



Roj: **ATS 11091/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:11091A**

Id Cendoj: **28079130012019201563**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **28/10/2019**

Nº de Recurso: **3277/2019**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ M 2350/2019,**  
**ATS 11091/2019**

#### **TRIBUNAL SUPREMO**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN: PRIMERA**

#### **AUTO**

Fecha del auto: 28/10/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3277/2019

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: RCF

Nota:

R. CASACION núm.: 3277/2019

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

#### **TRIBUNAL SUPREMO**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN: PRIMERA**

#### **AUTO**

Excmos. Sres.

D. Luis Maria Díez-Picazo Gimenez, presidente

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Jose Luis Requero Ibañez

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Fernando Roman Garcia

En Madrid, a 28 de octubre de 2019.

## HECHOS

**PRIMERO. 1.** El procurador D. Rodrigo Pascual Peña, en representación de don Julio y doña Debora, preparó, el 8 de mayo de 2019, recurso de casación contra la sentencia dictada el 14 de marzo de 2019 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 518/2017.

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

**2.1.** Los artículos 178, 183.1 y 209.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] al sostener "[l]a vulneración del principio de tipicidad de las sanciones reconocido en los preceptos anteriormente citados, cuya aplicación en el ámbito del Derecho administrativo sancionador es consecuencia directa de la aplicación de los principios y garantías propios del ámbito del Derecho penal, y en cuya virtud " *nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento*" ( artículo 25.1 de la CE), pues, en palabras del TS, la liquidación constituye requisito *sine qua non* para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción, no siendo, por ello, el acta de conformidad, en contra de lo que mantiene el TSJ de Madrid, la que determina el presupuesto de hecho de la infracción."

En opinión de la recurrente, sin liquidación no hay infracción y, consecuentemente, sanción, pues, en caso contrario, se estaría iniciando el procedimiento para imponer sanciones sin que existiera aún el presupuesto de hecho que podría originar el tipo infractor (la liquidación) y, por tanto, antes de haberse confirmado la comisión de la infracción.

**3.** Deja constancia de que las normas consideradas como infringidas forman parte del Derecho estatal y que han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución que se pretende recurrir.

**4.** Justifica que el asunto tiene interés casacional objetivo porque:

**4.1.** La Sala *a quo* fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo contraria a la que otros órganos judiciales han establecido [ artículo 88.2.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], pues "es sobradamente conocida la sentencia del TS 298/2016, de 3 de febrero (recurso casación 5162/2010) (...) que declara (FJ 7º) la nulidad de la sanción impuesta por vulnerarse el principio de tipicidad cuando dicha notificación es anterior a que se practique la liquidación tributaria".

**4.2.** La sentencia impugnada puede proyectarse, al menos potencialmente, a una multitud de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA], pues "es y ha sido costumbre de la Inspección, desde antiguo, el notificar a los obligados tributarios el inicio de los expedientes sancionadores en el mismo día en el que se incoan las actas, tanto de conformidad como de disconformidad, para regularizar su situación tributaria, por lo que resulta sumamente importante para los contribuyentes y para los intereses de la Hacienda Pública que el TS, en su función nomofiláctica, admita también por este motivo, el recurso de casación que pretendemos interponer, y otorgue seguridad jurídica a todas las partes, resolviendo la cuestión planteada".

**4.3.** Se afirma también que la sentencia ha aplicado normas sobre las que no existe jurisprudencia ( artículo 88.3.a) LJCA), pues si bien "existe una única sentencia del TS en el sentido postulado por esta parte (...) NO existe Jurisprudencia (dos sentencias) del TS".

**4.4.** Finalmente, se afirma por el recurrente que la sentencia se aparta deliberadamente de la jurisprudencia existente ( STS de 3 de febrero de 2016) al considerarla errónea, presumiéndose, por tanto, interés casacional objetivo, según el artículo 88.3.b) LJCA.

**SEGUNDO. 1.** La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 14 de mayo de 2019, habiendo comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo y dentro del plazo de 30 días señalado



en el artículo 89.5 de la LJCA, tanto los recurrentes arriba mencionados, debidamente representados, como la Administración del Estado recurrida.

2. El abogado del Estado, en su escrito de personación, se opuso también a la admisión del recurso preparado, arguyendo, en síntesis, que el escrito carece del necesario juicio de relevancia que exige el artículo 89.2.d) LJCA al limitarse a "(e)numerar las normas legales que se consideran infringidas, a insistir en su infracción y a afirmar que la vulneración del principio de tipicidad se alegó en la demanda. Nada se dice sin embargo sobre la relevancia de la infracción sobre el fallo."

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis, Magistrado de la Sección.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO. 1.** El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y los recurrentes se encuentran legitimados para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 de la LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones han sido relevantes en el fallo impugnado [ artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)], por lo que se descarta la causa de inadmisión planteada por la Administración recurrida en su escrito de oposición.

