



Roj: **ATS 333/2018 - ECLI:ES:TS:2018:333A**

Id Cendoj: **28079130012018200061**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **19/01/2018**

Nº de Recurso: **5684/2017**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 2722/2017,**  
**ATS 333/2018,**  
**STS 3058/2020**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

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

#### **SECCIÓN: PRIMERA**

#### **A U T O**

Fecha del auto: 19/01/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5684/2017

Materia: ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: MRG

Nota:

R. CASACION núm.: 5684/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

## **TRIBUNAL SUPREMO**

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

#### **SECCIÓN: PRIMERA**

#### **A U T O**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.



D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Manuel Vicente Garzon Herrero

D. Segundo Menendez Perez

D<sup>a</sup>. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce

D. Diego Cordoba Castroverde

D. Jose Juan Suay Rincon

D<sup>a</sup>. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 19 de enero de 2018.

## HECHOS

**PRIMERO.- 1.** El procurador D. José Joaquín Pastor Abad, en representación de la entidad LA CIUDAD DE LA ESPERANZA [en lo sucesivo «CIDES»], preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 10 de mayo de 2017 por la Sección tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 476/13 , que desestimó el recurso interpuesto por la citada entidad contra el acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Regional (TEAR) de Valencia, de 28 de noviembre de 2012 que desestimó el incidente de ejecución instado por la recurrente contra el acuerdo de ejecución que anulaba una sanción tributaria por infracción muy grave (al entender que no concurría el elemento agravante de medios fraudulentos) y dictaba una nueva sanción por infracción leve.

**2.** Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringida la siguiente norma de Derecho estatal o de la Unión Europea y jurisprudencia, relevante y determinante de la decisión adoptada por la Sala de instancia en la sentencia recurrida: el artículo 209.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»]. Igualmente, considera infringida la jurisprudencia que ha interpretado que el plazo previsto en dicho precepto es un plazo de caducidad. Cita, en particular, las siguientes Sentencias de las Salas de lo contencioso-administrativo de:

(i) La Audiencia Nacional: sentencias de la sección séptima, de 15 de junio de 2009, recurso 496/2007 (ES:AN:2009:2949 ) y de 6 de octubre de 2008, recurso 611/2006 (ES:AN :2008:4125).

(ii) Los Tribunales Superiores de Justicia, de las Islas Canarias, sección primera, sede Las Palmas de Gran Canaria, de 30 de octubre de 2009, recurso 169/2008 (ES:TSJICAN:2009:4150 ) y de Madrid, sección quinta, de 19 de abril de 2012, recurso 31/2010 ( ES:TSJM:2012:3598) y de 17 de mayo de 2012, recurso 1081/2009 (ES:TSJM:2012:3238).

Apunta que en las Sentencias anteriores se sigue la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sección segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo, recogida en Sentencias de 23 de marzo de 2009 (casación 1455/2006, ES:TS:2009:2082 ) y de 16 de octubre de 2008 (casación 8525/2004, ES:TS :2008:6164).

**3.** Considera que en las infracciones denunciadas concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, así como la necesidad de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por cuanto se dan la presunción del artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»] y las circunstancias de las letras a ) y b) del artículo 88.2 LJCA .

**3.1.** Razona la recurrente que la sentencia ha aplicado normas estatales sobre las que no existe jurisprudencia ( artículo 88.3.a) LJCA ), supuesto que es frecuente al tratarse de normas jurídicas de reciente aprobación. Afirma que la propia sentencia a casar ofrece la re-denominación de preceptos relevantes: así el artículo 150.5 LGT que ha pasado a ser el 150.7 LGT .

**3.2.** Afirma que la sentencia contiene una doctrina que resulta gravemente dañosa para los intereses generales ( artículo 88.2.b) LJCA ) porque contraviene el carácter taxativo del plazo de caducidad, denominado así por el artículo 209.2 LGT . No estando prevista la "retroacción" en materia sancionadora, por el contrario, el art. 211.3 LGT exige - principio de legalidad tributaria y reserva de Ley sancionadora-; " la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma." Ergo, la cuantificación no es un "accidente" facultativo y voluble, sino esencial al acto de imposición de la sanción y, por tanto, le afecta de plano la declaración legal de caducidad.



**3.3.** Concluye que el fallo de la sentencia no está en sintonía con el corpus doctrinal preexistente: existiendo una jurisprudencia reiterada con un criterio asentado, la resolución judicial se aparta de la misma ( artículo 88.2.a) LJCA ). Se remite, de este modo, a las sentencias anteriormente citadas, reputadas como infringidas, relativas al plazo de caducidad en el procedimiento sancionador.

**SEGUNDO.-** La Sección tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 11 de septiembre de 2017, habiendo comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo tanto la entidad recurrente como la Administración General del Estado en el plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce, .

