone, en su apartado 1, que el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador deberá contener, entre otros extremos, los "hechos que motivan la su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder, sin perjuicio de lo que se establezca en el artículo 22.1.b) RGRST], instrucción" [un precepto similar se recoge también en el ámbito tributario en el artículo 22.1.b) RGRST], pero no se refiere a la calificación de los hechos, sino que se refiere a la calificación de los hechos que motivan la incoación del procedimiento, la citada calificación podrá realizarse en una fase posterior mediante la elaboración de un Pliego de cargos, que deberá ser notificado a los interesados".

¿PRESUNCIÓN DE INOCENCIA?

- La empresa **InnovaTech, S.L.**, dedicada al desarrollo de software, presentó su declaración del Impuesto sobre Sociedades incluyendo la deducción de 50.000 euros en gastos de formación para su personal técnico. Durante una inspección tributaria, la Agencia Tributaria requirió a la compañía la documentación que justificara dichos gastos. InnovaTech presentó facturas emitidas por un centro de formación, pero la Administración consideró que no eran suficientes, al no haberse acreditado la efectiva prestación de los cursos.

- ¿Puede considerarse que la empresa incurrió en **culpabilidad por la falta de prueba de la deducibilidad del gasto**, o debe valorarse si su actuación se basó en una interpretación razonable de la normativa tributaria?

Magistrados/as  
FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR RAFAEL  
TOLEDANO CANTERO  
ISAAC MERINO JARA  
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.695/2024

Fecha de sentencia: 29/10/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION Número del procedimiento: 2248/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/10/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchis

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

**Quinto. Jurisprudencia que se establece.**

En trance de responder a la pregunta planteada en el auto de admisión, que nos compele a determinar si la falta de prueba sobre determinados extremos que afectan a la deducibilidad fiscal de un gasto conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores, sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicho gasto, debemos declarar lo siguiente, con valor de doctrina:

1. La falta de prueba de un gasto cuya deducción se pretende, en el impuesto sobre sociedades, no siempre conduce a calificar la conducta del contribuyente como culpable a efectos sancionadores, como tampoco nos llevará a una calificación de signo inverso. Esto es, cuando el problema se suscita en el terreno de la prueba de un hecho, de sus circunstancias, o de subsunción de ese hecho en una norma jurídica, será necesario que la Administración acredite, en cada caso, la presencia del elemento culpable en la conducta del obligado tributario -para enervar la presunción constitucional de inocencia del art. 24.2 CE - y, además, la motive, en los términos derivados de nuestra abundante doctrina al respecto.

2. Al margen de esa exigencia de prueba de la culpabilidad y de su adecuada motivación -que en este caso es preciso dar por satisfecha- no es factible invocar la causa de exención de responsabilidad sancionadora del artículo 179.2.d) de la LGT en aquellos casos, como el presente, en que la razón determinante del ejercicio de la potestad sancionadora no se funda en la aplicación de una norma jurídica que se deba interpretar en cuanto a su sentido, finalidad, vigencia o aplicabilidad, sino en la falta de prueba de un hecho necesario para la deducibilidad del gasto correspondiente.

## 8. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (II) (212 LGT)



UNIVERSIDAD  
DE MÁLAGA

| [uma.es](http://uma.es)

- **Recursos contra sanciones:**
  - De forma independiente a la liquidación, aunque pueden acumularse.
  - Se puede recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad (188.1.b LGT) si no se impugna la liquidación
  - No se puede recurrir en vía administrativa una sanción que derive de un acta con acuerdo. Solo en vía C-A, y conllevará la inaplicación de la reducción practicada
- **Efectos de la interposición de un recurso o reclamación económico-administrativa contra una sanción:**
  - La ejecución de las sanciones quedará suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías
  - No se exigirán intereses de demora hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario, después sí

# Caso Práctico 1



UNIVERSIDAD  
DE MÁLAGA

| uma.es

El día 1 de mayo de 2020 murió el padre de Don José, en su pueblo natal: Villanueva del Trabuco. Este último comunicó, el día 9 de mayo, los datos necesarios para que la Administración tributaria liquidara el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). La Administración le notificó, el 9 de junio, la liquidación administrativa en la que se recoge una cuota tributaria de 7.400 euros, correspondiente a los bienes y derechos adquiridos.

