

La impugnación de sanciones sobre la base de vicios que afectan a una previa liquidación firme

Analizamos la doctrina del Tribunal Supremo acerca de la impugnación de sanciones sobre la base de vicios que afectan a una liquidación previa que es firme y los matices cuando se trata de infracciones de naturaleza formal, como sería, según el tribunal, la del artículo 192 de la Ley General Tributaria.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

El supuesto de hecho analizado es común en el ámbito aduanero. El contribuyente, una sociedad mercantil, presentó una declaración aduanera relacionada con la importación de determinadas mercancías y la Administración requirió al contribuyente la aportación de la documentación acreditativa

del valor declarado de la mercancía importada. La Administración consideró que no quedaba justificado el valor declarado de las mercancías, por lo que incoó un procedimiento de comprobación del valor para su determinación y practicó la correspondiente liquidación tributaria —aunque no se especifica, cabe entender que por el concepto de derechos aran-

celarios—. A continuación, la Administración imputó al contribuyente la infracción tributaria del artículo 192 de la Ley General Tributaria (LGT), que tipifica como infracción la conducta consistente en «incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley».

La liquidación devino firme y el contribuyente impugnó la referida sanción tributaria sobre la base de motivos atinentes a la propia sanción, pero también aduciendo vicios imputables a la liquidación precedente que ya era firme, a saber, la ausencia del presupuesto de la liquidación, la improcedencia del método de valoración empleado y la falta de motivación de la valoración. Respecto a esto último, la sentencia de la instancia, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, resolvió que *«[n]o es admisible por tanto que por vía indirecta, mediante el recurso dirigido contra la resolución sancionadora, se discuta la legalidad del acuerdo liquidatorio habida cuenta [de] su distinta naturaleza y objeto, y que ha precluido tal posibilidad por el transcurso de los plazos legalmente previstos para su impugnación por las vías ordinarias»*.

Frente a la sentencia de la instancia, el contribuyente interpuso un recurso de casación que el Tribunal Supremo admitió mediante un auto en el que consideró, como cuestión con interés casacional objetivo, *«[d]eterminar, en complemento de la jurisprudencia de esta Sala Tercera, Sección Segunda, contenida en las sentencias de 23 de septiembre del 2020*

(rec. 2839/2019) y de 20 de noviembre del 2023 (rec. 1517/2022) si, frente a un acuerdo sancionador por la comisión de una infracción del artículo 192 de la Ley General Tributaria, pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado». Todo ello, en interpretación de los artículos 56.1 y 67.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión reconocido en el artículo 24 de la Constitución.

En la sentencia objeto de análisis, de 9 de abril del 2025, el Tribunal Supremo concluye que, en efecto, el criterio de la Sala de la instancia contradice abiertamente el criterio establecido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre del 2020 (rec. núm. 2839/2019), según el cual, frente a un acuerdo sancionador, pueden oponerse *«cualquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes»*, un derecho que afirma el Tribunal Supremo sobre la base del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión, ex artículo 24.1 de la Constitución.

Ahora bien, el Tribunal Supremo considera que no ha lugar a la casación, distinguiendo el caso analizado de los anteriormente planteados. Indica el Tribunal Supremo que la doctrina establecida en su sentencia de 23 de septiembre del 2020, cuya infracción se invocaba en el supuesto ahora analizado, se

refería a un presupuesto diferente en el cual la conducta típica era la de dejar de ingresar, ex artículo 191 de la Ley General Tributaria, en cuyo caso, señala el Tribunal Supremo que «la eventual existencia de infracciones imputables a la liquidación conlleva la volatilización del presupuesto de hecho tipificador de la sanción». Sin embargo, en el caso analizado, explica el Tribunal Supremo que la sanción impuesta «no está directamente relacionada con la liquidación firme que pretende controvertir ahora, pues no se le castigó por dejar de ingresar la deuda liquidada, sino por una conducta diferente, la prevista en el artículo 192 de la Ley General Tributaria».

