

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

Referencia: NFJ082454

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 742/2021, de 26 de mayo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6368/2019

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Procedimiento. Tramitación. Plazo. Caducidad.** La recurrente considera que, la interpretación que ha de darse al art. 209.2 LGT, a falta de resolución o liquidación previa que afecta a la sanción, que el plazo de tres meses se computa desde la actuación administrativa en la que se pone de manifiesto la infracción (en el presente caso, el incumplimiento del requerimiento notificado), pero constreñida a la infracción prevista en el art. 203.1.b) LGT y en el seno de un procedimiento de inspección, es decir, la interpretación razonable del art. 209.2 LGT que, en el caso de la infracción del art. 203.1.b) LGT cometida en el seno de un procedimiento de inspección, la «resolución» a la que el precepto remite para fijar el «dies a quo» del plazo de caducidad de la acción sancionadora es el último requerimiento desatendido, debidamente notificado. Tanto el Juzgado en primera instancia como la Sala de apelación consideran que, dado el tiempo transcurrido entre el tercer requerimiento debe entenderse caducada la potestad sancionadora de la Administración al haber transcurrido el plazo de tres meses previsto. Ahora bien, ha de convenirse que no estamos ante un mandato constitucional al legislador que le imponga inexorablemente que se establezca en los procedimientos sancionadores con carácter universal plazos de caducidad, por lo que queda a criterio y oportunidad del que posee la potestad legislativa regular esta materia en el ámbito tributario. Aunque existe doctrina jurisprudencial sobre la materia [Vid., STS de 9 de julio de 2020, recurso n.º 26/2018 (NFJ078518) y STS de 25 de marzo de 2013, recurso n.º 2885/2012 (NFJ050587)], este caso presenta cierta singularidad, pues la infracción prevista en el art. 203.6 LGT, por incumplimiento reiterado de los requerimientos realizados, se produce en el curso de un procedimiento inspector, lo que propicia que la parte recurrida, al hacer la lectura de la STS de 9 de julio de 2020 entienda «que, en el caso de la infracción del art. 203.1.b) LGT cometida en el seno de un procedimiento de inspección, la "resolución" a la que el precepto remite para fijar el "dies a quo" del plazo de caducidad de la acción sancionadora es el último requerimiento desatendido, debidamente notificado. Esta interpretación resulta por otra parte coherente con la función de estímulo y no exclusivamente represiva de las sanciones del art. 203.1 LGT, cuyo fin es la obtención de información al servicio de un procedimiento de inspección». La STS de 25 de marzo de 2013, recurso n.º 2885/2012 (NFJ050587), justificó la falta de identidad entre las sentencias enfrentadas afirmando que «cuando los referidos procedimientos sancionadores tuvieren su origen, no en la declaración o merced a un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, sino como consecuencia de la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras de la Administración tributaria, no sería de aplicación el plazo trimestral señalado, sino únicamente el plazo general de prescripción del artículo 189 LGT...», distinguiendo claramente que el procedimiento sancionador venga directamente conectado, esto es, «se incoen como consecuencia de», un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, que entonces sí es de aplicación el art. 209.2 LGT, del supuesto en que el procedimiento sancionador carezca de dicha conexión o vinculación con los referidos procedimientos, por más que los hechos determinantes de la incoación del procedimiento sancionador se hayan producido en el seno de alguno de los citados procedimientos, como es el caso, en el que no es de aplicación el citado precepto y el plazo que contempla. Procede casar y anular la sentencia impugnada así como la sentencia del Juzgado retrotrayendo las actuaciones al momento anterior al dictado de la sentencia para que el Juzgador de la primera instancia, teniendo en consideración el contenido interpretativo de nuestra sentencia sobre el alcance del art. 209.2 LGT y, asimismo, los criterios fijados, resuelva el recurso contencioso administrativo en congruencia con los términos y motivos aducidos ante el mismo. [Vid. ATS de 8 de mayo de 2020, recurso n.º 6368/2019 (NFJ077954) y STSJ de Cataluña de 31 de enero de 2019, recurso n.º 65/2018 (NFJ077956), que se casa y anula].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 203 y 209.  
RD 939/1986 (RGIT), art. 49.