Abonada la cantidad referida en plazo voluntario, el 10 de septiembre se le comunica el inicio de procedimiento de inspección al ser descubiertos nuevos hechos imponible “no declarados”. También se le notifica, ese mismo día, la apertura de un procedimiento sancionador. A juicio de la Administración, si se hubiera liquidado el ISD incorporando los bienes no declarados, la deuda tributaria ascendería a 50.000 €, en lugar de los 7.400 euros ya pagados. La infracción se califica como muy grave, a juicio de la Administración.

Hace tres años Don José fue sancionado por una infracción leve de la misma naturaleza, adquiriendo firmeza de inmediato el acuerdo por el que se le impuso esta sanción ya que no se interpuso recurso alguno.

## **Se pide:**

**Determine la infracción cometida y la sanción que debería abonar, teniendo en cuenta que firmó el acta en conformidad y no recurrió ni la liquidación derivada de tal acta ni la sanción, además de que esta fue ingresada en período voluntario.**

## Caso Práctico 2



UNIVERSIDAD  
DE MÁLAGA

| [uma.es](http://uma.es)

Doña Ángela no presentó en el plazo reglamentario su autoliquidación de IVA durante el año 2021. Como consecuencia, la Administración tributaria le notificó, el 9 de noviembre de 2021, el inicio de un procedimiento de inspección. Dicho procedimiento finalizó el 3 de marzo de 2022 con la regularización mediante liquidación del primer y el segundo trimestre.

A juicio de la Administración, Doña Ángela dejó de ingresar 6.700 euros, calificándose la infracción de grave. Además, hace un año, fue sancionada por una infracción muy grave de la misma naturaleza, adquiriendo firmeza de inmediato el acuerdo por el que se le impuso esta sanción ya que no se interpuso recurso alguno.

### **Se pide:**

**Determine la infracción cometida y la sanción que debería abonar, teniendo en cuenta que firmó el acta en conformidad y no recurrió ni la liquidación derivada de tal acta ni la sanción, además de que esta fue ingresada en período voluntario.**

# Caso Práctico 3



UNIVERSIDAD  
DE MÁLAGA

uma.es

Don Braulio (sí, el mismo de los supuestos prácticos del examen parcial) continuó su periplo y descenso a los infiernos en su batalla contra la Agencia tributaria, ya que el caso no se solucionó, ni mucho menos.

Refrescamos la información del caso: natural de Málaga y residente en esa misma provincia, presenta el 28 de junio de 2019 su autoliquidación del IRPF de 2018, con una cuota diferencial negativa de 5000 euros. La devolución se materializa el 24 de agosto de 2019.

El día 6 de noviembre de 2019 recibe una notificación del departamento de gestión tributaria de la dependencia de Málaga, donde se le comunica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, por los siguientes motivos:

*“Esta dependencia tiene conocimiento de que se ha producido una falta de declaración de una ganancia patrimonial derivada de la venta de un bien mueble, en particular, un cuadro, habiéndose liquidado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), modalidad Transmisión Patrimonial Onerosa (TPO), el mismo día de la transmisión, este es, el 4 de mayo de 2018, por un valor fijado por las partes (coincidente con la base imponible declarada) de 110.000 euros.*

*Como bien es sabido, por aplicación de los artículos 33 y siguientes de la Ley 35/2006, de 29 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el rendimiento derivado de esa transmisión patrimonial debe ser integrado en la base imponible del ahorro de acuerdo al artículo 46.b) de la citada Ley, al fin de ser sometida a gravamen la capacidad económica puesta de manifiesto dando cumplimiento al artículo 31 de nuestra Constitución Española”.*

Acompañado de la comunicación de inicio del procedimiento, se adjunta la propuesta de liquidación, girada de acuerdo a los datos que obran en poder de la Administración, por el que se le reclama una cuota tributaria de 15.000 euros (10.000 euros resultantes de la incorporación a la base imponible de la ganancia patrimonial no declarada y 5.000 euros correspondientes a la devolución indebidamente solicitada).

