



Roj: **STS 2687/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:2687**

Id Cendoj: **28079130022020100380**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/07/2020**

Nº de Recurso: **1993/2019**

Nº de Resolución: **1075/2020**

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

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 211/2019,**
ATS 7675/2019,
STS 2687/2020,
AATS 6022/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.075/2020

Fecha de sentencia: 23/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1993/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/07/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: T.S.J. MADRID CON/AD SEC. 5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1993/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1075/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente



D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguillo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos./a. Sres./a. Magistrados/a. que figuran indicados/a al margen, ha visto el recurso de casación núm. **1993/2019**, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el abogado del Estado, contra la sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, núm. 106/2019, de 31 de enero de 2019, que estima parcialmente el recurso (procedimiento ordinario núm. 368/2017) interpuesto por la mercantil Prefabri, S.L. contra la resolución de 29 de marzo de 2017 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que desestima las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 y NUM001, que anula en parte declarando contrario a Derecho el acuerdo sancionador impugnado y manteniendo el resto de pronunciamientos que en dicha resolución se recogen.

Ha sido parte recurrida la entidad PREFABRI, S.L., representada por el Procurador de los Tribunales don Jaime Briones Sanz.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguillo 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 31 de enero de 2019 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estima parcialmente el recurso núm. 368/2017, interpuesto por Prefabri, S.L. contra la resolución de 29 de marzo de 2017 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid ["TEARM"] que desestima dos reclamaciones económico-administrativas: (a) la núm. NUM000, interpuesta contra el acuerdo de liquidación núm. NUM002 del Inspector Coordinador de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, derivado del acta de disconformidad (A.02) núm. NUM003 relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"], períodos 2009 y 2010, por un importe de 87.612,49 euros (siendo la cuantía de la reclamación de 45.506,48 euros); (b) y la núm. NUM001, interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción derivado de las anteriores actuaciones, relativo al IVA, períodos 2009 y 2010, liquidación núm. NUM004, por un importe de 87.276,00 euros (siendo la cuantía de la reclamación de 47.806,43 euros).

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 10 de abril de 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras frente a PREFABRI, S.L. en relación con el IVA y con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010.

b) El 30 de septiembre de 2013, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de Madrid de la AEAT incoó a PREFABRI, S.L. acta de disconformidad en relación con el IVA (ejercicios 2009 y 2010); en la misma fecha, se notificó al obligado tributario el acuerdo de inicio y propuesta de sanción por la comisión de la infracción prevista en el artículo 195.1 de la LGT, y con posterioridad - el 19 de noviembre de 2013- se puso a disposición de dicho sujeto la rectificación de la propuesta de sanción, de manera que ambos actos se acordaron y notificaron antes del acuerdo de liquidación (el cual se produjo el 5 de febrero de 2014, tal y como se indica en un apartado posterior).

c) El 26 de noviembre de 2013 la Oficina Técnica, a la vista de la propuesta de regularización formulada en el acta, notificó un acuerdo de rectificación de referida propuesta en la que se separaba del criterio del actuario.

d) El Inspector Coordinador de la Oficina Técnica dictó el 5 de febrero de 2014 acuerdo de liquidación, resultando una deuda total a ingresar a cargo de PREFABRI, S.L. de 87.612,49 euros, y también el oportuno acuerdo de imposición de sanción, por un importe total a ingresar de 87.276 euros, al considerarse cometidas infracciones de los artículos 191 y 195 de la LGT.



e) No conforme con el acuerdo sancionador, PREFABRI, S.L. presentó el 14 de marzo de 2014 reclamación ante el TEARM, que fue desestimada mediante resolución de 29 de marzo de 2017.

SEGUNDO.- La sentencia de instancia.

1. Frente a la mencionada resolución del TEARM, la representación de PREFABRI, S.L. presentó recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Madrid, que lo estimó parcialmente -anulando la sanción y confirmando la liquidación tributaria-, a través de la sentencia ahora recurrida, en esencia, respecto de la sanción, con base en los siguientes fundamentos jurídicos:

"OCTAVO.- En relación con el primero de los motivos de impugnación del acuerdo sancionador, el artículo 209.2 de la Ley 58/2003 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 a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución".

