



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

Id Cendoj: **28079130022021100022**

Órgano: **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 AVILÉS**

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 Aguallo 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 Aguallo 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.



D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 26 de enero de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **5758/2019**, interpuesto por el procurador de los tribunales don Jorge Deleito García, en representación de **LONTANA SURESTE, S.L.**, que actúan bajo la dirección letrada de don Javier Crespo Bonachera, contra la sentencia núm. 550 de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 19 de junio de 2019, dictada en el Procedimiento Ordinario 74/2018, sobre Impuesto sobre el Valor Añadido y acuerdo de imposición de sanción.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 19 de junio de 2019 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso 74/2018, interpuesto por Lontana Sureste, S.L. contra la resolución de 27 de octubre de 2017 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid ["TEARM"], que desestimó las reclamaciones formuladas contra liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"] y acuerdo de imposición de sanción.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, y que el auto de admisión del presente recurso sintetiza perfectamente, son los siguientes:

a) El 30 de junio de 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras frente a LONTANA SURESTE, S.L. en relación con el IVA de los periodos 01/2008 a 12/2009.

b) El Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT dictó acuerdo sobre el IVA del periodo 2009 por importe de 61.676,14 euros y de imposición de sanción derivado de las anteriores actuaciones por importe de 25.500,45 euros, dando lugar a sendas reclamaciones 28-20856-2014 y 28-20859-2014 , respectivamente .

c) Dichas reclamaciones fueron resueltas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM) el 27 de octubre de 2017, que desestimó las reclamaciones formuladas contra liquidación provisional del IVA y acuerdo de imposición de sanción.

### SEGUNDO.- La sentencia de instancia.

1. Frente a la mencionada resolución del TEARM, la representación de LONTANA SURESTE, S.L. presentó recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Madrid, que desestimó el recurso contencioso administrativo núm. 74/2018 contra la resolución de fecha 27 de octubre de 2017 del TEARM con base en los siguientes fundamentos jurídicos:

" **SÉPTIMO.-** *Iniciación del procedimiento sancionador. Debemos de pasar ahora al examen de la cuestión relativa a lo alegado por la recurrente respecto a que no se podía iniciar por la AEAT el expediente sancionador con anterioridad a la emisión de la correspondiente liquidación, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo.*

*En concreto, el acuerdo de iniciación y comunicación de trámite de audiencia del procedimiento sancionador es de fecha 22 de mayo de 2014 y la liquidación se produce el 2 de julio de 2014, junto con el Acuerdo de imposición de sanción.*



La STS, Sala Tercera, Sección Segunda, de 3 de febrero de 2016, rec. 5162/2010, Ponente: Martínez Micó, Juan Gonzalo, ECLI: ES:TS:2016:298 determina lo siguiente en su fundamento de derecho séptimo:

SEPTIMO. - I. 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.

Lo que debemos retener del contenido de este pronunciamiento judicial es que la iniciación del expediente sancionador exige la correspondiente liquidación tributaria.

Por el contrario, son numerosas las sentencias que en el ámbito de los Tribunales Superiores de Justicia, se han venido pronunciando en sentido opuesto. Podemos destacar entre otras, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 662/2016 de 26 Oct. 2016, Rec. 207/2015, Ponente: Estévez Goytre, Ricardo ECLI: ES:TSJCLM:2016:2894 o Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia 624/2016 de 21 Dic. 2016, Rec. 15190/2015, Ponente: Gómez y Díaz-Castroverde, José María, ECLI: ES:TSJGAL:2016:9358.

Asimismo, en nuestra Sala podemos destacar entre otras Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 852/2016 de 14 Jul. 2016, Rec. 1177/2014, Ponente: Dña. María Rosario Ornos Fernández, ECLI:ES:TSJM:2016:6294; Sentencia de fecha 25 de septiembre de 2014 en el recurso 1036/2012: ponente D. José Alberto Gallego Laguna; o Sentencia de fecha el 29 de marzo de 2011, en el recurso 3/2009: Ponente: D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, o más recientemente. Sentencia de fecha 31 de enero de 2019, recurso 368/2014: ponente Dña. María Rosario Ornos Fernández.

No obstante, no se puede desconocer que esta Sala ha mantenido otro criterio en la Sentencia de 31 de enero de 2019, rec. 368/2017, ponente: D. Javier Canabal Conejos.

El estudio de la problemática expuesta exige una correcta descripción del marco legislativo y su contexto legal, en aras a una mejor comprensión de la controversia.

El art. 209.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General Tributaria (LGT), determina:

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.

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 detenernos 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

tributario (RGRST) resulta aplicable a todas las Administraciones Públicas y unifica los procedimientos sancionadores de los órganos de gestión y los de Inspección.

Es decir, de la literalidad del artículo 1 de ambos textos legales, podemos extraer que el procedimiento sancionador tributario previsto en el RGRST constituye el procedimiento común para la imposición de las sanciones tributarias.

Por otro lado, el hecho de que el procedimiento sancionador tributario resulte de aplicación tanto a los procedimientos seguidos por órganos de gestión como por los de inspección, no es más que la continuación del camino iniciado por el Real Decreto 1930/1998. Con anterioridad las infracciones detectadas por la Inspección debían sancionarse conforme al procedimiento previsto para las actas o diligencias, situación que resultaba criticable por la vulneración de las garantías y derechos del artículo 24 CE.

Otra importante característica del procedimiento sancionador y que introdujo el Real Decreto 1930/1998, fue la extensión del procedimiento sancionador llevado a cabo por los órganos de gestión de la conformidad con la propuesta de regularización. Figura que tradicionalmente no resultaba aplicable.

Desde esta perspectiva, es de destacar, a su vez, que desde la separación de procedimientos, el objeto de la conformidad va a ser la liquidación y no la sanción ( artículo 187.d LGT y artículo 7 RGRST).

Por otra parte, debemos tener en cuenta el art. 22 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, establece:

*Iniciación del procedimiento sancionador.*

1. El procedimiento se iniciará de oficio mediante la notificación del acuerdo del órgano competente, que contendrá necesariamente las siguientes menciones:

- a) Identificación de la persona o entidad presuntamente responsable.
- b) Conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder.
- c) Órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del instructor.
- d) Indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio.

2. Será órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de norma expresa, será órgano competente el que tenga atribuida la competencia para su resolución.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los procedimientos sancionadores iniciados por órganos de inspección serán de aplicación las siguientes reglas:

- a) Si el procedimiento sancionador se inicia como consecuencia de un procedimiento de inspección, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.1.
- b) Si se trata de actuaciones inspectoras distintas de las que integran el procedimiento de inspección, será competente para iniciar el procedimiento sancionador el equipo o unidad que haya desarrollado las actuaciones de las que trae su causa la infracción.