**PONENTE:**

*Don José Antonio Montero Fernández.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 742/2021

Fecha de sentencia: 26/05/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6368/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/05/2021

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

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 6368/2019

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

**SENTENCIA**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 26 de mayo de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 6368/2019, interpuesto por Base-Gestió d'Ingressos, organismo autónomo de la Diputación de Tarragona, representado por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Rosa Sorribes Calle, bajo la dirección letrada de la Letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia n.º. 95, de 31 de enero de 2019, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, pronunciada en el recurso de apelación n.º. 65/2018, contra la sentencia n.º. 46, de 16 de febrero de 2018, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º. 2 de los de Tarragona, en el recurso n.º. 514/2016.

Han comparecido en el recurso de casación como parte recurrida Mercadona, S.A. representada por el procurador de los Tribunales D. Julián Caballero Aguado, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Juan Miguel Nicolau Vives.

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

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

En el recurso de apelación n.º. 65/2018, seguido en la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Cataluña, con fecha 31 de enero de 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Desestimar el recurso de apelación n.º. 65/2018, interpuesto por la parte demandada, Base-Gestión de Ingresos, Organismo Autónomo de la Diputación de Tarragona, contra la sentencia n.º. 46/2018, de 16 de febrero, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º. 2 de los de Tarragona y su provincia en su procedimiento de recurso ordinario n.º. 514/2016, que se confirma íntegramente por esta resolución en todos sus extremos. Con imposición de las costas procesales ocasionadas en esta segunda instancia a la parte demandada aquí apelante, si bien limitadas hasta la cifra máxima por todos los conceptos de 500 euros".

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

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de Base-Gestió d'Ingressos, organismo autónomo de la Diputación de Tarragona, se presentó escrito con fecha 8 de abril de 2019, 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 julio de 2019, 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 Base-Gestió d'Ingressos, organismo autónomo de la Diputación de Tarragona, representado por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Rosa Sorribes Calle, bajo la dirección letrada de la Letrada de sus Servicios Jurídicos, y como parte recurrida Mercadona, S.A. representada por el procurador de los Tribunales D. Julián Caballero Aguado, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Juan Miguel Nicolau Vives.

### **Tercero.** *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 8 de mayo de 2020, 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) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Determinar si cuando en el transcurso de un procedimiento inspector pueda concurrir la infracción tributaria consistente en resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria ( artículo 203 LGT), rige o no, a efectos de incoar el correspondiente procedimiento sancionador, el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución ( art. 209.2 de la LGT).

Determinar, para el caso que se aplique dicho plazo, si el dies a quo para incoar el correspondiente procedimiento sancionador, ha de coincidir con la notificación de la liquidación o puede situarse en un momento anterior como la notificación del requerimiento incumplido, lo que permitiría el inicio de este procedimiento antes de la terminación del procedimiento de regularización en el que se produce la conducta típica.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 209.2, 203 y 203.6 de la Ley General Tributaria".

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

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Rosa Sorribes Calle, en nombre y representación de Base- Gestió d'Ingressos, organismo autónomo de la Diputación de Tarragona, por medio de escrito presentado el 7 de julio de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

- 1.- El artículo 209.2 de la LGT/2003, en relación con
- 2.- El artículo 203. 6 de dicha Ley, por una interpretación creativa contraria al dictado literal y el sentido teológico de la norma.

La recurrente sostiene, a diferencia de lo que opina buena parte de la doctrina tributaria, que la figura del párrafo 1º del apartado 2 del art. 209 no tiene relación alguna con la institución de la caducidad porque: 1º) porque el propio precepto ignora dicho término, 2º) la caducidad es una institución ajena al derecho penal y las dos vertientes del ius puniendi, penal y administrativa sancionadora, vienen a nutrirse de los mismos preceptos e instituciones ( STC de 8 de junio de 1981); 3º) porque mal puede caducar un expediente que aún no se ha iniciado. La caducidad es una institución que en el ámbito administrativo y tributario previene de la excesiva demora en la tramitación de los procedimientos (tiene una finalidad exclusivamente procedimental), y tratar de ampliar el ámbito de la caducidad a unas pretendidas acciones de la Administración (como hace parte de la doctrina), es confundir esas mismas acciones con el ejercicio de potestades públicas, en este caso sancionadoras. La Administración Pública cuando inicia, instruye y resuelve un procedimiento sancionador no está ejercitando acciones administrativas (no existen en la LGT), sino que está ejerciendo potestades administrativas. Las potestades públicas se pueden ejercer o no, pero no caducan.