A tales efectos ya esta Sección señaló en su Sentencia de 25 de septiembre de 2014 (recurso 1036/2012) en un supuesto en el que se había producido la notificación de la liquidación, dictada con anterioridad a la fecha del acuerdo de inicio del expediente sancionador, pero notificada con posterioridad al acuerdo sancionador, pero no siendo notificado éste con anterioridad a la notificación de las liquidaciones, que tal circunstancia "no determina el incumplimiento de lo dispuesto en el art. 209.2 de la Ley General tributaria que lo que establece es un plazo máximo de tres meses, pero no un plazo mínimo".

Dicho criterio fue sustentado, igualmente, por la sentencia dictada, con fecha 17 de mayo de 2010, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional, pero fue casado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 3 de febrero de 2016 (casación 5162/2010) en la que manifestó lo siguiente: "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".

En el caso de autos el acta de disconformidad se suscribió el 30 de septiembre de 2013 si bien hay un posterior acuerdo de rectificación del acta de 19 de noviembre de 2013 en la que se considera que en tanto que ha quedado suficientemente probado que los gastos deducidos por PREFABRI, S.L. amparados en las facturas emitidas por D. Samuel no corresponden a efectivas entregas de bienes ni prestaciones de servicios, los importes que PREFABRI, S.L. ha satisfecho a D. Samuel mediante transferencia bancaria tendrán la consideración de liberalidad, en tanto que dichos gastos no se encuentran correlacionados con la obtención de ingresos y, en definitiva no podrán tener la consideración de fiscalmente deducibles. Por tanto, la base imponible comprobada es resultado exclusivamente de incrementar la base imponible declarada por el obligado tributario en el importe de las facturas emitidas por D. Samuel.

Ahora bien, el acuerdo de liquidación aparece fechado a 5 de febrero de 2014 y con fecha 30 de septiembre de 2013, así consta en la resolución sancionadora, se había notificado el acuerdo de inicio y propuesta de sanción por la comisión de la infracción prevista en el artículo 195.1 de la LGT y el 19 de noviembre de 2013 se puso a su disposición la rectificación de la propuesta de imposición de sanción, por lo que dichos actos se acordaron y notificaron con anterioridad a la notificación de la liquidación lo que determina, de acuerdo con la doctrina anteriormente señalada, 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".

2. En resumen, la sentencia impugnada concluye que el procedimiento sancionador y, por ende, la resolución sancionadora, son nulos por vulnerar el artículo 209 LGT, siguiendo el siguiente hilo argumental: (i) aunque la misma Sala y Sección del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su sentencia de 25 de septiembre de 2014 (recurso núm. 1036/2012), mantuvo que el artículo 209.2 LGT establece un plazo máximo de tres meses para iniciar el procedimiento sancionador, pero no un plazo mínimo para hacerlo, y este criterio fue sustentado también por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional, en su sentencia de 17 de mayo de 2010, esta última resolución judicial fue casada por el Tribunal Supremo



en su sentencia de 3 de febrero de 2016 (RCA núm. 5162/2010), al considerar que "[l]a necesidad de que el expediente sancionador se inicie una vez practicada la correspondiente liquidación tributaria resulta clara", pues dicha liquidación es requisito imprescindible "para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción", de manera que "[s]in liquidación no hay infracción y, consecuentemente, sanción"; (ii) 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 anteriormente señalada, 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".

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito, fechado el 15 de marzo 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 artículos 209.3 y 211.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; (ii) el artículo 25 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por **Real Decreto** 2063/2004, de 15 de octubre (BOE de 28 de diciembre) ["RGRST"]; y (iii) el artículo 196 del 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, aprobado por el **Real Decreto** 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) ["RGGI"]. Asimismo, entiende infringido el principio de celeridad en las actuaciones administrativas.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 19 de marzo de 2019, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, mediante auto de 9 de julio 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 el incumplimiento del deber de declarar e ingresar correctamente y en plazo la deuda tributaria u otras infracciones que causen perjuicio económico a la Hacienda Pública-, teniendo en cuenta que la sanción se cuantifica en estos casos en función del importe de la cuota liquidada, como un porcentaje de ésta.

2) Precisar si el artículo 209.2, párrafo primero, de la LGT, debe interpretarse en el sentido de que, al prohibir que los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección -entre otros- puedan iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, han de partir necesariamente de tal notificación como dies a quo del plazo de iniciación, sin que por ende sea legítimo incoar tal procedimiento antes de que tal resolución haya sido dictada y notificada a su destinatario".