4. Se 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. No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos.

De ahí que el art. 25 del mismo texto legal determine:

*Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección.*

1. Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector jefe designe otro diferente.

Cuando el inicio y la tramitación correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación, el acuerdo de inicio podrá suscribirse por el jefe



del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas. En otro caso, la firma corresponderá al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe.

En todo caso, el inicio del procedimiento sancionador requerirá autorización previa del inspector-jefe, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado este, antes del transcurso del plazo máximo establecido en el artículo 209 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

2. Se 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. No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinan la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos.

En los procedimientos a los que se refiere el párrafo anterior, deberán aparecer debidamente individualizadas las infracciones sancionadas en dichos procedimientos.

3. La instrucción del procedimiento podrá encomendarse por el inspector-jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinta, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso.

Cuando el inicio y la tramitación 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. En otro caso, la firma corresponderá al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe.

Asimismo, el artículo 196 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, prevé:

1. Cuando en el curso de un procedimiento de inspección, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de responsables a los que se refiere el artículo 41 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General Tributaria , se podrá acordar el inicio del procedimiento para declarar dicha responsabilidad. El inicio se notificará al obligado tributario con indicación de las obligaciones tributarias y períodos a los que alcance la declaración de responsabilidad y el precepto legal en que se fundamente.

Cuando el alcance de la responsabilidad incluya las sanciones será necesario que se haya iniciado previamente el procedimiento sancionador (...)

3. El acuerdo de declaración de responsabilidad corresponderá al órgano competente para dictar la liquidación y habrá de dictarse con posterioridad al acuerdo de liquidación al deudor principal o, en su caso, de imposición de sanción al sujeto infractor.

Este precepto legitima la iniciación del procedimiento de declaración de derivación de responsabilidad del artículo 41 LGT en el marco de la inspección. El presupuesto base es que el procedimiento de inspección puede incoar el procedimiento de derivación de responsabilidad, e incluye una referencia expresa a las sanciones. El único límite temporal que se impone en el precepto es que el acuerdo de declaración de responsabilidad se dicte con posterioridad al acuerdo de liquidación y de imposición de sanción.

Especialmente determinante puede resultar la regulación de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública, en los artículos 250 y siguientes de la LGT .

La iniciación del procedimiento penal por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, se produce simplemente con la toma de conocimiento de la "notitia criminis", sin necesidad de que se haya liquidado, ni cuantificado de forma exacta el importe. Por tanto, parece un tanto contradictorio permitir la iniciación de un procedimiento penal por la comisión de un delito contra la Hacienda pública, sin el dictado de la liquidación y sin embargo, exigir la misma, cuando se trata de un mero procedimiento sancionador.

Pero centrémonos, por un momento en la notificación al imputado del inicio de las actuaciones del procedimiento sancionador por su transcendencia. El artículo 22.1 del RGRST, menciona que se debe notificar la conducta que motiva la incoación. Esta exigencia debe ponerse en relación con el artículo 208.3 de la LGT , cuando indica que;

3. Los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos:



a) A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia.

b) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.

c) Los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley.

Asimismo, pero en relación con el procedimiento de inspección el artículo 147.2 LGT se señala que:

2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Por tanto, existen unas exigencias de información, en concreto, la que deriva del inicio del procedimiento de inspección, y la que lo hace del inicio del procedimiento sancionador. Ambas informaciones se presentan como un requisito de carácter necesario, al objeto de que el contribuyente pueda conocer sus derechos y deberes en cada momento. Derechos y deberes que no son equivalentes en uno u otro procedimiento.

La introducción de esta comunicación en el procedimiento sancionador tributario supone la traslación a este ámbito del ordenamiento de una garantía ya clásica en el procedimiento penal, cual es que toda persona pueda ejercer el derecho de defensa desde el momento inicial de la instrucción o en su caso desde que la investigación se dirija contra él.

Llegados a este punto, debemos reiterar que la LGT no se refiere al momento en que debe encontrarse el procedimiento de inspección para proceder al inicio del procedimiento sancionador. Es más, expresamente se indica que el inspector jefe podrá acordar la apertura del procedimiento sancionador en cualquier momento del procedimiento de comprobación o investigación o tras su finalización y que podrá iniciar tanto expedientes sancionadores como actas se haya incoado.

De la redacción de ambos preceptos del Reglamento general del régimen sancionador tributario antes reproducidos, se desprende que el inicio del procedimiento sancionador puede producirse cuando el expediente de gestión o de inspección se encuentra todavía en fase de instrucción y se están realizando actuaciones de comprobación o de investigación, sin que, en ningún momento, esté previsto que sea necesaria la existencia de una liquidación tributaria previa para que pueda iniciarse el procedimiento sancionador, señalando, incluso, en el art. 25.2 RGRST que "se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como actas de inspección se hayan incoado".

Redacción conforme con el artículo 209.2 LGT que tampoco establece una fecha a partir de la cual puede iniciarse el procedimiento, sino un plazo cuyo transcurso impide su inicio. El tenor literal de la norma es claro y no ofrece dudas de interpretación al proclamar que los procedimientos sancionadores "no podrán iniciarse... una vez transcurrido el plazo de tres meses... desde que se entendiese notificada la correspondiente liquidación", por lo que se trata de un plazo final y no inicial, de modo que el expediente sancionador puede iniciarse antes del comienzo de ese plazo, pero no después de que finalice el mismo.

Pero además de la literalidad de los preceptos expuestos, debemos tener en cuenta la interpretación teleológica de la norma. Los argumentos favorables de iniciar el expediente sancionador en el momento en que existan circunstancias que justifiquen su inicio se evidencian en la necesidad de aplicar las garantías y derechos del proceso penal. Precisamente, sobre este extremo la jurisprudencia ha venido entendiendo la acusación en un sentido material y no formal. Esto es, el estatuto del acusado se configura desde que la acusación se dirige contra una persona concreta.

Si no se inicia el procedimiento sancionador, una vez que se conocen los elementos necesarios para sancionar, se corre el riesgo de conculcar precisamente las garantías y derechos de los contribuyentes, al violar su derecho a no declarar contra sí mismo y a la no autoincriminación. Pues, sólo desde este momento, debe dejar de resultar aplicable el deber de colaboración para no quebrantar el derecho a no autoincriminarse. Ello no empece a que la Administración pueda seguir obteniendo información en el procedimiento de comprobación, a través de terceros o incluso, del propio inculpado, pero sin utilizar medios coercitivos.

