

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ077880

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia 465/2020, de 18 de mayo de 2020**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 5732/2017***SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Procedimiento sancionador. Trámite de audiencia. Terminación del procedimiento.** Ambas partes de refieren a la STS, de 13 de diciembre de 2017, recurso nº 2848/2016 (NFJ069158) recaída en un supuesto semejante al que nos ocupa, referida al procedimiento para la liquidación de la deuda tributaria; sin embargo las dos partes disienten de su alcance. Respecto del procedimiento sancionador, considera la recurrente que estamos ante un acto nulo de pleno derecho al haberse omitido el trámite de audiencia, ocasionándoles indefensión, más cuando ya se había interpuesto reclamación económico administrativa cuando se dictó la respuesta a las alegaciones. Para el Abogado del Estado los términos y pretensión que actúa la parte recurrente se excede del ámbito acotado por el auto de admisión. Sobre la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos tributarios existe una abundante jurisprudencia, y aunque en este caso, en puridad, no hay tal omisión, sino una falta de valoración de las alegaciones realizadas, en la práctica si es posible asimilar ambos supuestos, por lo que cabe traer a colación los pronunciamientos que al respecto ha realizado este Tribunal Supremo [Vid., STS, de 26 de abril de 2012, recurso n.º 1917/2009 (NFJ047362)] en los que se sostiene que la ausencia del trámite de audiencia no constituye causa de nulidad de pleno derecho en los procedimientos administrativos no sancionadores. Doctrina, que aplicada al caso que nos ocupa determina que la fecha a tener en cuenta a los efectos de la interrupción del plazo de prescripción es el de la notificación del acto de «respuesta a las alegaciones» de fecha 28 de septiembre de 2009, notificación que tuvo lugar en 8 de octubre de 2009. Vistos que la liquidación se extendió a la totalidad de trimestres de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, y como consta las actuaciones inspectoras se prolongaron por plazo superior a doce meses, han de considerarse prescritos los períodos correspondientes a los trimestres primero y segundo del ejercicio de 2005. Aunque en puridad en el caso que nos ocupa no hubo omisión del trámite, dado que el contribuyente hizo las alegaciones dentro del plazo al efecto, el no tener estas en cuenta, equivale materialmente a la propia omisión, pues se prescinde de las garantías básicas de contradicción y defensa, resolviendo de espaldas al contribuyente, lo que determina sin más la nulidad radical del acto sancionador, y siendo este nulo de pleno derecho no cabe subsanación a posteriori dentro del mismo procedimiento de este trámite esencial una vez dictada la resolución sancionadora. Articulando la Ley instrumentos para llevar a efecto la revocación del acto. A la cuestión con interés casacional objetivo cabe responder que en el procedimiento sancionador las actuaciones concluyen con la notificación del acuerdo de imposición de sanción dictado prescindiendo de las alegaciones formuladas por el obligado tributario dentro del plazo legalmente conferido para ello y no con la notificación del posterior acto administrativo en el que se da respuesta a tales alegatos. Interpretación que aplicada al caso concreto debe conllevar la declaración de nulidad de las sanciones impuestas, en tanto que la resolución con la que finalizó el procedimiento sancionador era nula de pleno derecho por vulneración del derecho de defensa, arts. 24 y 25 de la CE [Vid., ATS, de 16 de abril de 2018, recurso nº 5732/2017 (NFJ070384) que plantea el recurso contra la STSJ Cataluña, de 8 de junio de 2017, recurso nº 1097/2013 (NFJ070382), que se casa y anula].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 89, 103, 150, 157, 210 y 239.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 34 y 62.

Constitución Española, arts. 10 y 24.

**PONENTE:**

*Don José Antonio Montero Fernández.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 465/2020

Fecha de sentencia: 18/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5732/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/04/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 5732/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

## SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente  
D. José Díaz Delgado  
D. Ángel Aguallo Avilés  
D. José Antonio Montero Fernández  
D. Francisco José Navarro Sanchís  
D. Jesús Cudero Blas  
D. Isaac Merino Jara  
D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 5732/2017, interpuesto por la entidad Instalaciones Especiales del Cima, S.A. (INECSA), representada por el procurador de los Tribunales D<sup>o</sup>. Luis de Villanueva Ferrer, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Daniel Tarroja Piera, contra la sentencia n.º. 448, de 8 de junio de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 1097/2013, contra la resolución del Tribunal económico- Administrativo Regional de Cataluña de 16 de mayo de 2013, desestimatoria de las reclamaciones acumuladas 08/9821/2009, 08/9822/2009, 08/10890/2009 y 08/10891/2009, presentadas contra los acuerdos de 31 de julio de 2009 de liquidación de IVA, ejercicios 2005, 2006 y 2007, y sancionadores.

Han comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

En el procedimiento ordinario n.º 1097/2013, seguido en la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, con fecha 8 de junio de 2017, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Se desestima el recurso contencioso-administrativo número 1097/2013 interpuesto por la entidad Instalaciones Especiales del Clina, S.A., contra el acto objeto de esta Litis; con imposición en costas a la recurrente hasta el límite máximo de dos mil euros".