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*".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

1. El abogado del Estado, en la representación que ostenta, interpuso el recurso de casación mediante escrito de 2 de septiembre de 2019, que observa los requisitos legales.

2. Comienza señalando que el recurso se limita a impugnar el pronunciamiento de la sentencia anulatorio de la sanción, que la entidad recurrente alegó que se había infringido el artículo 209 LGT por "haberse iniciado el expediente sancionador el mismo día que se incoó el acta de disconformidad de IVA de los ejercicios 2009 y 2010, sin que existiera aún el presupuesto de hecho que podía originar el tipo infractor de "dejar de ingresar"" (pág. 3), y que la sentencia de instancia estima el recurso en este punto por las razones que explicita en su FD 8º, que reproduce.

3. Seguidamente, razona sobre las infracciones alegadas, comenzando por la del artículo 209.2 LGT.



A este respecto, se sostiene que, aunque la Sala de instancia modifica el criterio seguido en anteriores resoluciones y estima el recurso en cuanto a la sanción "sobre la base de la supuesta doctrina que sobre el art. 209.2 LGT contiene la sentencia de la Sección 2ª de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 2016, dictada en el rec. cas. 5162/2010" (pág. 5), si se examina el FJ 6º de dicha sentencia, se aprecia que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid "incurre en el error de considerar doctrina de la Sala Tercera lo que no es sino resumen de la alegación de la recurrente en casación que no se confirma dado que la sanción ya se encontraba anulada y el obligado tributario carecía de legitimación para impugnar" (pág. 6). Para reforzar su afirmación, subraya que el propio auto de admisión del recurso advierte que "la sentencia de esta Sala de 3 de febrero de 2016 (recurso de casación ECLI:ES:TS:2016:298) nada indica al respecto puesto que dejó imperejuzgada la cuestión, pues la sanción había sido ya anulada por la Sala de instancia" (págs. 6-7).

4. A juicio del abogado del Estado, "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", "pero no regula el momento en que el procedimiento sancionador, cuando se tramita separadamente, debe iniciarse". "La LGT -se insiste- establece como regla general la separación de procedimientos de liquidación y sancionadores pero no establece 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. 7).

Para apoyar su tesis, cita el artículo 25, apartados 2 y 3, del RGRST, que "regula las especialidades de la tramitación separada del procedimiento sancionador iniciado, como es el caso, a consecuencia de un procedimiento de inspección", del que se desprendería "que el inicio del procedimiento sancionador se vincula a la incoación del acta de Inspección y no a la liquidación que derive del acta" (pág. 7).

Y, con el mismo fin, indica que "la vigente redacción del artículo 211.2 de la LGT, establecida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, carecería de sentido si se considerase que los procedimientos sancionadores deben iniciarse una vez practicada la correspondiente liquidación tributaria", porque "[s]i se entiende que sólo se puede iniciar el procedimiento sancionador una vez que se ha dictado la liquidación y, por tanto, se ha finalizado el procedimiento inspector, no tendría sentido que la norma establezca que se amplíe el plazo del procedimiento sancionador cuando se debe extender el plazo del procedimiento inspector conforme al artículo 150.5 de la LGT" (pág. 8). De hecho -se dice- "esta ampliación sólo puede tener lugar si el procedimiento sancionador se ha iniciado tras la incoación de las actas y posteriormente concurre alguna de las circunstancias del artículo 150.5 de la LGT. Por ello, implícitamente, ese artículo parte de considerar que los expedientes sancionadores pueden iniciarse con anterioridad a que se dicte la liquidación correspondiente" (págs. 8-9). Se aduce, además, que el artículo 211.2 LGT "permite apuntar un argumento sistemático favorable" a la tesis que se mantiene, y que "si tomamos en consideración que el párrafo segundo del apartado 2 del art. 211 LGT se introduce ex novo por la Ley 34/2015, también puede invocarse como interpretación auténtica, esto es, en el sentido de que el propio legislador ha previsto una iniciación anterior a la notificación de la liquidación" (pág. 9).