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.- 1.** El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA ), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y la entidad recurrente se encuentra legitimada para interponerlo por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 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 y de la Unión Europea, así como la jurisprudencia, que se reputan infringidas, normas y jurisprudencia que fueron alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

**3.** En el repetido escrito se justifica, con especial referencia al caso, que concurre interés casacional objetivo, porque la cuestión que suscita este recurso se refiere a preceptos sobre los que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA ]; porque la sentencia recurrida contiene una doctrina que resulta gravemente dañosa para los intereses generales ( artículo 88.2.b) LJCA ); y porque la sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [ artículo 88.2.a) LJCA ]. Asimismo se razona de forma suficiente la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [ artículo 89.2.f) LJCA ].

**SEGUNDO .-** Del expediente administrativo y de la sentencia impugnada se obtienen los siguientes hechos relevantes para decidir sobre la admisión a trámite del presente recurso de casación, ordenados cronológicamente:

1º) Por la Dependencia Regional de Inspección se siguió procedimiento de comprobación por el concepto de IVA, ejercicio 2007 en el cual se incoó el 26 de febrero de 2010 acta de conformidad al contribuyente, en la que se puso de manifiesto que era una entidad sin ánimo de lucro y declarada de utilidad social, que había transmitido naves y parcelas, renunciando a la exención en el IVA, no habiendo declarado el IVA repercutido en la operación.

2º) Como consecuencia de ello, además, se tramitó por procedimiento abreviado expediente sancionador. Con fecha 26 de febrero de 2010 se formuló una propuesta de resolución con imposición de sanción, considerando que se trataba de una infracción muy grave, al haberse utilizado medios fraudulentos ya que no se había aportado la contabilidad propia de las entidades sin ánimo de lucro donde se identifican las rentas exentas y no exentas y los bienes afectos y no afectos al objeto social.

3º) Contra la citada resolución se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Valencia que fue resuelta el 20 de febrero de 2012 en la que se consideró que se había acreditado la exigencia de culpabilidad como consecuencia de los propios hechos puestos de manifiesto en la regularización, pero que no procedía el incremento de la sanción por la utilización de medios fraudulentos, razón por la que se estimaba la reclamación.

4º) En ejecución de dicho fallo, el 3 de julio de 2012 se dictó acuerdo por la Oficina Técnica de la Inspección Regional de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de Valencia en la que se acordaba dar de baja el acuerdo de imposición de sanción anulado e imponer nueva sanción por infracción tributaria leve.

5º) No conforme con el citado acto de ejecución, la entidad presentó incidente de ejecución ante el mismo TEAR de Valencia, argumentando que cuando el Tribunal estima y anula el acuerdo de imposición de sanción sin mención expresa de otra cosa, no puede dictarse en ejecución del mismo un nuevo acto. El TEAR desestimó la reclamación con fecha 28 de noviembre de 2012.



**TERCERO.-** Interpretando los preceptos aplicables al caso de autos, la Sala de instancia desestima, en la sentencia recurrida, el motivo alegado por la entidad recurrente. Considera que el nuevo acto sancionador donde se cuantificó la sanción fue dictado conforme a derecho, no habiéndose vulnerado el plazo previsto en el artículo 150.5 LGT (actualmente el artículo 150.7 LGT), que establece lo siguiente:

«5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento».

La sala estima, además, que no es aplicable el límite de tres meses para iniciar el expediente sancionador, computado desde la notificación de la liquidación, toda vez que no nos encontramos en dicho supuesto, sino ante la retroacción del expediente para únicamente cuantificar la sanción procedente, que ya fue calificada en la resolución del TEAR ejecutada (FD. 1º).

**CUARTO.-1.** La entidad recurrente considera que la sentencia recurrida contraviene el taxativo carácter de plazo de caducidad, regulado en el artículo 209.2 LGT :

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

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

**2.** Recuerda que tanto el Tribunal Supremo como la Audiencia Nacional como algunos Tribunales Superiores de Justicia («TSJ») han resuelto con claridad que los plazos señalados por la ley para los expedientes sancionadores son plazos de caducidad de suerte que las actuaciones administrativas extemporáneas son insubsanables y nulas:

**2.1.** La sección séptima de la sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, en sentencias de 15 de junio de 2009 y de 6 de octubre de 2008 ha afirmado que:

«El plazo máximo de apertura del procedimiento sancionador -ex artículo 209.2 LGT - es de tres meses desde que se hubiera notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, quedando generalizado este plazo (no sólo para las actuaciones de la Inspección) en pro de la seguridad jurídica del contribuyente tras la realización de actuaciones administrativas que pueden haber puesto de manifiesto hechos presuntamente constitutivos de infracción. La naturaleza del mandato legal es de un plazo de caducidad del ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración tributaria [...] la posibilidad de dicha incoación no puede estar permanente abierta, sino que tiene que tener un plazo de caducidad en aras de la seguridad jurídica y del normal ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración en el ámbito tributario y su único marco posible es el plazo de tres meses recogido en el artículo 209,2 LGT , precisamente por su vocación de generalidad para regular la iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria» (FJ. 5º).