De lo contrario, podría ocurrir que el procedimiento dirigido a la liquidación del tributo se prolongue deliberadamente al objeto de obtener pruebas al amparo del deber de colaboración y al margen de los principios y garantías propios del ámbito sancionador.



Por otro lado, el único inconveniente de iniciar el procedimiento con anterioridad a la extensión de la liquidación es la posible caducidad en la que se puede incurrir, por lo que Administración debe sopesar suficientemente la iniciación del procedimiento sancionador.

En suma, la necesaria interpretación de lo establecido en el art. 209.2 LGT en el contexto normativo a que se ha hecho referencia, y dentro de su espíritu y finalidad de la norma, tal como debe ser la interpretación de las normas jurídicas, según establece el art. 3 CC, esta Sala no puede entender aplicable a este supuesto la STS, Sala Tercera, Sección Segunda, de 3 de febrero de 2016, dictada en el recurso de casación 5162/2010, única que consta en este sentido.

De este modo, entendemos que debemos seguir manteniendo el mismo criterio que hemos venido sustentando apartándonos de la decisión anterior, en cuanto a que el art. 209.2 LGT se refiere a un plazo de caducidad para el inicio del procedimiento sancionador y no a que el mismo solo pueda ser iniciado cuando se ha dictado ya el acuerdo de liquidación del que deriva.

Todo ello, sin perjuicio, evidentemente, de que el acuerdo sancionador que en su día se dicte, deba tener el necesario sustrato de un previo acuerdo de liquidación, que configure sus elementos objetivo y subjetivo".

### **TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La representación procesal de LONTANA SURESTE, S.L. presentó escrito, fechado el 11 de septiembre de 2019, preparando recurso de casación.

2. En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: (i) los apartados 1 y 3 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 66 de la misma (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; (ii) los artículos 3, 209 y 210.5 de la LGT.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 16 de septiembre de 2019, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, mediante auto de 14 de noviembre de 2019, acordó admitirlo, apreciando que concurren en el mismo las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, previstas en el artículo 88.2, letras a) y c), de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que las cuestiones que presentan ese interés son las siguientes:

" 1) *Determinar si la Administración tributaria está legalmente facultada para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación, determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria -en los casos en que se sancione por obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo-, 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".*

Además, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:

" *el artículo 209.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 25 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA* ".

El procurador don Jorge Deleito García presentó escrito solicitando la subsanación de errores materiales, defectos y omisiones del referido Auto de fecha 14 de noviembre de 2019, que fue desestimado por auto de 16 de enero de 2020.

### **CUARTO.- Interposición del recurso de casación.**

1. La entidad mercantil LONTANA SURESTE, S.L., interpuso el recurso de casación mediante escrito de 6 de marzo de 2020, que observa los requisitos legales.

2. Comienza señalando que " *ya sostuvo en la instancia y sostiene en el presente recurso que de acuerdo con una correcta interpretación y aplicación de la normativa aplicable, cuando la inspección dicta un acuerdo de liquidación y posteriormente emite un informe para el TEAR, el "dies ad quem" para el cómputo del plazo de*



duración de las actuaciones inspectoras es la fecha en la que se notifique dicho informe y no la fecha en la que se notificó el acuerdo de liquidación. En el caso que nos ocupa, el informe emitido por la inspección para el TEAR - en base a cuya existencia tanto la Sentencia impugnada como el TEAR consideran que no se ha producido indefensión a esta parte - se emite una vez transcurridos los 12 meses fijados como plazo máximo para las actuaciones inspectoras en el artículo 150.1 LGT (en su redacción aplicable) y la consecuencia de ello, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.2 de la LGT (en su redacción aplicable), es que el procedimiento de inspección no ha suspendido el plazo de prescripción y por tanto cualquier hipotética deuda por IVA de 2009 estaría más que prescrita, toda vez que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66 LGT el derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribe a los 4 años, plazo que estaba más que transcurrido cuando se dicta el acuerdo de liquidación impugnado de fecha 2-7-2014" (págs. 3-4).

3. Seguidamente, razona sobre las infracciones alegadas, comenzando por el primer motivo de casación, por la infracción del artículo 150. 1 y 2 de la Ley General Tributaria y del artículo 66 de la Ley General Tributaria, y tras diversos argumentos, "en base a lo expuesto, y de acuerdo con lo que esta parte entiende como correcta interpretación de los artículos 150. 1 y 2 LGT (en su redacción aplicable) y 66 LGT se solicita de la Sala (...) que interprete que, en casos como el que nos ocupa, el dies ad quem para el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras es el de la notificación del informe al TEAR y, si como consecuencia de ello se supera el plazo máximo establecido para dichas actuaciones, las mismas no interrumpen el periodo legal de prescripción y consecuentemente proceda a la estimación del recurso de casación" (págs. 12-13).

4. Respecto del segundo motivo de casación, refiriéndose a los artículos 3, 209 y 210.5 de la Ley General Tributaria, entiende la parte que "lo que se trata de dilucidar es si la administración tributaria puede o no iniciar un procedimiento sancionador sin antes haber dictado y notificado la correspondiente liquidación que le sirva de sustento. La Sentencia impugnada entiende que sí cabe, mientras esta parte entiende que no, y entiende que no ya no solo porque ello infringiría los artículos 3, 209 y 210.5 LGT, sino porque infringiría incluso el orden temporal natural de los procedimientos y, por ende, el sentido común" (pág. 13). Y tras diversos argumentos, "en base a lo expuesto, y de acuerdo con lo que esta parte entiende como correcta interpretación de los artículos 3, 209 y 210 .5 LGT se solicita de la Sala (...) que interprete que, en casos como el que nos ocupa, no cabe iniciar un procedimiento sancionador sin antes haber dictado y notificado la correspondiente liquidación que le sirva de sustento y consecuentemente proceda a la estimación del recurso de casación" (pág. 19).

5. Concluye la parte precisando los pronunciamientos que solicita: " 1.- Que acogiendo la interpretación normativa efectuada por esta parte y con estimación del recurso de casación interpuesto por esta parte, se anule totalmente la Sentencia número 550 de la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 19 de junio de 2019, dictada en el Procedimiento Ordinario 74/2018, con imposición de las costas del recurso de casación a la parte demandada recurrida.