3. En el repetido escrito se justifica, con especial referencia al caso, que concurre interés casacional objetivo porque fija ante cuestiones sustancialmente iguales una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [ artículo 88.2.a) LJCA]; porque afecta o puede afectar a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA]; porque en la sentencia discutida se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA] y porque la sentencia se aparta deliberadamente de la jurisprudencia existente [ artículo 88.3.b) LJCA]. De las razones esgrimidas por la recurrente se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [ artículo 89.2.f) LJCA].

**SEGUNDO.-** Son hechos relevantes que pueden tomarse en consideración a efectos de la admisión de esta casación los siguientes:

1º) La Inspección de Hacienda notificó al reclamante el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), del periodo 2010.

2º) Como consecuencia de las actuaciones de comprobación, se incoó acta de disconformidad en relación con el ejercicio 2010.

3º) Habiendo sido presentado escrito de alegaciones, se dictó liquidación el 5 de noviembre de 2015.

4º) La Dependencia Regional de Inspección, en la misma fecha del acta extendida, incoó expediente sancionador. Así, notificado el acuerdo de inicio y propuesta de imposición de sanción, se dictó luego acuerdo de imposición de sanción que confirmó la sanción propuesta, al concluirse que el obligado tributario aplicó indebidamente la reducción prevista en el artículo 18.2 y 3 de la Ley 35/2006 a los rendimientos del trabajo derivados de la rescisión de su relación laboral con la entidad NAJETI ESPAÑA S.L.

**TERCERO.-** Al margen de toda otra consideración, en el recurso de casación que examinados ahora se plantea, en esencia, si el artículo 209.2, párrafo primero, de la LGT, impide iniciar un procedimiento sancionador antes de que se haya dictado (o deba entenderse notificado) el acto de liquidación de la deuda tributaria cuyo impago determina la tipificación de la infracción.

2. El artículo 178 LGT señala:

"La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley.

En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley".

3. El artículo 183.1 LGT explicita que "[s]on infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".



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

**CUARTO.-** Esta Sala ha admitido, recientemente, en auto de 9 de julio de 2019 (rec. cas. 1993/2019, ECLI:ES:TS:2019:7675A), una cuestión similar a la que ahora se plantea, sobre la posibilidad de iniciarse el procedimiento sancionador antes de haberse notificado la liquidación de la deuda tributaria, teniendo en cuenta que la sanción se cuantifica en función del importe de la cuota liquidada y, como un porcentaje de ésta, auto que ha sido seguido de otros varios en el mismo sentido.

**QUINTO.- 1.** Conforme a lo indicado anteriormente y de acuerdo con las circunstancias que concurren en el caso examinado, este recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque en la sentencia se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia, presentándose la presunción del 88.3.a) LJCA, siendo las cuestiones que deben ser precisadas, las siguientes:

*1) Determinar si la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento sancionador antes de haberse dictado y notificado (o de entenderse notificado ex artículo 156.3 de la LGT) la 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 ésta.*

*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 dies 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.*

2. Además, puesto que el procedimiento sancionador tiene una aplicación generalizada, y no es infrecuente que la Administración tributaria -a juzgar por la doctrina judicial referida- inicie el procedimiento sancionador antes de haber concluido el de inspección y, por ende, de conocerse la deuda tributaria, también concurriría la circunstancia del artículo 88.2.c) de la LJCA.

De hecho, en la práctica administrativa no es excepcional que la notificación de la liquidación y la de apertura del procedimiento sancionador o, en casos, la sanción, coincidan en el tiempo -como aquí sucede-. En tales casos, debemos reflexionar, al examinar las preguntas que deben ser formuladas, si tal proceder no implicaría un menoscabo material, pero efectivo, de la garantía legal de separación de los procedimientos de liquidación y sanción, contenida en el artículo 208 LGT, que no sería así observada de modo real y genuino, sino puramente aparente y formal.

**SEXTO. 1.** En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, las cuestiones descritas en el punto 1 del razonamiento jurídico anterior.

2. Se identifican como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 178, 183.1 y 209.2 de la LGT.

**SÉPTIMO.** Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**OCTAVO.** Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

**acuerda:**



1º) Admitir el recurso de casación RCA/3277/2019, preparado por D. Rodrigo Pascual Peña, en representación de don Julio y doña Debora, asistidos del letrado don Raúl de Francisco Garrido, contra la sentencia dictada el 14 de marzo de 2019 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 518/2017.

2º) Precisar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

1) *Determinar si la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento sancionador antes de haberse dictado y notificado (o de entenderse notificado ex artículo 156.3 de la LGT) la 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 ésta.*

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 dies 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.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 178, 183.1 y 209.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez

Wenceslao Francisco Olea Godoy Jose Luis Requero Ibañez

Francisco Jose Navarro Sanchis Fernando Roman Garcia