Considera el Tribunal Supremo que estamos, en el caso del mencionado artículo 192, ante una «una infracción que consiste en la inobservancia de deberes formales». Así las cosas,

El Tribunal Supremo limita la posibilidad de impugnar sanciones oponiendo vicios de la liquidación previa que es firme

el Tribunal Supremo determina que, frente a la doctrina invocada por el contribuyente, resulta de aplicación el criterio establecido en su posterior sentencia de 20 de noviembre del 2023, que matiza la anterior. Señala el Tribunal Supremo que esta segunda sentencia determina que «la decisión administrativa firme no sólo impide su impugnación, salvo por cauces especiales, sino que también impide que su contenido pueda ser cuestionado de nuevo si se incorpora en una resolución administrativa posterior de carácter sancionador, máxime cuando el tipo infractor no tiene como presupuesto ineludible que la liquidación que

no fue recurrida forme parte de él», añadiendo que de esa doctrina segunda se infiere que «no cabe aducir frente a la sanción motivos concernientes a la liquidación que se hubiera dictado, en aquellos casos en los que no se sanciona el incumplimiento del deber de ingresar configurado en artículo 191 de la Ley General Tributaria». Cabe indicar que, en el supuesto de hecho de la sentencia de 23 de noviembre del 2023, la infracción en cuestión era la tipificada en el artículo 201.3 de la Ley General Tributaria —expedición de facturas con datos falsos o falseados—.

En definitiva, de conformidad con el expresado criterio del Tribunal Supremo, la invocación de motivos de oposición frente a un acuerdo sancionador, relativos a una liquidación que es firme, sólo será posible, con amparo en el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución, cuando dicha liquidación constituya indefectiblemente el presupuesto de hecho de la sanción impugnada, lo cual ha indicado el Tribunal Supremo que tiene lugar sólo y exclusivamente cuando estemos ante la imposi-

ción de una sanción derivada de la infracción del artículo 191 de la Ley General Tributaria. Tal discusión no podrá suscitarse, por tanto, cuando estemos ante sanciones derivadas de infracciones de naturaleza formal que no tengan como presupuesto la previa liquidación dictada.

La sentencia analizada nos invita a efectuar algunas reflexiones adicionales. La primera de ellas es que, pese a la aparente rotundidad con que el Tribunal Supremo se pronuncia respecto a la cuestión indicada, el tribunal parece que no cierra la puerta a que el con-

tribuyente, en cada caso, aduzca un motivo de oposición frente a la sanción que dimanase de la invalidez del acto —liquidación— que le sirva de precedente, justificando debidamente que la liquidación constituye el presupuesto necesario de la sanción impugnada —aunque no se trate de la infracción del artículo 191 de la Ley General Tributaria—. La segunda es que, a nuestro modo de ver, convendría reflexionar críticamente acerca de la calificación como mera infracción formal, a estos efectos, de la tipificada en el artículo 192 de la Ley General Tributaria, especialmente cuando sí se ha presentado declaración y la sanción se cuantifica por «la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados» (art. 192.1, párr. tercero, LGT). En

estos casos resulta difícil, a nuestro modo de ver, diferenciar el supuesto que nos ocupa de los supuestos referidos por el Tribunal Supremo en los que se practica una liquidación regularizando la autoliquidación presentada por un contribuyente y se imputa la infracción del artículo 191.1 de la Ley General Tributaria tomando como base de la sanción la cuota regularizada. E idéntica reflexión crítica cabría realizar cuando la liquidación practicada resulta de una declaración aduanera, por ejemplo, sobre la base de los datos declarados, pero situándose la controversia, por ejemplo, en el ámbito de la valoración. En esos casos resulta difícil, a nuestro entender, concluir que la sanción impuesta sobre la base del artículo 192 de la Ley General Tributaria no tiene como base la liquidación practicada.