En la misma línea, se enfatiza que, en virtud del artículo 196 RGGI, "que desarrolla la previsión contenida en el art. 174 LGT, los órganos de Inspección pueden tramitar la declaración de derivación de responsabilidad del artículo 41 de la LGT en el procedimiento inspector, incluidos aquellos en los que la responsabilidad incluya las sanciones" (pág. 9), pero "la competencia para tramitar y resolver estos procedimientos de responsabilidad solo corresponde a los órganos de la Inspección cuando el acuerdo de declaración de responsabilidad se notifique al responsable antes de la finalización del plazo voluntario de ingreso otorgado al deudor principal", de manera que "[s]i 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" (págs. 9-10).

Asimismo, se asevera que "el inicio del procedimiento sancionador con anterioridad a la liquidación se adecúa al principio de celeridad en las actuaciones administrativas como manifestación de los principios de economía y eficiencia consagrados en las normas administrativas generales" (pág. 10).

5. A continuación, en el mismo punto, se destaca que la "instrucción de los delitos contra la Hacienda Pública se inicia tan pronto como el juez toma conocimiento de la "notitia criminis", sin necesidad de que se haya liquidado ni cuantificado la deuda tributaria presuntamente defraudada" (pág. 10); y se advierte que el artículo 153, letra g), LGT, dispone que en las actas de Inspección se hará mención de "[l]a existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios en la comisión de infracciones tributarias" (pág. 10).

Y, "en cuanto a la suficiencia del acta a efectos del principio acusatorio", se llama la atención sobre la STC 76/1990, de 26 de abril, que declara (apartado B del FJ 8) que "si en el acta se consignan hechos que podrían



ser constitutivos de infracción tributaria y ello obliga al actuario a incluir la propuesta de sanción que estime procedente, el alcance de aquélla en la vía administrativa no es otro que el de permitir la incoación del oportuno procedimiento sancionador, en cuya tramitación el contribuyente podrá alegar lo que a su derecho convenga y aportar los medios de prueba que combatan la prueba fundamental presentada por la parte contraria y en virtud de la cual se le imputa la infracción tributaria merecedora de sanción" (págs. 10-11). "Luego, si en el acta ya se refleja esa posibilidad -se arguye-, nada impide que desde dicho momento se inicie el procedimiento sancionador correspondiente ya que existe noticia suficiente del hecho cuya concreción o ratificación, en su caso, tendrá lugar una vez instruido el procedimiento" (pág. 11). "En particular -se añade-, el hecho de que todavía no se conozca la cuantía concreta de la liquidación -en la medida en que puede ser distinta de la establecida en el acta- no es obstáculo para que se inicie el procedimiento sancionador pues nada impide que la propuesta de resolución se ajuste al importe definitivo", porque "no estamos ante un procedimiento abreviado de los previstos en el art. 210.5 LGT en el que la propuesta de resolución se notifica junto con el acuerdo de iniciación" (pág. 11).

6. Por otro lado, el abogado del Estado sale al paso de la siguiente afirmación del auto de admisión: "no es infrecuente que la notificación de la liquidación y la de la sanción coincidan en el tiempo - como aquí sucede-. En tales casos, debemos reflexionar, al examinar las preguntas que deben ser formuladas, si tal proceder no implicaría un menoscabo material, pero efectivo, de la garantía legal de separación de los procedimientos de liquidación y sanción, contenida en el artículo 208 LGT, que no sería así observada de modo **real** y genuino, sino puramente aparente y formal".

En opinión del abogado del Estado, "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).

Estima 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).

Afirma el abogado del Estado que esta Sala fijó "en su momento como doctrina legal que la exigencia del procedimiento separado debía aplicarse conforme a las normas transitorias establecidas en la Ley 1/1998, de defensa de los derechos de los contribuyentes (cfr. STS 18 febrero 2004, rec. en interés de ley 29/2003)", lo que significa "que la separación de procedimientos no es absolutamente imprescindible desde una perspectiva constitucional. Y en lo que afecta al presente recurso, no se pone en juego la separación de procedimientos sino una circunstancia de menor relevancia como es el hecho de que pueda iniciarse el procedimiento en un momento anterior a la notificación de la liquidación o que puedan notificarse ambos acuerdos al mismo tiempo" (págs. 13-14).