2.- Que resuelva el litigio, dentro de los términos en que aparece planteado el debate, y consecuentemente, estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte, se declare que la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid de fecha 27 de octubre de 2017, el ACUERDO DE LIQUIDACIÓN de fecha 2 de julio de 2014 con N.Reg.Insp.:22014286000008680201 y el ACUERDO DE RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR de fecha 2 de julio de 2014 con N.Reg.Insp.: 22014286000008685101 cuya copias se acompañaron como documento números 2, 3 y 4 con el escrito de interposición del Recurso Contencioso Administrativo no son conformes a derecho y, en consecuencia, se acuerde revocar y dejar sin efecto las referidas Resolución y Acuerdos, declarando nulos (o, subsidiariamente, anulando) las referidas Resolución y Acuerdos y todo ello con imposición de las costas de la instancia a la parte demandada" (págs. 20-21).

6. Finalmente termina suplicando a la Sala " dicte Sentencia, por la que, acogiendo la interpretación normativa efectuada por esta parte y estimando el recurso de casación interpuesto por esta parte:

1) Anule totalmente la referida Sentencia.

2) Y resuelva sobre el litigio, dentro de los términos en que aparece planteado el debate, y consecuentemente, estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte, se declare que la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid de fecha 27 de octubre de 2017, el ACUERDO DE LIQUIDACIÓN de fecha 2 de julio de 2014 con N.Reg.Insp.: 22014286000008680201 y el ACUERDO DE RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR de fecha 2 de julio de 2014 con N.Reg.Insp.: 22014286000008685101 cuya copias se acompañaron como documento números 2, 3 y 4 con el escrito de interposición del Recurso Contencioso Administrativo no son conformes a derecho y, en consecuencia, se acuerde revocar y dejar sin efecto las referidas Resolución y Acuerdos, declarando nulos (o, subsidiariamente, anulando) las referidas Resolución y Acuerdos" (pág. 21).

**QUINTO.- Oposición al recurso de casación.**





1. EL ABOGADO DEL ESTADO, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 29 de julio de 2020, que observa los requisitos legales.

En dicho escrito, se manifiesta que " lo que establece el artículo 209.2 LGT es un plazo contado desde la notificación de la liquidación transcurrido el cual ya no podrán iniciarse los procedimientos sancionadores" (pág. 8). Y aclara: "El artículo impone esa limitación pero no regula el momento en que el procedimiento sancionador, cuando se tramita separadamente, debe iniciarse. La LGT establece como regla general la separación de procedimientos de liquidación y sancionadores pero no concreta el momento en que ha de iniciarse el procedimiento sancionador si bien, no podrá iniciarse, como hemos visto, más allá del plazo previsto en el art. 209.2 LGT" (pág. 9).

2. Continúa la parte recurrida alegando en su escrito de oposición: " Si los expedientes sancionadores solo pudieran iniciarse tras la notificación del acuerdo de liquidación, no existiría plazo suficiente para que los órganos de Inspección pudiesen tramitar los procedimientos de responsabilidad, con lo que este artículo carecería de sentido en los casos en los que se derive también la responsabilidad de la sanción, a pesar de que esta circunstancia se contempla expresamente en la norma.

Por último, el inicio del procedimiento sancionador con anterioridad a la liquidación se adecúa al principio de celeridad en las actuaciones administrativas manifestación de los principios de economía y eficiencia consagrados en las normas administrativas generales" (págs. 11-12).

3. Sigue su argumentación manifestando " que la notificación conjunta de liquidación y sanción cuando se siguen procedimientos separados no menoscaba las garantías del administrado, ni convierte la separación de procedimiento en una separación puramente aparente y formal.

El momento en que se inicia el procedimiento (y el momento en que se notifica el acuerdo sancionador), no impide que se reconozcan al obligado tributario todos los derechos que corresponden al presunto infractor. En particular, estará protegido por el debido respeto a los principios propios de la potestad sancionadora (cfr. art. 178 y 179 LGT ), y tendrá garantizados en el procedimiento los siguientes derechos ( art. 108.2 LGT ):

"a) A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia.

b) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.

c) Los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley." (págs. 13-14).

4. Concluye el abogado del Estado manifestando frente a la pretensión deducida por el recurrente y el pronunciamiento que solicita " que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación. Y en relación con las cuestiones doctrinales planteadas en el Auto de admisión, propugnamos como doctrina correcta la siguiente:

La Administración tributaria está legalmente facultada para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto 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 o en que la cuantía que sirve de base a la sanción queda determinada definitivamente en el acuerdo de liquidación-, de manera que 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, no constituye un obstáculo para incoar tal procedimiento antes de que ese acuerdo liquidatorio haya sido dictado y notificado a su destinatario" (págs. 16-17).

Finaliza su escrito de oposición suplicando a la Sala " dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados en el anterior apartado tercero, y desestime el recurso de casación interpuesto de contrario" (pág. 17).

#### **SEXTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 1 de septiembre de 2020, señalándose al efecto, mediante providencia de 27 de octubre de 2020, el día 19 de enero de 2021 para la votación y fallo del recurso, fecha, en la que, efectivamente y previa deliberación, tuvieron lugar dichos actos, por los medios tecnológicos disponibles



por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19, con el resultado que se expresa a continuación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia (en su Sección 5ª) de Madrid, es o no conforme a Derecho.

Recordemos que las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 16 de septiembre de 2019, son las que reproducimos a continuación:

" 1) Determinar si la Administración tributaria está legalmente facultada para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación, determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria -en los casos en que se sancione por obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo-, 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".

Además, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:

" el artículo 209.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 25 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario , aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA ".

### SEGUNDO.- Remisión a la sentencia de esta Sala y Sección de 23 de julio de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 1993/2019 .

La cuestión casacional objetiva que plantea el auto de admisión del presente recurso ya ha sido resuelta por la sentencia de esta Sala y Sección de 23 de julio de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 1993/2019.

De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquella sentencia, en la que se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

Razona así la sentencia de 23 de julio de 2020:

" **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".



*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.*

**2.** Por otro lado, el argumento que esgrime la parte recurrida en este proceso, de que, al menos cuando se aplica la sanción por la infracción del artículo 191 LGT , la "liquidación es requisito sine qua non para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción", porque "[e]n caso contrario se estaría iniciando un procedimiento sancionador para imponer sanciones antes de haberse confirmado la comisión de una infracción tributaria" por el acusado (págs. 3 y 7 del escrito de oposición), no se sostiene.