### **Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de la entidad Instalaciones Especiales del Cima, S.A. (INECSA), se presentó escrito con fecha 22 de septiembre de 2017, ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 16 de octubre de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente, la entidad Instalaciones Especiales del Cima, S.A. (INECSA), representada por el procurador de los Tribunales D<sup>o</sup>. Luis de Villanueva Ferrer, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Daniel Tarroja Piera, y como parte recurrida, La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

**Tercero. Admisión del recurso.**

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 16 de abril de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si las actuaciones del procedimiento inspector o sancionador concluyen con la notificación del acuerdo de liquidación o de imposición de sanción dictado prescindiendo de las alegaciones formuladas por el obligado tributario dentro del plazo legalmente conferido para ello o si, por el contrario, concluyen con la notificación del posterior acto administrativo en el que se da respuesta a tales alegatos.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 157 y 210 de dicho texto legal".

**Cuarto. Interposición del recurso de casación y oposición.**

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador Dº. Luis de Villanueva Ferrer, en nombre y representación de la entidad Instalaciones Especiales del Cima, S.A. (INECSA), por medio de escrito presentado el 7 de junio de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- El artículo 150 y 157 de la LGT, en lo que se refiere a la liquidación tributaria confirmada por la sentencia de instancia.

2.- El artículo 210 de la LGT, en cuanto al expediente sancionador.

La recurrente sostiene sobre la primera infracción ( artículos 150 y 157 de la LGT), según el auto de admisión, el Tribunal Supremo ya ha establecido en su Sentencia número 1959/2017, de 13 de diciembre (RJ/2017/5758) que la resolución por la que se da respuesta a las alegaciones presentadas por el obligado tributario no es ajena al procedimiento inspector y que esa es la que determina el dies ad quem a efectos del artículo 150 de la LGT. Sobre la segunda infracción ( artículo 210 de la LGT), no existe jurisprudencia acerca de las consecuencias de dictarse una resolución posterior al Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador en la que se examinen las alegaciones presentadas por el obligado tributario, si bien existe una consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo, acerca de la nulidad de pleno derecho de aquellos expedientes sancionadores que no han respetado el trámite de audiencia. En consecuencia y vista la jurisprudencia de aplicación al supuesto que nos ocupa, la sentencia recurrida del TSJ de Catalunya infringe la misma por cuanto confirma una actuación administrativa en la que se ha infringido el artículo 150 de la LGT a tenor de la última jurisprudencia del Tribunal Supremo y en la que, se ha confirmado una sanción administrativa en la que fue omitido formalmente el trámite de audiencia al interesado, al no darse respuesta a las alegaciones presentadas en tiempo y forma e infringiéndose el artículo 210 y 211 de la LGT.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que "proceda a dictar en su día, sentencia por la que casando y anulando la sentencia recurrida, se estime plenamente el recurso en los términos expuestos".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que le es propia, por escrito presentado con fecha 18 de octubre de 2018, formulo oposición al recurso de casación manifestado respecto a la infracción de los artículos 150 y 157 de la LGT, que la prescripción se habría interrumpido con la primera liquidación que reúne todos los requisitos para reputarse como tal y fue debidamente notificada al interesado. (i) El acuerdo de 31 de julio de 2009 es una liquidación tributaria. Nos encontramos ante una liquidación tributaria que es el acto resolutorio del procedimiento de comprobación e inspección. (II) La falta de valoración de las alegaciones no invalida la liquidación. El hecho de que no se tomaran en consideración las alegaciones de los interesados al Acta

de disconformidad, no anula el Acuerdo de liquidación, que es válido y eficaz, ya que los obligados tributarios no han visto mermados sus derechos de defensa. (iii) Buena fe y actos propios, ya que la Administración, primero concedió una ampliación del plazo para formular alegaciones y luego, transcurridos unos días desde el vencimiento del plazo para presentarlas, dictó liquidación. (IV) Interrupción de la prescripción. Existió una liquidación válida y eficaz, dictada el 31-7-2009 y notificada el 1-9-2009, por lo que, a los efectos de los artículos 66 y siguientes de la LGT surtió efectos interruptivos de la prescripción. El acuerdo posterior en el que se valoraron las alegaciones del recurrente, constituye un acto de ratificación del anterior, pero no le priva de eficacia interruptiva de la prescripción. (V) Aplicación de la doctrina de la STS de 13-12-2017. Para el que caso de que por aplicación de la doctrina establecida en la referida sentencia considere que la única liquidación que puede surtir efecto, en cuanto sustituye a la anterior, es la dictada el 28-9-2009 y notificada el 8-10-2009, solicita el Sr. Abogado que el pronunciamiento de la Sala se limite a declarar que la prescripción se interrumpió en esta última fecha (8-10-2009).