7. En otro orden de cosas, el abogado del Estado, para el supuesto de que estimemos el recurso, se pronuncia acerca de la procedencia de la sanción, dado que la Sala de instancia no se pronunció sobre el resto de motivos de oposición a la sanción contenidos en la demanda. Y, a este respecto, afirma: (i) "que la sentencia de instancia admite como probado que los servicios facturados por D. Víctor a PREFABRI, S.L. no se prestaron en realidad" (últimos párrafos del FD 7º; pág. 14); y (ii) que, sentado "que los servicios facturados no se prestaron y, en consecuencia, que no procedía la deducción de las cuotas de IVA, el acuerdo sancionador" debe "confirmarse, sin que pueda aceptarse en un caso como el presente que haya existido una interpretación razonable de la norma y sin que se haya omitido la necesaria motivación de la culpabilidad" (pág. 15; reproduce



los argumentos que en relación con la sanción se contienen en la contestación a la demanda presentada por la Abogacía del Estado en la instancia).

8. Finalmente, el abogado del Estado solicita de esta Sala que fije la "siguiente doctrina, en lo que se refiere a la cuestión objeto del presente recurso:

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-, 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" (pág. 17).

Y, asimismo, se solicita que "se declare que la sentencia de instancia ha infringido el art. 209.2 LGT, y, en su virtud", que, "con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a derecho la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 29 de marzo de 2017 y los actos administrativos de los que trae causa en lo que se refiere al acuerdo sancionador objeto del presente recurso e indebidamente anulado por la Sala de instancia" (págs. 17-18).

QUINTO.- Oposición al recurso de casación de la demandante en la instancia.

1. La representación de PREFABRI, S.L. se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 15 de octubre de 2019, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, comienza negando que la sentencia impugnada vulnere el artículo 209.2 LGT, señalando, entre otras cosas, sobre este particular: (i) que la primera cuestión que se plantea en el presente recurso es la de si es posible iniciar un expediente sancionador por la presunta comisión de la infracción tributaria regulada en el artículo 191 LGT "antes de haberse practicado la correspondiente liquidación por parte de la Inspección de los Tributos" (pág. 2); (ii) que 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 para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción", al menos cuando se aplica la sanción por la infracción del artículo 191 LGT, porque "[e]s obvio que sin liquidación no hay infracción, y consecuentemente, sin infracción no hay sanción", y "[e]n caso contrario se estaría iniciando un procedimiento sancionador para imponer sanciones antes de haberse confirmado la comisión de una infracción tributaria" (pág. 3); (iii) que el abogado del Estado pretende sustentar su tesis, acudiendo al artículo 25.2 y 3 del RGRST, así como a los artículos 150.5, 174 y 211.2 de la LGT; (iv) que "el Título IV de la LGT regula la potestad sancionadora en materia tributaria de manera separada y autónoma de la deuda tributaria, tanto los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como los procedimentales, que se recogen en el RGS" (pág. 3); (v) que "lo que regula el artículo 209.2 de la LGT es uno de los plazos de caducidad del procedimiento sancionador, el otro es el estipulado en el artículo 211.2 de la LGT" (pág. 4); (vi) que "el artículo 209 en su apartado segundo sí establece el momento de inicio del procedimiento sancionador que no es otro que el de la notificación de la liquidación" (pág. 4); (vii) que el procedimiento sancionador "solo puede iniciarse tras la notificación de la liquidación, en caso contrario no existiría presupuesto de hecho habilitante para defender la comisión de una infracción tributaria, máxime cuando ésta consiste en "dejar de ingresar", y ello porque sin liquidación no existe deuda tributaria alguna dejada de ingresar" (pág. 4); (viii) que el abogado del Estado "pretende encontrar apoyo para su tesis en el artículo 25 del RGS, que regula las especialidades de la tramitación separada del procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento Inspector, pero lo que el apartado 2 de dicho artículo establece con claridad es que solo puede iniciarse expedientes sancionadores consecuencia de actas de inspección siempre y cuando las conductas constitutivas de infracción tributaria puesta de manifiesto en el procedimiento inspector no implique liquidación tributaria alguna" (pág. 4); (ix) que de la "atenta lectura del artículo 25.2 del RGS solo puede inferirse que si durante el procedimiento inspector se ponen de manifiesto conductas constitutivas de infracción tributaria, se podrán iniciar cuantos expedientes sancionadores sean necesarios, siempre y cuando no impliquen liquidación tributaria", pero en "caso de que el procedimiento inspector implique la práctica de una liquidación tributaria el procedimiento sancionador no podrá iniciarse en tanto en cuanto no haya una liquidación", pues "el artículo 25.2 del RGS diferencia en la iniciación de los expedientes sancionadores aquellos que dependan de una liquidación de los que no, y en caso de que dependan de una liquidación, no podrán iniciarse en tanto en cuanto esta no exista" (pág. 5); (x) que "la LGT establece un segundo plazo de caducidad para el procedimiento sancionador, cual es el previsto en el artículo 211.2 de la LGT que determina que este procedimiento ha de concluir en el plazo de seis meses desde la notificación del inicio del procedimiento