*Ciertamente, en ese tipo de infracciones la sanción está íntimamente conectada a la liquidación -la "base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción" ( artículo 191.1, último párrafo, LGT )-, pero se olvida que el inicio del procedimiento tributario sancionador no equivale a la resolución sancionadora, sino a la simple instrucción de un procedimiento punitivo, como consecuencia de la existencia de indicios de la comisión de infracciones tipificadas en la ley, precisamente para garantizar los derechos de la persona o entidad "presuntamente responsable" [ artículo 22.1.a) RGRST], entre otros, el de ser informados de la acusación (es una mera acusación) y a la defensa. Derechos constitucionales -de los que después hablaremos- a que alude el artículo 208.3 LGT cuando indica que "[l]os procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados", entre otros, los derechos "[a] ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia" [letra a)]; y "[a] formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes" [letra b)]. Y que se recogen asimismo en el artículo 22 RGRST cuando dispone que el acuerdo de iniciación "contendrá necesariamente", entre otras menciones la "[c]onducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder" [letra b)]; y la "[i]ndicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio" [letra d)].*

*De manera que -salvo que se mantenga que todo inicio de un procedimiento tributario sancionador acaba inevitablemente en la imposición de una sanción, lo que, abstracción hecha de las estadísticas, no puede aceptarse en absoluto jurídicamente- no existe ningún inconveniente en que se inicie el procedimiento sancionador mientras se instruye el de aplicación de los tributos. Porque, de la misma manera que es posible iniciar e instruir un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública -en el que se aplican con toda su fuerza o vigor, sin matices, los derechos del artículo 24.2 CE - sin necesidad de que se haya liquidado ni cuantificado la deuda tributaria presuntamente defraudada -proceso que puede acabar perfectamente con una sentencia absolutoria-, cabe iniciar un procedimiento sancionador sin haber "confirmado" -por emplear el mismo término que la parte recurrida- previamente la comisión inequívoca de una infracción tributaria.*

*Puede aceptarse, en definitiva, en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la máxima de que sin liquidación no hay sanción, pero no la de que sin liquidación no puede haber inicio del procedimiento tributario sancionador.*

**3.** El artículo 209.2 LGT , por consiguiente, 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. Pero existen preceptos reglamentarios de los que bien podría inferirse que dicho procedimiento puede iniciarse sin que se haya practicado aún la liquidación.

*En particular, el artículo 22.4 RGRST dispone que "[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 RGRST (el otro que el auto de admisión nos pide expresamente que examinemos) señala que "[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" (apartado 2); y que "[c]uando el inicio y la tramitación 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" (apartado 3, párrafo segundo).

De ambos preceptos reglamentarios se infiere que el inicio del procedimiento sancionador puede producirse cuando el expediente de gestión o de inspección se encuentra todavía en fase de instrucción y se están llevando a cabo actuaciones de comprobación o de investigación, sin que, en ningún momento, esté previsto que sea precisa la previa notificación a la persona o entidad "presuntamente responsable" de la liquidación tributaria de la que el procedimiento sancionador trae causa para que este pueda iniciarse.

4. Tales previsiones del RGRST, que permiten entender que puede iniciarse el procedimiento antes de que practique la liquidación tributaria, evidentemente, podrían rechazarse si violentarían alguna de las garantías del artículo 24.2 CE, más concretamente, los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa. Pero eso es, precisamente, lo que vamos a descartar en el siguiente fundamento jurídico.

**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 11 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 dimanarían "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 de 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**



**informarse al administrado de la acusación existente contra él** . A este respecto señala, expresamente, la STC 3/1999, de 26 de enero , lo que sigue: "[l]a primera infracción constitucional alegada es la relativa al derecho a ser informado de la acusación. De un examen de las actuaciones se deduce que, en efecto, como se sostiene en la demanda de amparo, en el Acuerdo administrativo de incoación del expediente disciplinario no se concretaban ni se especificaban cuáles eran los hechos ni la infracción que constituían su objeto, y sólo se hacía una vaga y genérica referencia a la conducta del demandante. Sin embargo, es evidente que tal indeterminación inicial se concreta inmediatamente en el pliego de cargos, en el cual se describen los hechos y se califica jurídicamente la conducta que se imputa al demandante de amparo, seguidamente contestado en el pliego de descargos. Por consiguiente, puede deducirse que la originaria indefinición fáctica y jurídica no ha supuesto un desconocimiento de los hechos que determinan la incoación del expediente disciplinario, ni ha originado al demandante, que tuvo conocimiento tempestivo y completo de la imputación, una indefensión con relevancia constitucional ( STC 120/1996 , fundamento jurídico 7º)" (FJ 6).

Y, en la misma línea, recuerda la posterior STC 205/2003: hemos "afirmado en nuestra STC 297/1993, de 18 de octubre (FJ 4), que "desde la perspectiva constitucional resulta imprescindible que en el pliego de cargos se reflejen de forma suficientemente precisa los hechos objeto de la imputación"" (FJ 5). Y es que -prosigue explicando la Sala Primera del Tribunal Constitucional en la STC 205/2003- "en el procedimiento administrativo sancionador el pliego de cargos cumple una función análoga a la del escrito de conclusiones provisionales en el proceso penal, y que, si en el mismo no se contienen los hechos relevantes y esenciales para efectuar la calificación jurídica ( STC 87/2001, de 2 de abril, FJ 6) de la infracción administrativa, se lesionan las garantías básicas de dicho procedimiento sancionador con la consiguiente vulneración de las contenidas en el art. 24.2 CE. Es, por ello, exigible, a la luz del derecho fundamental a ser informado de la acusación, que el pliego de cargos contenga los elementos esenciales del hecho sancionable y su calificación jurídica para permitir el ejercicio del derecho de defensa; en suma, que en el pliego de cargos se determinen con precisión los caracteres básicos de la infracción cuya comisión se atribuye al inculpaado" (FJ 5).

2. La doctrina constitucional que acabamos de reproducir 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 administrativo sancionador deberá contener, entre otros extremos, los "hechos que motivan la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder, sin perjuicio de lo que resulte de la instrucción" [un previsión similar se recoge también en el ámbito tributario en el artículo 22.1.b) RGRST], prevé excepcionalmente en su apartado 3 -pero lo recoge explícitamente- que "cuando en el momento de dictar el acuerdo de iniciación no existan elementos suficientes para la calificación inicial 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".

3. En consecuencia, aunque con carácter general está previsto que se informe al obligado tributario de la acusación en el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador, el artículo 24.2 CE no impide -y las previsiones legales existentes al respecto tampoco lo hacen- que en dicho acuerdo no se lleve a cabo una descripción completa y acabada de la acusación existente contra él siempre y cuando (1) los elementos esenciales del hecho sancionable y su calificación jurídica se comuniquen al obligado tributario en un momento posterior (y siempre antes, claro está, de la finalización del procedimiento), y (2) el interesado disponga "de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa previa a la toma de decisión y, por ende, que la Administración siga un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga" ( STC 59/2014, de 5 de mayo , FJ 3).