Y, respecto a la infracción del artículo 210 de la LGT, el Sr. Abogado del Estado manifiesta que: (i) el acuerdo sancionador se dictó dentro del plazo máximo de duración del procedimiento sin que se produzca caducidad. (ii) y en el presente caso no concurre el supuesto de nulidad de pleno derecho invocado de contrario, porque la Inspección no prescindió del trámite de audiencia sino que, una vez transcurrido el plazo para formular alegaciones sin que se tuviera constancia de su presentación, dictó el acuerdo sancionador, posteriormente ratificado a la vista de las alegaciones, remitiéndose a los acertados pronunciamientos de la Sala de instancia (en cuanto que la posibilidad de completar el acto es una alternativa válida a la retroacción).

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que, fijando como doctrina la que se postula en el apartado anterior, desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

#### **Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.**

Por providencia de 28 de febrero de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 21 de abril de 2020. Este recurso ha sido deliberado por los medios tecnológicos disponibles en la fecha que ha sido posible, como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Objeto del presente recurso de casación.**

Se recurre la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 8 de junio de 2017, recaída en el procedimiento ordinario 1097/2013, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 16 de mayo de 2013, que a su vez desestimó las reclamaciones contra acuerdos de liquidación de IVA ejercicios 2005, 2006 y 2007, y sancionadores.

La Sala de instancia respecto de la cuestión que en este recurso de casación interesa, pues es la única que se ha considerado que presenta interés casacional objetivo, se pronunció en los siguientes términos:

"Incongruencia omisiva total en la actuación del órgano inspector y del TEAR, determinante de indefensión. Vulneración de los artículos 24-1 y 120-3 de la Constitución. Vulneración de los artículos 89.1 de la Ley 30/1992, y 34-1,) y m ), 103.1 , 157-1 y 3 , y 239-2 de la LGT. Indefensión.

Esta alegación se predica del acuerdo de liquidación y del acuerdo de imposición de sanción.

Los hechos que sustenta la alegación en lo que se refiere al acuerdo de liquidación, se sitúan en dos momentos de las actuaciones:

1. En la puesta de manifiesto del expediente previa a la suscripción del acta, exponiendo la demandante que se le dió trámite de audiencia y alegaciones el 29 de junio de 2009, citando al compareciente para el día 1 de

julio siguiente haciéndose constar también que se le citaba para la firma de las actas el 13 de julio; que presentó alegaciones el 10 de julio en la oficina de correos que fueron recibidas el día posterior al de suscripción del acta, aunque ya había adelantado a la Inspección una copia del escrito de alegaciones; que el mismo día 13 de julio, de suscripción del acta, presentó un informe que analizaba las operaciones de compra y venta discutidas por la Inspección, describiendo su alcance y contenido de las auditorías interna y externa anuales y procesos inherentes a la actividad económica, y que era consecuencia de lo expuesto en el punto B) de la alegación segunda relativo a la justificación de las compras y ventas de los años 2005, 2006 y 2007; y que si bien en el acta se incorporó una referencia a las alegaciones, no se tuvo en cuenta aquél informe a la hora de rebatir o entrar a discutir las alegaciones presentadas.

2. Que las alegaciones al acta, se presentaron el 30 de julio de 2009 en plazo, con nuevo informe técnico de un ingeniero técnico industrial que tenía por objeto la verificación de la utilización por la empresa de los materiales adquiridos a proveedores, en concreto de la chapa galvanizada, necesarios para el desarrollo de la actividad; que al día siguiente 31 de julio fue dictado el acuerdo de liquidación, sin hacer referencia alguna al escrito de alegaciones.

De todo ello concluye que el trámite de audiencia fue aparentemente cumplimentado, y que la actuación del órgano inspector y su confirmación por el TEAR adolecen de incongruencia total omisiva pues no tuvieron en consideración las alegaciones efectuadas antes de la firma del acta ni las que se efectuaron antes de la notificación del acuerdo de liquidación, y con ello se provocó indefensión, poniendo, además, de manifiesto que en el ánimo de la Inspección no existía la más mínima voluntad de entrar a analizar las alegaciones.

En lo que se refiere al acuerdo sancionador, presenta como hechos los siguientes: que el 13 de julio de 2009 se notificó la comunicación de inicio de expediente sancionador; que el 30 de julio presentó alegaciones en plazo y que el día siguiente, 31 de julio, se dictó el acuerdo de imposición de sanción, sin referencia alguna al escrito de alegaciones.

Por tanto, las conclusiones son las mismas.

Nulidad de pleno derecho por prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Desviación de poder.

Esta alegación se refiere a dos resoluciones notificadas el 8 de octubre de 2009 por la Jefe de la Oficina técnica, que, se afirma en la demanda, se desestimaron las alegaciones presentadas contra la liquidación y sanción, calificándose como ratificación de los anteriores acuerdos.

Considera la demandante que se prescindió total y absolutamente del procedimiento porque los procedimientos ya habían concluido con las anteriores resoluciones, o, sí se prefiere, fueron dictadas al margen de todo procedimiento, y constituyen desviación de poder porque su fin era intentar subsanar un error procesal cometido, todo lo que es causa de nulidad de pleno derecho y de anulación conforme al art. 62.1 e) de la Ley 30/1992

El Tribunal Constitucional tiene establecido que por indefensión ha de entenderse el impedir a una parte, en un proceso o procedimiento, toda vez que las garantías establecidas en el art. 24.1 de la CE son también de aplicación a los procedimientos administrativos sancionadores, el ejercicio de su derecho de defensa, privándole su potestad de alegar y justificar sus derechos e intereses.