La recurrente manifiesta, respecto a la primera cuestión que presenta interés casacional en el auto de admisión del presente recurso, que el plazo de tres meses del art. 209.2 para iniciar el procedimiento sancionador no es de aplicación a la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la inspección de tributos. Sostiene que, la interpretación del apartado 2 del art. 209 de la LGT presenta dos posibilidades metodológicas. La primera, deducionista, que se fundamenta en el sentido literal de precepto, según la cual si el precepto no excluye de su aplicación ninguna infracción es que las incluye todas, sin excepción. La segunda, induccionista, que es la sostenida por ella, que pretende demostrar que existen excepciones a la cláusula general que se infieren de un estudio integrado de diversos preceptos, y que evita un absurdo como el que conduce con una interpretación literal o gramatical, permitiendo sostener la coherencia del legislador. Considera que las interpretaciones integradora (sistemática), finalista (teleológica) e histórica, ayudan a resolver los sinsentidos a los que aboca la interpretación literal.

Y, respecto a la segunda cuestión de interés casacional, manifiesta que en el caso de que se considere que sí es aplicable a las infracciones por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la inspección de tributos, el plazo trimestral contenido en el art. 209.2 de la LGT, sólo lo será a partir del momento en que se dicte la resolución o liquidación en el procedimiento de inspección. Considera que, tanto la sentencia recurrida como la de la Audiencia Nacional de 15 de junio de 2009 (en la que se inspira), parten del error de confundir los procedimientos inspector y sancionador. Ambos son procedimientos distintos y han de tramitarse separadamente, a menos que el obligado tributario manifieste su conformidad con la tramitación conjunta, y entiende que cuando el citado precepto se refiere a la liquidación o resolución, ha de referirse necesariamente a la del procedimiento inspector, por la sencilla razón de que, precisamente, el sancionador ni siquiera se ha iniciado todavía. Además, la liquidación es la forma más frecuente de terminación del procedimiento de inspección, pero en ningún caso lo es del sancionador, cuyo final es la resolución sancionadora. La aparente confusión entre los términos liquidación y resolución del final del párrafo primero del apartado 2 del art. 209 LGT, se puede salvar mediante las interpretaciones sistemática y finalista del precepto (no con una interpretación literal), y difiere, la recurrida, de la interpretación histórica que hace la sentencia de instancia (referida como interpretación sistemática). Toda la jurisprudencia que cita la sentencia recurrida, de ser de aplicación, sólo sostienen la relación entre procedimiento sancionador y procedimiento inspector, siendo la finalización de este último la que inicia el plazo de perseguibilidad de la infracción.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que "dicte sentencia por la que, estimando el recurso, anule la sentencia y se dicte otra que estime las pretensiones articuladas en este escrito y confirmando el acto impugnado.- Subsidiariamente, que se anule la sentencia y ordene la retroacción de actuaciones al momento de dictar sentencia por el TSJ de Cataluña".

Por su parte, el procurador de los Tribunales D. Julián Caballero Aguado, en nombre y representación de Mercadona, S.A., por escrito presentado con fecha 2 de septiembre de 2020, formulo oposición al recurso de casación manifestado que, el escrito de interposición del recurso de casación está fechado el 30 de junio de 2020,

con anterioridad a la Sentencia de 9 de julio de 2020 (recurso de casación 26/2018) que ha resuelto una situación cuyos presupuestos de hecho no coinciden con los del presente caso, pero en la que se ha establecido una jurisprudencia, relativa al art. 209.2 LGT, sobre cuya interpretación pivota también la resolución de la cuestión que ha dado en este caso acceso a la casación. Esto hace que el recurrido aborde el debate a partir de la jurisprudencia que se establece en la citada sentencia, obviando cualquier referencia a la desenfadada argumentación de la contraparte, basada en una supuesta falta de coherencia y hasta irracionalidad del legislador y de los Tribunales que han dictado sentencias contrarias a su tesis. El recurrido rechaza la tesis de la sentencia de instancia en la que, siguiendo una línea jurisprudencial consolidada y superando la literalidad del precepto, que claramente limita su ámbito de aplicación a los procedimientos sancionadores que sean consecuencia de los procedimientos de aplicación de los tributos a los que de forma expresa se refiere se venía interpretando que, por aplicación del principio de seguridad jurídica, el art. 209.2 LGT se aplicaba a cualquier procedimiento sancionador tributario, aunque los hechos y conductas por los que se sancionara no hubieran sido consecuencia de alguno de esos cuatro concretos procedimientos tributarios. Pero la referida sentencia de 9 de julio de 2020, que resuelve un supuesto de sanción por incumplimiento de la obligación de presentar una declaración informativa (resumen anual del IVA), sin relación alguna con un procedimiento de comprobación o investigación, concluye que sí resulta de aplicación el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT para el inicio de un procedimiento sancionador a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección.