4. Pues bien, a nuestro juicio, estas circunstancias concurren en todos aquellos casos en los que, habiéndose iniciado el procedimiento sancionador tributario por la supuesta comisión de una infracción tributaria de perjuicio económico antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación con el que finaliza el procedimiento inspector, y pudiendo existir, en consecuencia, cierta indeterminación inicial en la formulación de la acusación, los hechos antijurídicos atribuidos al obligado tributario, su calificación jurídica, y la sanción que corresponde imponer se concretan posteriormente por parte de la Administración en el expediente sancionador, concreción que bien puede producirse en la propuesta de resolución sancionadora a que se refieren los artículos 210.4 LGT y 23.5 RGRST, que, de conformidad con estos mismos preceptos, deberá ir sucedida del correspondiente trámite de alegaciones de quince días durante los cuales el interesado "podrá alegar cuanto considere conveniente y presentar los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos", mediante el cual se materializaría, en estos casos, y en último término, el ejercicio del derecho de defensa.



5. Interpretar, por tanto, que la LGT faculta a la Administración tributaria para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto de liquidación que pone fin al procedimiento inspector en el supuesto que enjuicamos, no vulnera los derechos a ser informado de la acusación y de defensa del obligado tributario. Cuestión distinta es que sea una exigencia que venga impuesta por la necesaria salvaguarda de otra de las garantías constitucionales del artículo 24.2 CE que, de acuerdo con reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, disciplinan el procedimiento administrativo sancionador, en general, y el tributario, en particular: el derecho a no autoincriminarse.

**QUINTO.- La salvaguarda del derecho a no autoincriminarse no reclama iniciar el procedimiento sancionador tributario con carácter previo a la finalización del procedimiento inspector.**

1. En relación con el derecho a no autoincriminarse, en la sentencia núm. 274/2019, de 14 de marzo, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 518/2017, afirma el Tribunal de instancia lo siguiente: "Pero además de la literalidad de los preceptos expuestos, debemos tener en cuenta la interpretación teleológica de la norma. Los argumentos favorables de iniciar el expediente sancionador en el momento en que existan circunstancias que justifiquen su inicio se evidencian en la necesidad de aplicar las garantías y derechos del proceso penal. Precisamente, sobre este extremo la jurisprudencia ha venido entendiendo la acusación en un sentido material y no formal. Esto es, el estatuto del acusado se configura desde que la acusación se dirige contra una persona concreta.- Si no se inicia el procedimiento sancionador, una vez que se conocen los elementos necesarios para sancionar, se corre el riesgo de conculcar precisamente las garantías y derechos de los contribuyentes, al violar su derecho a no declarar contra sí mismo y a la no autoincriminación. Pues, sólo desde este momento, debe dejar de resultar aplicable el deber de colaboración para no quebrantar el derecho a no autoincriminarse. Ello no empece a que la Administración pueda seguir obteniendo información en el procedimiento de comprobación, a través de terceros o incluso, del propio inculpado, pero sin utilizar medios coercitivos.- De lo contrario, podría ocurrir que el procedimiento dirigido a la liquidación del tributo se prolongue deliberadamente al objeto de obtener pruebas al amparo del deber de colaboración y al margen de los principios y garantías propios del ámbito sancionador".

2. Resulta indiscutible, en efecto, que el estatuto del acusado se configura desde que la acusación se dirige contra una persona concreta. A este respecto, es inequívoca la jurisprudencia constitucional que, en línea con la interpretación que el Tribunal de Estrasburgo ha venido efectuando del artículo 6 CEDH, establece que el derecho a no autoincriminarse "presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión **en contra de la voluntad de la 'persona acusada'**. Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6' ( STEDH de 3 de mayo de 2001, caso J.B. c. Suiza , § 64; en el mismo sentido, SSTEDH de 8 de febrero de 1996, caso John Murray c. Reino Unido, § 45 ; de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders c. Reino Unido, § 68 ; de 20 de octubre de 1997, caso Servet c. Francia, § 46 ; de 21 de diciembre de 2000, caso Heaney y McGuinness c. Irlanda, § 40 ; de 21 de diciembre de 2000, caso Quinn c. Irlanda, § 40 ; de 8 de abril de 2004, caso Weh c. Austria , § 39)" ( STC 54/2015, de 16 de marzo , FJ 7, entre otras muchas; el énfasis es nuestro).

Y, a este respecto, ha considerado específicamente nuestro Tribunal Constitucional que a los efectos del art. 24.2 CE debe considerarse también como imputado al "imputado material", esto es, a "toda persona a quien se atribuya, más o menos fundadamente, un acto punible" ( SSTC 44/1985, de 22 de marzo, FJ 3 ; 135/1989, de 19 de julio, FJ 3 ; 186/1990, de 15 de noviembre, FJ 5 ; 41/1998, de 24 de febrero, FJ 27 ; 14/1999, de 22 de febrero , FJ 6; y ATC 396/1997, de 3 de diciembre , FJ 5).

3. Ahora bien, de acuerdo con el Tribunal Europeo de Derechos Humanos el derecho a no autoincriminarse es un derecho que puede manifestarse de dos formas distintas, en función de las circunstancias concurrentes: de una parte, puede manifestarse como el derecho de todo imputado en un procedimiento punitivo ("acusado en materia penal") **a no aportar** si no lo desea información autoincriminatoria que le reclame el poder público (entre otras, en este sentido, SSTEDH de 25 de febrero de 1993, asunto Funke c. Francia ; de 21 de diciembre de 2000, asunto Heaney y McGuinness c. Irlanda ; y de 3 de mayo de 2001, asunto J. B . c. Suiza ); y, de otra parte, puede concretarse en el derecho de toda persona a que la información que se ha visto obligada o inducida a aportar al poder público sin su consentimiento en el curso de cualquier procedimiento **no se emplee** para fundamentar ulteriormente contra ella una condena penal o una sanción administrativa ( SSTEDH de 17 de diciembre de 1996, asunto Saunders c. Reino Unido; de 19 de septiembre de 2000, asunto I.J.L., G.M.R. y A.K.P. c. Reino Unido; o, en fin, de 27 de abril de 2004, asunto Kansal c. Reino Unido).