La indefensión a que se refiere el art. 24.1 de la CE es solo aquella que produzca un real y efectivo menoscabo del derecho a defensa.

Así, "No se da indefensión cuando ha existido la posibilidad de defenderse en términos reales y efectivos, o cuando no se ha llegado a producir efectivo y real menoscabo del derecho de defensa" - SSTC 7/1984 y 64/1986, entre otras muchas-.

El TS, en su sentencia de 7 de febrero de 2007, recurso de casación nº. 6458/2002, por todas, se ha pronunciado en el sentido de que, "tratándose de actos administrativos, la protección inherente al derecho fundamental reconocido solo opera en relación a los que tengan un contenido sancionador", matizando que "esa protección deberá invocarse en relación a actos administrativos que, además de haber sido dictados en el marco de un procedimiento que pueda merecer la calificación de procedimiento sancionador, sean definitivos, y por esa razón tengan en sí mismos un efectivo contenido sancionador".

Si consideramos el acuerdo de liquidación, cabe traer a colación la STS de 12 de diciembre de 2008, recurso casación núm. 2067/2005, y la de 3 de julio de 2015, recurso casación nº. 3841/2013, que se pronuncian en el sentido de que "La omisión del trámite de audiencia en procedimientos no sancionadores no constituye por sí misma o por sí sola ninguna de las dos causas de nulidad de pleno derecho previstas en las letras a) y e) del

número 1 del artículo 62 e la Ley 30/1992, sino que queda regida por la previsión del número 2 del artículo 63 de la misma Ley, de suerte que solo determinará la anulabilidad del acto dictado en el procedimiento en que se omitió si dió lugar a una indefensión real y efectiva del interesado".

Aplicando tales criterios al presente caso resulta que en ninguno de los expedientes se privó a la interesada del trámite de audiencia para presentar alegaciones y pruebas, sin más que habiendo sido recepcionados los escritos tras dictarse los correspondientes acuerdos, por cuanto fueron remitidos por correo el último día para presentar alegaciones, - factor que también se ha de ponderar- se estuvo en la procedencia de contestar a las alegaciones y valorar las pruebas en posteriores acuerdos que ratificaron los anteriores, con lo cual se cumplimentó en su totalidad la efectividad del trámite de audiencia y se observó el principio de congruencia, eliminando así todo atisbo de indefensión, de suerte que la interesada ha podido ejercer su derecho de defensa en vía económico administrativa y luego jurisdiccional con pleno conocimiento de causa.

Sin embargo la recurrente pretende privar a aquellos acuerdos de todo efecto, al punto que reprocha la concurrencia de causa de nulidad de pleno derecho por omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, lo que la Sala no comparte dada la evidencia de que sí existieron aquellos procedimientos, sin más que adolecían de dar cumplida respuesta a las alegaciones, lo que es una cosa distinta, y no prohibida por el ordenamiento porque si el órgano competente para resolver puede acordar la retroacción de actuaciones en el caso de omisión del trámite de audiencia, con mayor motivo puede completar la resolución contestando a las alegaciones cuando del trámite sea éste el exclusivo extremo omitido, y más, queremos poner de manifiesto, cuando la inspeccionada no era ajena a la situación creada, lo que a su vez sirve para considerar que no concurrió desviación de poder ni ninguna intención torticera por parte de la Administración".

Para completar el relato fáctico cabe hacer las siguientes concreciones:

- El 13 de julio de 2009, se incoa acta de disconformidad en relación con el IVA, ejercicios 2005 a 2007.
- El 30 de julio de 2009, dentro de plazo y a través del servicio de correos, presenta alegaciones.
- El 31 de julio de 2009 se dictan acuerdos de liquidación -resultando una deuda de 224.646,55 euros- y de imposición de sanción por la comisión de una muy grave, por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria en el plazo establecido para ello, y grave, por acreditar improcedentemente partidas a compensar en declaraciones futuras.
- El 6 de agosto de 2009 tiene en la dependencia administrativa competente los escritos de alegaciones a las propuestas de liquidación y sanción emitidas.
- El 28 de septiembre siguiente, la AEAT dicta dos resoluciones, calificadas como "Respuesta a las alegaciones", notificadas el 8 de octubre de 2009.

### **Segundo. Sobre la cuestión con interés casacional y planteamiento de las partes.**

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

"Determinar si las actuaciones del procedimiento inspector o sancionador concluyen con la notificación del acuerdo de liquidación o de imposición de sanción dictado prescindiendo de las alegaciones formuladas por el obligado tributario dentro del plazo legalmente conferido para ello o si, por el contrario, concluyen con la notificación del posterior acto administrativo en el que se da respuesta a tales alegatos".