y dicho artículo no se desnaturalizará por vincular el inicio del procedimiento a la práctica de la liquidación tributaria porque el artículo 211.2 de la LGT establece que el procedimiento sancionador ha de finalizar en el plazo de seis meses desde su iniciación, y el inicio de dicho procedimiento solo depende de su notificación, y ésta perfectamente puede realizarse en el transcurso de tres meses desde la práctica de la liquidación que ponga fin al procedimiento sancionador" (pág. 5); y (xi) que "en relación a la referencia que el segundo párrafo del artículo 211.2 de la LGT hace al artículo 150.5 del mismo cuerpo normativo, no hemos de perder de vista que la Ley 58/2003 en su exposición de motivos reitera que la regla general que ha de presidir el procedimiento sancionador es el de la separación respecto del procedimiento inspector, de modo que el procedimiento sancionador no ha de iniciarse mecánicamente de forma simultánea o acompasada con el inspector, y que la previsión legal no obsta para que el procedimiento sancionador se inicie después de la práctica de la correspondiente liquidación porque la ley prevé expresamente en el artículo 209.2 el inicio del procedimiento sancionador hasta un máximo de tres meses después de dicho acuerdo de liquidación" (págs. 5-6; en defensa de su tesis, cita nuestra sentencia núm. 1032/2019, de 10 de julio).

2. En virtud de lo expuesto, la representación de la entidad demandante en la instancia solicita de la Sala la desestimación del recurso de casación presentado por el abogado del Estado y que fije como jurisprudencia la siguiente: "En aquellos casos en que la Administración tributaria, y especialmente la Inspección de los Tributos haya de iniciar un procedimiento sancionador por la presunta comisión de la presunta comisión de la infracción tributaria consistente en "dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación", debe haberse practicado antes la correspondiente liquidación y haberse llevado a cabo su notificación. Porque la liquidación practicada por la Administración tributaria es requisito sine qua non de la infracción tributaria, puesto que sin liquidación no hay infracción, y consecuentemente, sin infracción no hay sanción. En caso contrario se estaría iniciando un procedimiento sancionador para imponer sanciones antes de haberse confirmado la comisión de una infracción tributaria" (pág. 7).

3. Por último, para el caso de que esta Sala decidiera estimar el recurso, la representación de PREFABRI, S.L. argumenta sobre la improcedencia de la sanción impuesta a la sociedad en relación al IVA de los ejercicios 2009 y 2010, dado que la sentencia impugnada no se pronunció sobre los fundamentos jurídicos Tercero y Cuarto vertidos en el escrito de demanda, en los que abogaba por la nulidad del acuerdo sancionador, fundamentos que reproduce íntegramente y que versan: (i) sobre 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" (págs. 8-10); y (ii) sobre la "Nulidad del acuerdo sancionador, por insuficiente motivación de la concurrencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario" (págs. 11-13).

4. Y se acaba pidiendo de nuevo a esta Sala, de manera más precisa, que fije la siguiente doctrina:

"1) En aquellos casos en que la Administración tributaria, y especialmente la Inspección de los Tributos haya de iniciar un procedimiento sancionador por la presunta comisión de la presunta comisión de la infracción tributaria consistente en "dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación", debe haberse practicado antes la correspondiente liquidación y haberse llevado a cabo su notificación. Porque la liquidación practicada por la Administración tributaria es requisito sine qua non de la infracción tributaria, puesto que sin liquidación no hay infracción, y consecuentemente, sin infracción no hay sanción.