A esta segunda manifestación del derecho a no autoincriminarse se ha referido nuestro Tribunal Constitucional en la STC 54/2015, de 16 de marzo , que resuelve un recurso de amparo interpuesto en materia específicamente tributaria. En el FJ 7 de ese pronunciamiento señala, expresamente, lo que sigue: "En relación a la garantía de no autoincriminación en el ámbito tributario, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se ha pronunciado, entre



otras, en las Sentencias de 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders c. Reino Unido*, y de 19 de septiembre de 2000, caso *I.J.L.* y otros *c. Reino Unido*, donde advierte que, **si de acuerdo con la legislación aplicable la declaración ha sido obtenida bajo medios coactivos, esta información no puede ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada, aunque tales declaraciones se hayan realizado antes de ser acusado**" (el énfasis es nuestro).

4. Así pues, y pese a lo que afirma el Tribunal de instancia, la necesaria salvaguarda del derecho a no autoincriminarse no reclama adelantar el inicio del procedimiento tributario sancionador al momento en el que se pueda atribuir al sujeto inspeccionado, más o menos fundadamente, la realización de una infracción tributaria. Reclama que la información que ha sido obtenida bajo medios coactivos -concurriendo la coacción legal que se deriva del artículo 203 LGT - en el procedimiento inspector no sea utilizada posteriormente en el seno del procedimiento tributario sancionador para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario y, más concretamente en el caso que nos ocupa, para fundamentar por parte de la Administración tributaria la imposición de cualesquiera de las sanciones que se cuantifican en función del importe de la cuota liquidada al término del procedimiento de inspección.

Defender lo contrario supondría desposeer a la Administración tributaria de una facultad que le corresponde en el seno del procedimiento inspector con fundamento en el deber constitucional establecido en el artículo 31.1 CE -a saber, la facultad de requerir al sujeto inspeccionado cuanta información con trascendencia tributaria sea necesaria para llevar a buen término las actuaciones de comprobación e investigación- en aras de la supuesta salvaguarda de un derecho fundamental del obligado tributario -el derecho a no autoincriminarse- que no surte efectos en el seno del procedimiento inspector y que nuestro Tribunal Constitucional ha considerado aplicable, en exclusiva, a los procedimientos que pueden concluir en su seno con la imposición de sanciones (tributarias o de cualquier otra naturaleza).

#### **SEXTO.- Acerca de la notificación al mismo tiempo de la liquidación y la sanción a que alude el auto de admisión.**

1. Si bien es cierto que el inicio del procedimiento tributario sancionador antes de que se ponga término al procedimiento inspector puede conllevar, en ciertos casos -y como se pone de relieve en el auto de admisión del presente recurso-, que la notificación de la liquidación y de la sanción coincidan en el tiempo, ni la compatibilidad de esta eventualidad con la ley y con los principios que disciplinan el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria constituye, específicamente, el objeto de la cuestión casacional objetiva a la que debemos dar respuesta en este recurso -en la que se cuestiona, exclusivamente, si el artículo 209.2, párrafo primero, LGT, establece, además de un dies ad quem, un dies a quo para el inicio del procedimiento sancionador tributario-, ni es un resultado que en todo caso debe producirse en los supuestos de inicio anticipado del expediente sancionador. De hecho, bien podría suceder, v. gr., que el inicio del expediente sancionador se produjera antes de dictarse el acto de liquidación del procedimiento inspector; que el acto de liquidación coincidiera en el tiempo con la formulación de la propuesta de resolución sancionadora; y que la resolución sancionadora se dictara tiempo después de la finalización del procedimiento inspector (y dentro del plazo de los seis meses a que, con carácter general, se refiere el artículo 211.2, párrafo 1º, LGT).

2. En cualquier caso, y -insistimos- aun no siendo la cuestión específica sobre la que debemos pronunciarnos, conviene señalar que en los supuestos en los que la notificación de la liquidación y de la sanción coinciden temporalmente -como sucede en el supuesto de autos- se produce una tramitación **conjunta en el tiempo - que no confundida-** de los procedimientos de comprobación e investigación y del procedimientos sancionador que no conlleva una quiebra del principio de separación de procedimientos. Y no constituye una vulneración del principio que establece el artículo 208.1 LGT ni formal ni materialmente.

En estos supuestos, en efecto, la Administración tributaria habrá de tramitar, al menos formalmente, dos procedimientos diferentes (de aplicación de los tributos y sancionador) y casi todas las fases de cada uno de los procedimientos conservan su propia autonomía (iniciación, expedientes, propuestas de resolución y resolución). Y, desde una perspectiva material, acierta el abogado del Estado cuando señala que "la notificación conjunta de liquidación y sanción cuando se siguen procedimientos separados no menoscaba las garantías del administrado, ni convierte la separación de procedimiento en una separación puramente aparente y formal", dado que el "momento en que se inicia el procedimiento (y el momento en que se notifica el acuerdo sancionador), no impide que se reconozcan al obligado tributario todos los derechos que corresponden al 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 (pág. 12 del escrito de interposición del recurso). 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" (págs. 12-13; se cita, en este mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2019, rec. ordinario núm. 83/2018). "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" (pág. 13).

**SÉPTIMO.- 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.

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, por último, no entra en contradicción en modo alguno con lo declarado en nuestra sentencia núm. 1032/2019, de 10 de julio, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 83/2018.

En dicha sentencia anulamos el apartado nueve del artículo único del Real Decreto 1072/2017 y, en consecuencia, el apartado 4 del artículo 25 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, que disponía literalmente lo siguiente:

"En caso de retraso producido en el procedimiento sancionador como consecuencia de la orden de completar el expediente del procedimiento inspector a la que se refieren los artículos 156.3.b) y 157.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se computará una interrupción justificada en el procedimiento sancionador derivado del procedimiento inspector que se hubiera iniciado, desde el día siguiente a aquel en el que se dicte la orden de completar hasta que se notifique la nueva acta que sustituya a la anteriormente formalizada o se le dé trámite de audiencia en caso de que no sea necesario incoar una nueva acta".

Anulamos dicho precepto reglamentario por entender, resumidamente, (i) que el mismo introducía una figura de todo punto extraña a la dinámica del procedimiento sancionador, (ii) que no existía habilitación legal expresa para su regulación reglamentaria y (iii) que resultaba incoherente e ilógica la nueva regulación en cuanto, careciendo ya de relevancia la pretendida interrupción justificada en el procedimiento inspector, se trasladaba esta figura al procedimiento sancionador.