Las normas sobre las que el auto de admisión centra el foco de atención son los arts. 150, 157 y 210 de la LGT.

Como es de apreciar de la transcripción que se ha hecho de la sentencia de instancia, se le da el mismo tratamiento jurídico al defecto de no haber tenido en cuenta la AEAT las alegaciones en ambos procedimientos, el inspector al liquidar y el sancionador al sancionar; sin embargo, en el auto de admisión se distingue entre dichos procedimientos, lo que ya apunta que el mismo defecto puede dar lugar a consecuencias distintas en uno u otro procedimiento.

Las dos partes procesales en este recurso de casación, van a distinguir las consecuencias según el tipo de procedimiento.

Ambas partes analizan el pronunciamiento de este Tribunal, sentencia de 13 de diciembre de 2017, rec. cas. 2848/2016, recaída en un supuesto semejante al que nos ocupa, referida al procedimiento para la liquidación de la deuda tributaria; sin embargo las dos partes disienten de su alcance. Para la parte recurrente estamos ante

una actuación, la denominada "respuesta a las alegaciones", sui géneris sin respaldo legal alguno, que además se produce cuando ya había interpuesto reclamación económico administrativa contra la liquidación y se había solicitado la suspensión de la liquidación, por lo que dicho acto es nulo de pleno derecho por haber prescindido de un trámite esencial en tanto que la Administración conocía la reclamación y la solicitud de suspensión, por lo que debió de acudir, en su caso, a alguno de los procedimientos dispuestos para dejar sin efecto los actos administrativos, como la revocación; en todo caso, entiende que la sentencia no es correcta, puesto que de haber aplicado la tesis jurisprudencial representada en la citada sentencia de 13 de diciembre de 2017, debió decretarse la prescripción de los períodos correspondientes al primer y segundo trimestres de 2005. Para la parte recurrida, en cambio, en realidad la cuestión a dilucidar se desenvuelve de cara a determinar si el plazo para interrumpir la prescripción empezó a correr al momento de notificarse el acto liquidatorio, o posteriormente al dar respuesta a las alegaciones del contribuyente, siendo lo cierto que el primer acto reunía todos los requisitos para su validez, siendo un acto resolutorio válido el acto posterior pronunciándose sobre las alegaciones carece de relevancia, pues este es simplemente un acto de mera ratificación que no priva de eficacia al anterior, y en todo caso, no cabría declarar la nulidad sino aplicar la tesis jurisprudencial a efectos del cómputo del momento de interrupción del plazo de prescripción.

Respecto del procedimiento sancionador, considera la recurrente que estamos ante un acto nulo de pleno derecho al haberse omitido el trámite de audiencia, ocasionándoles indefensión, más cuando ya se había interpuesto reclamación económico administrativa cuando se dictó la respuesta a las alegaciones. Para el Sr. Abogado del Estado los términos y pretensión que actúa la parte recurrente se excede del ámbito acotado por el auto de admisión.

### **Tercero. Consecuencias de no haber tenido en cuenta las alegaciones en el procedimiento inspector.**

Antes de iniciar el examen del debate, es necesario salir al paso de la alegación de la parte recurrida que señala que existe un exceso en las pretensiones de la parte recurrente respecto de la cuestión identificada como de interés casacional objetivo, que se limita a resolver sobre si la fecha a tener en cuenta es la de la resolución liquidatoria y sancionadora o de las posteriores dando respuesta a las alegaciones del contribuyente, en tanto que siendo ello así, no puede obviarse que para llegar a una u otra conclusión se exige una previa calificación jurídica de los vicios constatados y, en su caso, de la posibilidad de que de los mismos pueda derivar una declaración de consecuencias que son las que, a la postre, pretende materializar la parte recurrente solicitando su declaración. No es lo mismo, que los vicios sean irrelevantes o den lugar a la nulidad de lo actuado, por un lado, ni tampoco una calificación en uno u otro sentido resulta ajena a la propia interrupción de los plazos de prescripción.

1 .El trámite que es objeto de atención dentro de las actuaciones inspectoras se contempla en el art. 157.3 de la LGT, que dispone que "En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar", y en el art. 188.1 del Real Decreto 1065/2007 , que prevé que "Cuando el obligado tributario se niegue a suscribir el acta, la suscriba pero no preste su conformidad a las propuestas de regularización y de liquidación contenidas en el acta o no comparezca en la fecha señalada para la firma de las actas, se formalizará un acta de disconformidad, en la que se hará constar el derecho del obligado tributario a presentar las alegaciones que considere oportunas dentro del plazo de los 15 días, contados a partir del día siguiente al de la fecha en que se haya producido la negativa a suscribir, se haya suscrito o, si no se ha comparecido, se haya notificado el acta".