2) El artículo 209.2 de la LGT establece el momento de inicio del procedimiento sancionador que no es otro que el de la notificación de la liquidación. De modo que el procedimiento sancionador solo puede iniciarse tras la notificación de la liquidación, en caso contrario no existiría presupuesto de hecho habilitante para defender la comisión de una infracción tributaria, máxime cuando ésta consiste en "dejar de ingresar", y ello porque sin liquidación no existe deuda tributaria alguna dejada de ingresar. Lo que nos permite manifestar abiertamente que el punto de partida de todo procedimiento sancionador es la notificación de una liquidación tributaria" (págs. 13-14).

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 21 de octubre de 2019, señalándose al efecto, mediante providencia de 14 de mayo de 2020, el día 21 de julio de 2020 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.

1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, impugnada en casación por la Administración General del Estado, es o no conforme a Derecho al anular el procedimiento sancionador y, por tanto, la sanción impuesta a PREFABRI, S.L., demandante en la instancia, por la Inspección tributaria, con el siguiente razonamiento: 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 2013 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".

2. 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 9 de julio 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 el incumplimiento del deber de declarar e ingresar correctamente y en plazo la deuda tributaria u otras infracciones que causen perjuicio económico a la Hacienda Pública-, teniendo en cuenta que la sanción se cuantifica en estos casos en función del importe de la cuota liquidada, como un porcentaje de ésta.

2) Precisar si el artículo 209.2, párrafo primero, de la LGT, debe interpretarse en el sentido de que, al prohibir que los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección -entre otros- puedan iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, han de partir necesariamente de tal notificación como dies a quo del plazo de iniciación, sin que por ende sea legítimo incoar tal procedimiento antes de que tal resolución haya sido dictada y notificada a su destinatario".

Por otro lado, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 209.2 LGT, así como el artículo 25 RGRST, aunque transcribe también los artículos 208.1 y 211.2 de la LGT, y el artículo 3.1.d) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que establece que las Administraciones Públicas "[d]eberán respetar en su actuación y relaciones" el principio de "[r]acionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión".

Contiene, además, el auto de admisión dos afirmaciones de interés. De un lado, que la "sentencia de esta Sala de 3 de febrero de 2016 (recurso de casación 5162/2010, ECLI:ES:TS:2016:298) nada indica al respecto puesto que dejó imprejuzgada la cuestión, pues la sanción había sido ya anulada por la Sala de instancia" (RJ 5º, 2). Y, de otro lado, que "no es infrecuente que la notificación de la liquidación y la de la sanción coincidan en el tiempo -como aquí sucede-", debiendo, en tales casos, "reflexionar, al examinar las preguntas que deben ser formuladas, si tal proceder no implicaría un menoscabo material, pero efectivo, de la garantía legal de separación de los procedimientos de liquidación y sanción, contenida en el artículo 208 LGT, que no sería así observada de modo **real** y genuino, sino puramente aparente y formal" (RJ 5º, 3).

3. Como puede apreciarse, aunque el auto de admisión plantea dos cuestiones distintas, ambas pueden sintetizarse en una (no en vano, el propio auto habla de "la cuestión nuclear" -habría, por tanto, solo una- que encierra el recurso): si el ordenamiento jurídico en general, y el artículo 209.2, párrafo segundo, en particular, en el caso de infracciones que causan un perjuicio económico a la Hacienda Pública, autorizan a la Administración tributaria 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.

Esta es, en resumen, la única cuestión propuesta -perfectamente coherente con el caso enjuiciado, las alegaciones de las partes y la fundamentación jurídica y razón de decidir de la sentencia impugnada-, que, sin más preámbulos, pasamos a resolver.

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 violentarán 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 inculpado"* (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 enjuiciamos, 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 procedimiento 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.

NOVENO.- 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 séptimo de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el abogado del Estado, contra la sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, núm. 106/2019, de 31 de enero de 2019, que estima parcialmente el recurso (procedimiento ordinario núm. 368/2017) interpuesto por la mercantil Prefabri, S.L. contra la resolución de 29 de marzo de 2017 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que desestima las reclamaciones económico- administrativas núms. NUM000 y NUM001, que anula en parte declarando contrario a Derecho el acuerdo sancionador impugnado y manteniendo el resto de pronunciamientos que en dicha resolución se recogen; sentencia que se casa y anula.

Tercero. 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 respuesta en la sentencia que hemos casado y anulado.

Cuarto. 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 Aguillo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

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