

Controvertido fallo del Tribunal Supremo en que se valida la posibilidad de iniciar un procedimiento sancionador antes de disponer del acuerdo de liquidación

Ángela Atienza Pérez

Abogada del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

Javier Vinuesa Magnet

Socio del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Supremo, en una reciente sentencia con voto particular de dos magistrados, entiende que la Administración puede iniciar un procedimiento sancionador antes de disponer del acuerdo de liquidación, avalando así una práctica habitual de la Administración tributaria.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en su esperada Sentencia 1075/2020, de 23 de julio (rec. núm. 1993/2019), ha declarado en casación que es posible iniciar un expediente sancionador a un contribuyente antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación del impuesto correspondiente.

A esos efectos e interpretando el tenor literal del artículo 209.2 de la Ley General Tributaria —precepto en el que reside el núcleo de la cuestión objeto de la controversia—, el alto tribunal entiende que situar en la notificación de la liquidación o resolución el límite mínimo para iniciar el procedimiento sancionador es forzar —e incluso «retorcer»— el texto de la norma.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Según su criterio, el hecho de que la ley prohíba que los expedientes sancionadores incoados como consecuencia de procedimientos como los 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 implica establecer un plazo máximo para ello, pero no significa que tal notificación se sitúe como el *dies a quo* del plazo de iniciación del procedimiento sancionador. En ese sentido, señala el tribunal, ni el citado precepto ni ninguna otra norma legal o reglamentaria establecen que el procedimiento sancionador deba iniciarse tras la notificación de la liquidación tributaria.

A mayor abundamiento, la Sala entiende aplicable su criterio también en los supuestos de infracciones que causan un perjuicio para la recaudación —en las que la liquidación constituye un presupuesto imprescindible para que tenga lugar la sanción tributaria o, más concretamente, para que se dicte la resolución sancionadora—, ya que en estos casos puede aceptarse la máxima de que *sin liquidación no hay sanción*, pero no la de que *sin liquidación no puede haber inicio del procedimiento tributario sancionador*.

Sobre la base de lo anterior, el Tribunal Supremo estima el recurso interpuesto por el abogado de Estado y ordena retrotraer actuaciones para que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid proceda a analizar si existió elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario —cuestión que también formaba parte de las pretensiones de la parte recurrente y que dicho tribunal no entró a valorar por considerar la imposibilidad de iniciar el procedimiento sancionador antes de haberse dictado la liquidación—.

Sin perjuicio del contenido de la sentencia, se adhiere mediante auto aclaratorio un voto particular del magistrado don Francisco José Navarro Sanchís —al que anunció su adhesión don José Antonio Montero Fernández— por el que se rechaza la interpretación de la Sala. Considera así que la interpretación realizada por la sentencia sobre el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria *contraviene o dificulta significativamente, hasta su virtual abolición, el ejercicio del derecho fundamental, emanado del de defensa y de presunción de inocencia, de la no autoincriminación o nemo tenetur*.

En este sentido, entiende el magistrado que la sentencia contradice el criterio del propio Tribunal Supremo que, en Sentencia de 3 de febrero del 2016 (recurso de casación 5162/2010), ya reconocía la necesidad de disponer del acuerdo de liquidación para poder iniciar el procedimiento sancionador —a diferencia de lo que considera la Sala en la sentencia objeto de análisis, que entiende que la mencionada sentencia de 3 de febrero estaba reproduciendo los argumentos de la entidad recurrente, y no dictando criterio—¹.

¹ Se dice en el voto particular lo siguiente:

«Por otra parte, tampoco se puede compartir cuanto se dice acerca de que la Sentencia de 3 de febrero del 2016 (recurso de casación núm. 5162/2010), ampliamente citada por

Finalmente, el voto particular concluye cuestionando los intereses que han primado en la resolución de la sentencia en detrimento de los derechos fundamentales del contribuyente. Señala así

el abogado del Estado y recogida en la sentencia de la que se disiente, no diga lo que efectivamente, dice, y no poniéndolo en boca de la parte, sino como afirmación propia del Tribunal Supremo, bien que como un *obiter dictum*, lo que dista de la posibilidad, un tanto a la ligera, de negarle no ya valor, sino existencia misma. Indica ésta, en su sentencia, en su fundamento séptimo, sin hacer mención de que se trata de una cita o de un alegato de parte, ni resaltar con comillas o tipo de letra distinta el texto, lo que sigue:

“[...] 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 del 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 del 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 del 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 [...]”».

que «la interpretación efectuada por la sentencia, que habilita a la coexistencia simultánea, incluso totalmente paralela, de un procedimiento de aplicación y otro sancionador, dada su mutua y necesaria interdependencia, supone contravenir, y arrumbar casi definitivamente, el principio de separación de procedimientos reconocido en el artículo 208 de la Ley General Tributaria. [...] En realidad, el núcleo de la sentencia, a la postre, no es otro que el de indicar que nada obsta a la posibilidad [de] que la propia Administración haga sin cortapisas ni trabas lo que ella misma afirma que viene haciendo en el 95 % de los casos [...]. Con el criterio de la sentencia, en cierto modo, se abdica de llevar a su máxima plenitud el principio de control de la legalidad de la actuación de la Administración, así como del sometimiento a los fines que la justifican (artículo 106 CE), pues se confrontan, para la interpretación del alcance de una norma, derechos fundamentales que se dicen, de forma un tanto apodíctica, no infringidos, con reglas meramente instrumentales de funcionamiento, como la celeridad, la eficacia o la economía [...]».

Consideraciones como las expuestas conducen finalmente al autor del voto particular a poner de relieve, en última instancia, la dificultad de conciliar la interpretación vertida en la sentencia con la consecución del bien común, del interés general, o con el respeto por los derechos fundamentales de los administrados.