Sobre la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos tributarios existe una abundante jurisprudencia, y aunque en este caso, en puridad, no hay tal omisión, sino una falta de valoración de las alegaciones realizadas, en la práctica si es posible asimilar ambos supuestos, por lo que cabe traer a colación en este recurso de casación los pronunciamientos que al respecto ha realizado este Tribunal Supremo, valga por todas por ejemplo la sentencia de 26 de abril de 2012, rec. 1917/2009, que a su vez se remite a la sentencia de 11 de julio de 2003, rec. cas. 7983/1999, en la que dijimos:

"Así, ninguna de las causas de nulidad contempladas en el art. 62 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP- PAC) -hoy art. 47 de la Ley 30/2015- resulta aplicable a la simple falta del trámite de audiencia. No lo es la prevista en la letra a), según la cual son nulos de pleno derecho aquellos actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades

susceptibles de amparo constitucional, porque el derecho a la defensa sólo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional en el marco de un procedimiento sancionador, por la aplicación al mismo -aun con cierta flexibilidad- de las garantías propias del proceso penal, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de este Tribunal Supremo; fuera de ese ámbito sancionador, la falta del trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional. Por otra parte, la falta de un trámite como el de audiencia, por esencial que pueda reputarse, no supone por sí misma que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido ( STS de 13 de octubre de 2.000 -recurso de casación 5.697/1.995-), que puede subsistir aun faltando la sin duda decisiva audiencia del interesado, por lo que tampoco le afecta, en principio, la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra e) del art. 62 LRJAP-PAC.

Por otra parte, es claro que a la ausencia del trámite de audiencia le es de aplicación de manera muy directa la previsión del apartado 2 del artículo 63 de la Ley 30/1.992, que establece la anulabilidad de un acto administrativo por defecto de forma cuando éste de lugar a la indefensión del interesado" [FD Segundo; en el mismo sentido, las Sentencias de 16 de noviembre de 2006 (rec. cas. nº. 1860/2004)].

En definitiva, la ausencia del trámite de audiencia no constituye causa de nulidad de pleno derecho en los procedimientos administrativos no sancionadores. La falta de audiencia en el procedimiento inspector, en el caso de concurrir, no constituiría un supuesto de nulidad de pleno derecho; recordar que en nuestro ordenamiento las causas de nulidad radical o absoluta de los actos administrativos son tasadas y poseen carácter excepcional y deben ser interpretadas con carácter restrictivo; sin que la singularidad del presente caso, esto es, el que después de la resolución sin tener en cuenta las alegaciones se dictara acto en respuesta a las mismas, cuando ya estaba aquella impugnada y solicitada la suspensión, nada añade ni incide en el régimen general expuesto respecto de las exigencias para identificar un supuesto de nulidad radical, en dicha línea cabe apuntar la sentencia de 13 de diciembre de 2017, rec. cas. 2848/2017, sobre la que luego volveremos. Como ha quedado expuesto con cita y transcripción de la jurisprudencia, en este tipo de procedimiento la ausencia del trámite de audiencia, en todo caso, podría dar lugar a la anulabilidad del acto, pero siempre que dicho vicio suponga una disminución efectiva y real de las garantías y produzca indefensión; siendo la indefensión un concepto material, que no surge de la sola omisión de cualquier trámite, sino que debe ser una indefensión real y efectiva; en el caso que nos ocupa, la parte recurrente liga a la simple omisión del trámite -en este caso falta de valoración de las alegaciones en un primer acto- la quiebra procedimental invalidante productora de indefensión, como consecuencia obligada, sin tan siquiera reparar y hacer esfuerzo alguno en concretar su incidencia material en sus derechos y garantías procedimentales, lo cual resulta a todas luces insuficiente a los efectos de declarar la anulabilidad del acto impugnado y con ella ordenando la retroacción de actuaciones para volver a cumplimentar dicho trámite, sino que sólo cabe reconocer un defecto formal no invalidante e irrelevante jurídicamente, de ahí que debamos entrar a analizar cuál es la fecha a tener en cuenta en los términos en que se formula la cuestión en el auto de admisión.

Dicho lo anterior, tampoco cabe acoger las alegaciones del Sr. Abogado del Estado en cuanto los alegatos que opone en el sentido que el primer acto reúne todos los requisitos necesarios para su validez dando respuesta a la totalidad de las alegaciones que hizo el contribuyente, sin que la ratificación posterior haga perder su eficacia al primero, pues una oposición similar a la aquí hecha fue valorada y resuelta ya en la citada sentencia de 13 de diciembre de 2017, rec. cas. 2848/2016, sin que exista razón alguna para rectificar o modificar la misma, dicha ocasión se dijo:

"En este segundo motivo de casación se defiende que la sentencia recurrida ha infringido los artículos 103 de la Constitución y 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en cuanto contemplan los principios de eficacia, eficiencia y buena fe en la actuación administrativa, en relación con los artículos 150 y 104.2 de la Ley General Tributaria.

Una parte del razonamiento del Abogado del Estado en este motivo se asienta en una hipótesis que no ha concurrido: si la Inspección hubiera guardado silencio al detectar las alegaciones del contribuyente, éste se habría visto abocado a deducir el recurso correspondiente contra la (única) liquidación, siendo así que en tal supuesto no se habría producido la superación del plazo de duración del procedimiento inspector. Como la Inspección actuó de buena fe al tener en cuenta tales alegaciones y dictó el acuerdo de 25 de marzo de 2010, un razonamiento como el contenido en la sentencia recurrida vulneraría ese principio esencial.