Tras presentar las oportunas alegaciones en el plazo reglamentario establecido para ello, el 10 de abril de 2020 recibe la comunicación del inicio de un procedimiento de inspección, donde se da continuidad a las actuaciones previamente realizadas en el procedimiento de comprobación limitada. Junto con esta comunicación, se le informa de que se desestiman sus alegaciones y procede girar una nueva propuesta de liquidación, con idéntica cuota tributaria que la mencionada anteriormente: 15.000 euros.

\*\*\*

Y aquí empieza lo novedoso. Junto con esa comunicación de inicio del procedimiento inspector se le informa de la comisión de una infracción tributaria: la correspondiente al artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), consistente en “dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación”, catalogada como grave (191.3 LGT) tanto por cuantía, ya que excede de 3.000 euros, como por producirse ocultación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 184.2 LGT.

El resultado, a juicio de la inspección, es que la comisión de dicha infracción lleva aparejada la imposición de una sanción tributaria, consistente en una multa pecuniaria del 75% aplicable sobre la base de la sanción (15.000 euros), lo que da un resultado de 11.250 euros, que suma un total de 26.250 euros de deuda tributaria.

El día 20 de abril de 2020 recibe la comunicación del inicio de un procedimiento sancionador (al amparo de los artículos 207 y siguientes de la LGT), donde se recoge la propuesta de resolución reproduciendo las cantidades arriba mencionadas, por una cuantía de 11.250 euros. Esa notificación del inicio del procedimiento recoge lo siguiente: a Don Braulio como persona responsable; la omisión en la declaración de rendimientos como conducta culpable subsumible en el art. 191 LGT, calificada como grave, con una multa del 50% más un incremento de un 25% de acuerdo con el 187.1.b) LGT; y se expresa el órgano competente para la resolución del procedimiento.

El inspector actuante también deja por escrito que si firma un acta de conformidad (156 LGT), por aplicación del artículo 188.1.b), la sanción se reducirá en un 30%, dando como resultado una regularización de 15.000 euros derivados de la cuota tributaria, más 7.875 euros aplicando la reducción, para un total de 22.875 euros de deuda tributaria, sanción incluida.

Don Braulio, en evidente estado de nervios, firma ese acta de conformidad el 30 de abril de 2020, y el 10 de junio abona los 15.000 euros correspondientes a la regularización tributaria, a la espera de la tramitación y resolución del procedimiento sancionador. Precisamente, el 22 de octubre de 2020, después de haber alegado contra la sanción por considerar que no ha existido ocultación, se notifica la resolución que pone fin al procedimiento sancionador, con una cuantía de 7.875 euros pendiente de ingresar, al haber firmado el acta de conformidad. Abona la mencionada cantidad el 28 de octubre de 2020.

**Se pide: Elaborar un dictamen jurídico para defender los intereses de Don Braulio, en un máximo de dos páginas, lo más completo posible y que refleje todas las opciones de defensa disponibles. El dictamen se entregará físicamente en clase el día de su resolución, y contará como actividad evaluable.**

**Material de apoyo: Se facilita un enlace a un vídeo alojado en YouTube donde se explica, en dos minutos, cómo hacer un dictamen jurídico. No obstante, pueden estructurarlo de la forma que estimen oportuna.**

[https://www.youtube.com/watch?v=n\\_VX58HHSRM](https://www.youtube.com/watch?v=n_VX58HHSRM)