Y añadimos en los dos últimos párrafos del fundamento jurídico sexto de la expresada sentencia lo siguiente:

"En conclusión, ni existe habilitación legal para el reglamento en este campo, ya que la interpretación del art. 211 no permite atribuir esta finalidad a la remisión que hace al art. 104.2 LGT, ni, por otra parte, resuelta congruente la previsión reglamentaria impugnada a tenor de las características del procedimiento sancionador, tal y como está configurado, ya que supondría supeditar el procedimiento sancionador al curso de un procedimiento inspector cuando la voluntad del legislador, y esto es indiscutible, fue la de hacer por completo independiente el sancionador respecto a otros procedimientos tributarios como el de inspección.

La solución legal para la eventualidad que trata de precaver la reforma que introduce el Real Decreto 1072/2017 es clara en la LGT, y radica en que el procedimiento sancionador no se inicie mecánicamente de forma simultánea o acompañada con el inspector. La indudable relevancia del procedimiento inspector en el ejercicio de la potestad sancionadora tiene perfecto acomodo en el esquema legal por la simple regla de no iniciarlo hasta la finalización del procedimiento inspector, conforme prevé el art. 209.2 LGT, que otorga un plazo máximo de tres meses para hacerlo, lo que parece más que suficiente".

Pues bien, de estos dos párrafos no se desprende en absoluto que la Sala estaba declarando -ni siquiera obiter dicta- que el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria impone la apertura del procedimiento sancionador después de notificada la liquidación tributaria, y que, por tanto, impide que el inicio pueda 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 único que dijimos entonces es que no se puede supeditar el resultado de un expediente sancionador a lo acontecido en un procedimiento inspector, que ambos procedimientos deben tramitarse separadamente y que el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria establece con claridad un plazo de caducidad de los expedientes sancionadores. Nada más.

Y eso mismo es lo que, cabalmente, hemos afirmado en los anteriores fundamentos jurídicos y reiteramos ahora:

a) 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.

b) Que la notificación de la liquidación no constituye, por tanto, el límite mínimo para iniciar el procedimiento sancionador.

c) Que en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la liquidación constituye, ciertamente, presupuesto imprescindible para que tenga lugar la sanción tributaria (o, más precisamente, para que se dicte la resolución sancionadora), pero eso es algo distinto de que resulte legalmente necesario que tal liquidación se haya dictado y notificado antes del inicio del procedimiento tributario sancionador.

Lo dijimos con claridad en el último párrafo del número segundo del fundamento jurídico tercero de esta misma sentencia y conviene reiterarlo ahora (porque este es nuestro argumento esencial): puede aceptarse, en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la máxima de que sin liquidación no hay sanción, pero no la de que sin liquidación no puede haber inicio del procedimiento tributario sancionador.

#### **OCTAVO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

1. La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el abogado del Estado pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al decidir lo que sigue: dado que el acuerdo de liquidación aparece fechado el 5 de febrero de 2014, que el 30 de septiembre de 2013 se notificó el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador (con la propuesta de sanción por la comisión de la infracción prevista en el artículo 195.1 LGT), y que el 19 de noviembre de 2103 se puso a disposición de PREFABRI, S.L la rectificación de la propuesta de imposición de sanción, "dichos actos se acordaron y notificaron con anterioridad a la notificación de la liquidación lo que determina, de acuerdo con la doctrina" sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de febrero de 2016 (RCA núm. 5162/2010), "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".

Y es, como hemos señalado, la limitación de iniciar el procedimiento sancionador únicamente cuando se haya notificado previamente la liquidación tributaria, ni viene establecida en el artículo 209.2 LGT o en cualquier otra norma legal o reglamentaria, ni viene impuesta por nuestra sentencia de 3 de febrero de 2016, por lo que la resolución judicial recurrida debe ser anulada en lo que respecta al pronunciamiento sobre el acuerdo sancionador que hemos reproducido.

2. Ahora bien, consta que la demandante en la instancia no solo impugnó el acuerdo sancionador por haberse iniciado el procedimiento sancionador antes de dictarse la liquidación tributaria, sino que también alegó: (i) la "Inexistencia de elemento subjetivo de la infracción tributaria: la conducta del obligado tributario habría estado, en todo caso, amparada en una interpretación razonable de la normativa tributaria"; y (ii) la "Nulidad del acuerdo sancionador, por insuficiente motivación de la concurrencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario". Alegaciones que vertebraban la pretensión sobre las que no se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Si ello es así, la consecuencia lógica es -estando la primera de las alegaciones mencionadas íntimamente ligada a los hechos declarados como probados por la Sala de instancia, y siendo nuestra jurisprudencia sobre la motivación de la culpabilidad muy nutrida y consolidada- ordenar retrotraer las actuaciones hasta el momento anterior a dictar sentencia, para que la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid se pronuncie sobre las alegaciones de Prefabri, S.L. acerca de la resolución sancionadora que no obtuvieron cumplida respuesta en la sentencia impugnada."

#### **TERCERO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

El corolario de lo anterior no puede ser otro que la desestimación del recurso de casación núm. **5758/2019**, interpuesto por don Jorge Deleito García, en representación de **LONTANA SURESTE, S.L.**, contra la sentencia dictada el 19 de junio de 2019 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso nº 74/2018, sobre liquidación y sanción en el Impuesto sobre el Valor Añadido.



Sin que proceda pronunciarse sobre los motivos alegados por la parte recurrente y no considerados por el auto de admisión.

#### **CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

#### **FALLO**

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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión a la sentencia de fecha 23 de julio de 2020 dictada en el recurso de casación número 1993/2019.

**Segundo.** No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Jorge Deleito García, en representación de **LONTANA SURESTE, S.L.**, contra la sentencia número 550 de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 19 de junio de 2019, dictada en el Procedimiento Ordinario 74/2018, sobre Impuesto sobre el Valor Añadido 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 Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

#### **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 26 de enero de 2021, pronunciada en el recurso de casación nº 5758/2019, 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.

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), la primera de la serie de recursos de casación sobre el mismo problema jurídico, basta ahora con una remisión íntegra a cuanto razoné en el voto particular correspondiente, sin necesidad de reproducir su texto íntegro.

Por ello considero que la sentencia debió declarar haber lugar al recurso de casación entablado por LONTANA SURESTE, S.L. contra la sentencia del Tribunal de instancia y, como consecuencia de tal resolución, estimar el recurso contencioso-administrativo y anular la sanción objeto de enjuiciamiento en ese proceso.

Madrid, misma fecha de la sentencia de la que se disiente.

D. José Antonio Montero Fernández D. Francisco José Navarro Sanchís

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