A pesar del encomiable esfuerzo argumentativo del Abogado del Estado en la defensa de este motivo, varias razones impiden su acogimiento:

1. El ordenamiento jurídico tributario otorga al sometido a inspección no solo el derecho a efectuar alegaciones al acta de disconformidad, sino el derecho a que esas alegaciones sean tenidas en cuenta -sea para acogerlas, sea para rechazarlas- en la liquidación tributaria correspondiente.

2. Esa liquidación constituye el acto resolutorio por el que la Inspección realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria ( artículo 101.2 de la Ley General Tributaria).

3. Para que esa resolución sea completa y responda eficazmente al deber de la Administración de ajustarse al ordenamiento es menester que cuente con todos los elementos necesarios para su adopción; y entre esos elementos esenciales está, sin duda, la opinión del interesado en el procedimiento sobre las vicisitudes del mismo y sobre la resolución que, a su juicio, será la que resulte conforme a Derecho.

4. De aceptarse la tesis del recurrente en casación (según la cual solo hay en nuestro caso una liquidación y ésta es la que se dictó sin tener en cuenta las alegaciones en plazo del contribuyente) estaríamos convirtiendo a ese trámite - esencial, como vimos- en algo puramente superfluo, prescindible, inane a los efectos del procedimiento. Y eso no es, a nuestro juicio, lo que ha querido el legislador al afirmar en el artículo 157.5 de la aquí aplicable Ley General Tributaria de 2003 que " recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado".

5. Es cierto que podría suceder lo que apuntamos más arriba (la Administración da la llamada por respuesta y consigue que el acuerdo final sea el primero, dictado en plazo), pero ello no debe llevarnos a la creencia de que la actuación contraria (dictar un segundo acuerdo a tenor de los alegaciones) sea especialmente meritoria o encomiable: es, simplemente, la única que se atempera debidamente al deber de la Administración de servir con objetividad y buena fe a los intereses generales y ajustarse a la ley y al derecho en su toma de decisiones. En otras palabras, si la Administración -conociéndolas- omite toda referencia a las alegaciones del contribuyente y lo hace, además, para evitar el transcurso de un plazo del procedimiento estaría quebrantando la buena fe que debe presidir las relaciones con los administrados, especialmente en aquellos supuestos en los que puede producirse efectos gravosos para éstos.

A lo anterior debe añadirse que las características del primer acuerdo de liquidación que destaca el Abogado del Estado (su nomen es el de liquidación, se dicta por el órgano competente, tiene el contenido propio de las liquidaciones) concurren también, en su integridad, en el segundo acuerdo, también denominado de liquidación, también dictado por el Inspector Regional Adjunto y en el que, también, se efectúan las operaciones de cuantificación y liquidación correspondientes. La diferencia entre uno y otro deriva, cabalmente, de aquello que no pudo tener en cuenta el primero: las alegaciones del contribuyente, trámite esencial en los términos vistos.

Tampoco, por último, puede afirmarse que el contribuyente haya ido contra sus propios actos por solicitar una tasación pericial contradictoria respecto de un primer acuerdo al haber calificado a éste como "acuerdo de liquidación". Lo cierto es que, como se ha dicho, el mencionado acuerdo fue efectivamente calificado como de liquidación; y, además, lo era, aunque adolecía de un defecto esencial que fue subsanado por el acuerdo que lo sustituyó posteriormente: había prescindido de un trámite de alegaciones efectuado en plazo por el contribuyente.

En definitiva, el hecho de que se dictase un primer acuerdo de liquidación sin tener en cuenta las alegaciones del contribuyente no convierte al segundo (que corrige esa omisión) en inexistente o ajeno al procedimiento inspector. Cualquiera que sea la calificación jurídica que otorguemos a la resolución de 25 de marzo de 2010, es lo cierto que ésta es la finalizadora del procedimiento de inspección, la que lo resuelve, la que abre al interesado la vía impugnatoria correspondiente y la que, en fin, determina el dies ad quem del cómputo del plazo de duración de las actuaciones de comprobación".

Doctrina, pues, que hay que mantener en sus propios términos y que aplicada al caso que nos ocupa determina que la fecha a tener en cuenta a los efectos de la interrupción del plazo de prescripción es el de la notificación del acto de "respuesta a las alegaciones" de fecha 28 de septiembre de 2009, notificación que tuvo lugar en 8 de octubre de 2009. Vistos que la liquidación se extendió a la totalidad de trimestres de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, y como consta las actuaciones inspectoras se prolongaron por plazo superior a doce meses, han de considerarse prescritos los periodos correspondientes a los trimestres primero y segundo del ejercicio de 2005.

2. El art. 210.4 de la LGT establece que "Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad.

En la propuesta de resolución se concretará asimismo la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos.

La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos".