**2.2.** A la misma conclusión llegó la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de las Islas Canarias, sede Las Palmas, de 30 de octubre de 2009 , en un caso en que la liquidación y la sanción habían sido parcialmente anuladas por resolución del TEAR, y la sanción impuesta en sustitución de la anulada no había respetado el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT , que consideró aplicable, anulando la sanción (FJ. 3º):

«en el caso que nos ocupa, el procedimiento sancionador no deriva de la directamente la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias de fecha 29 de marzo de 2004 sino del procedimiento inspector que recayó sobre la recurrente con anterioridad y cuyos resultados -la liquidación y la propia sanción- fueron parcialmente anulados por aquella Resolución. Se trata, en definitiva, de una sanción impuesta en sustitución de otra anulada. Desde el mismo momento en que el TEAR -que, no olvidemos, es un órgano de



la Administración Tributaria aún cuando que disponga de autonomía funcional- resolvió y comunicó que la sanción sólo podía comprender el tipo impositivo incorrectamente aplicado, la Administración Tributaria pudo iniciar el nuevo procedimiento sancionador y no lo hizo en el plazo de tres meses.

Reiteramos, con la Sentencia citada, que no parecería muy coherente con el objetivo de evitar prolongar la incertidumbre de quien pudiera resultar inculpada, establecer un plazo máximo de caducidad para concluir el procedimiento sancionador - artículo 211.2 LGT - y no fijar con carácter general un plazo mínimo para iniciarlo, salvo el de cuatro años de prescripción, generando, de este modo, una mayor inseguridad que la motivada por la falta de resolución en plazo. Y añadimos que si en el presente caso se sostuviera que el inicio del nuevo procedimiento sancionador no está sometido a plazo -salvo el general de prescripción- se estaría haciendo de peor condición a la mercantil recurrente por el hecho de que ha obtenido la anulación de la sanción inicial»

**2.3.** Igualmente, la sección quinta de la sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Madrid, de 19 de abril y de 17 de mayo de 2012 declaró la caducidad por haberse superado el plazo máximo para poder iniciar el expediente sancionador del artículo 209.2 LGT , en un caso de requerimiento administrativo para presentación de declaración extemporánea.

**3.** Apunta la entidad recurrente, por último, que no estando prevista la retroacción en materia sancionadora, donde la Ley no distingue, no es lícito distinguir. Argumenta, además, que el artículo 211.3 LGT exige que la resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contenga la «cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma».

**QUINTO.- 1.** A la vista de los términos en los que se ha desarrollado el debate jurídico y a juicio de esta Sección Primera, el presente recurso de casación plantea la siguiente cuestión nuclear, consistente en determinar si, anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria, en ejecución de la resolución anulatoria, puede imponer una nueva sanción sin sometimiento a plazo alguno o, por el contrario, está sujeta a algún plazo, en particular al plazo de caducidad de tres meses establecido en el artículo 209.2 LGT .

**2.** La cuestión enunciada presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque la norma que sustenta la razón de decidir de la sentencia discutida, relativa a la aplicación taxativa del plazo de caducidad en el caso de retroacción de actuaciones en un procedimiento sancionador, en ejecución de sentencia o resolución administrativa, no ha sido nunca interpretada por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo para resolver una situación como la contemplada en el litigio [ artículo 88.3.a) LJCA ], y la respuesta que se le dé tiene un evidente interés general, a la vista de su contenido, lo que hace conveniente un pronunciamiento que la resuelva.

**SEXTO.-1.** En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el anterior fundamento jurídico.

**2.** El precepto legal que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 209.2 LGT .

**SÉPTIMO.-** Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 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 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 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/5684/2017, interpuesto por la representación procesal de la entidad LA CIUDAD DE LA ESPERANZA contra la sentencia dictada el 10 de mayo de 2017 por la Sección tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 476/13 .

**2º)** La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es determinar si, anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria, en ejecución de la resolución anulatoria, puede imponer una nueva sanción sin sometimiento a plazo alguno o, por el contrario, está sujeta a algún plazo, en particular al plazo de caducidad de tres meses establecido en el artículo 209.2 LGT .

**3º)** Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación, el artículo 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.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente D. Manuel Vicente Garzon Herrero

D. Segundo Menendez Perez D<sup>a</sup>. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce D. Diego Cordoba Castroverde

D. Jose Juan Suay Rincon D<sup>a</sup>. Ines Huerta Garicano

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