El art. 23.5 del RGRST prevé que "Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución que será notificada al interesado, concediéndole, sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, un plazo de 15 días para la puesta de manifiesto del expediente y para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

Si no se formularan alegaciones, se elevará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver.

Si se hubieran formulado alegaciones, el órgano instructor remitirá al órgano competente para imponer la sanción la propuesta de resolución que estime procedente a la vista de las alegaciones presentadas, junto con la documentación que obre en el expediente".

En el procedimiento sancionador el tratamiento que merece la omisión del trámite de audiencia es distinto al visto para el procedimiento de inspección, en tanto que en este caso dicho trámite posee relevancia constitucional y su omisión determina la nulidad de lo actuado al lesionar manifiestamente un derecho fundamental, arts. 24 y 25 de la CE.

En tal sentido es unánime los pronunciamientos jurisprudenciales, valga de ejemplo la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2010, rec. cas. 34/2006, en la que se dijo:

"Ya la lejana en el tiempo sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de junio de 1981, se planteaba si la Administración, después de la Constitución, puede o no imponer a los ciudadanos sanciones "de plano" por razones de orden público, en la medida en que se entiendan o no aplicables a la Administración, en materia sancionadora, los principios establecidos en el art. 24 CE". Para esta sentencia el mencionado precepto contempla de forma directa e inmediata, el derecho a la tutela efectiva de los jueces y tribunales y a determinadas garantías de tipo procesal, entiende el Tribunal Constitucional que los principios esenciales reflejados en el art. 24 CE en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 CE. "... tales valores no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno, y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de la decisión, con la consiguiente carga de recurrir para evitar que tal acto se consolide y haga firme. Por el contrario, la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga". "Las garantías omitidas no hacen sólo referencia a la audiencia del interesado..., sino a la omisión de todo procedimiento y, dentro del mismo, del trámite de audiencia".

Aunque en puridad en el caso que nos ocupa no hubo omisión del trámite, dado que el contribuyente hizo las alegaciones dentro del plazo al efecto, el no tener estas en cuenta, como se ha visto y así se reconoce, equivale materialmente a la propia omisión, pues se prescinde de las garantías básicas de contradicción y defensa, resolviendo de espaldas al contribuyente, lo que determina sin más la nulidad radical del acto sancionador, y siendo este nulo de pleno derecho no cabe subsanación a posteriori dentro del mismo procedimiento de este trámite esencial una vez dictada la resolución sancionadora. Articulando la Ley instrumentos para llevar a efecto la revocación del acto.

En la sentencia de instancia se expresa que se valora el hecho de que se presentase las alegaciones por correo el último día del plazo; pues bien todo lo dicho anteriormente en modo alguno puede amparar el abuso del derecho, de suerte que a la vista del caso concreto si se descubriera el uso torticero del trámite por parte del interesado para lograr mediante un fraude procedimental efectos favorables, no podría llegarse a las conclusiones antes enunciadas, sucede, sin embargo, que no se cuestiona en este aspecto la conducta del contribuyente en el caso que examinamos.

A la cuestión con interés casacional objetivo cabe responder que en el procedimiento sancionador las actuaciones concluyen con la notificación del acuerdo de imposición de sanción dictado prescindiendo de las alegaciones formuladas por el obligado tributario dentro del plazo legalmente conferido para ello y no con la notificación del posterior acto administrativo en el que se da respuesta a tales alegatos.

Interpretación que aplicada al caso concreto debe conllevar la declaración de nulidad de las sanciones impuestas, en tanto que la resolución con la que finalizó el procedimiento sancionador era nula de pleno derecho por vulneración del derecho de defensa, arts. 24 y 25 de la CE.

**Cuarto. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta de la parte recurrente, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto. Conforme al art. 139 de la LJCA al estimarse parcialmente el recurso contencioso administrativo no procede hacer pronunciamiento condenatorio sobre las costas.

**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 tercero, respecto del procedimiento de inspección por referencia a los fijados en la sentencia de 13 de diciembre de 2017, rec. cas. 2848/2016; respecto del procedimiento sancionador debe interpretarse que las actuaciones concluyen con la notificación del acuerdo de imposición de sanción dictado prescindiendo de las alegaciones formuladas por el obligado tributario dentro del plazo legalmente conferido para ello y no con la notificación del posterior acto administrativo en el que se da respuesta a tales alegatos.

**Segundo.**

Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 8 de junio de 2017, recaída en el procedimiento ordinario 1097/2013, sentencia que se casa y anula en cuanto se opone a la presente sentencia.

**Tercero.**

Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 16 de mayo de 2013, que a su vez desestimó las reclamaciones contra acuerdos de liquidación de IVA ejercicios 2005, 2006 y 2007, y sancionadores, declarando la nulidad de la resolución de 16 de mayo de 2013 y los acuerdos de los que trae causa en cuanto procede declarar la prescripción del primer y segundo trimestre del ejercicio de 2005 y la nulidad de las sanciones impuestas, declarando la conformidad jurídica del resto de liquidaciones.

**Cuarto.**

No formular pronunciamiento sobre las costas del presente procedimiento.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado  
Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández  
Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas  
Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.