Por todo ello, considera que, la interpretación que ha de darse al art. 209.2 LGT, a falta de resolución o liquidación previa que afecta a la sanción, que el plazo de tres meses se computa desde la actuación administrativa en la que se pone de manifiesto la infracción (en el presente caso, el incumplimiento del requerimiento notificado), pero constreñida a la infracción prevista en el art. 203.1.b) LGT y en el seno de un procedimiento de inspección, es decir, la interpretación razonable del art. 209.2 LGT que, en el caso de la infracción del artículo 203.1.b) LGT cometida en el seno de un procedimiento de inspección, la "resolución" a la que el precepto remite para fijar el "dies a quo" del plazo de caducidad de la acción sancionadora es el último requerimiento desatendido, debidamente notificado. Interpretación que, por otra parte, resulta coherente con la función de estímulo y no exclusivamente represiva de las sanciones del art. 203.1 LGT, cuyo fin es la obtención de información al servicio de un procedimiento de inspección.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "desestime el recurso, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho y, subsidiariamente, para el caso de estimación del presente recurso, estime el recurso contencioso-administrativo por los motivos expuestos en la instancia, anulando la sanción recurrida, pues así procede en Derecho".

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

Por providencia de 11 de septiembre de 2020, 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 25 de mayo de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Supuesto fáctico y antecedentes jurisprudenciales.**

Consta que en 31 de octubre de 2014 se comunicó a la entidad mercantil Mercadona S.A., el inicio de actuaciones de inspección, teniendo por objeto el ICIO por las obras realizadas en El Vendrell, citándola de comparecencia para el día 17 de noviembre de 2014 para que aportara una determinada documentación con advertencia de poder ser sancionada en caso de incomparecencia o sin aportar los documentos requeridos, la entidad ni compareció ni presentó los documentos requeridos; se realizó un segundo requerimiento en 23 de diciembre de 2014, para que compareciera en 16 de enero de 2015, para que aportara la misma documentación, con las advertencias pertinentes, tampoco atendió la entidad el requerimiento; un tercer requerimiento se efectúa en 23 de enero de 2015 para comparecencia el 6 de febrero, con las advertencias pertinentes, sin que se atiende por la mercantil; en 19 y 25 de febrero 2015 se remite por la mercantil mediante correo electrónico una serie de documentos que se incorporan al procedimiento inspector; en 6 de agosto de 2015 se realiza un cuarto requerimiento para aportación de documentación que faltaba y comparecencia el 1 de septiembre de 2015, para aportar documentación, en sucesivas remisiones la obligada tributaria cumplimentó el requerimiento remitiendo la documentación solicitada. Se incoa expediente sancionador, 53/2015/s mediante acuerdo de 1 de diciembre de 2015, con propuesta de sanción por infracción tributaria grave del art. 203.6.b).2º.c), en relación con el art. 203.1.b) y c) de la LGT, por importe de 600.000 euros; en 29 de marzo de 2016 se acuerda la imposición de sanción tributaria

grave, art. 203.6.b).2º.c), en relación con el art. 203.1.b) y c) de la LGT, por importe de 300.000 euros, que finalmente se redujo a 225.000 euros a su pago.

En 12 de enero de 2016 se gira liquidación levantada sobre la base de la documentación presentada por la entidad mercantil.

Tanto el Juzgado en primera instancia como la Sala de apelación consideran que, dado el tiempo transcurrido entre el tercer requerimiento, 23 de enero de 2015, y el inicio del procedimiento sancionador, 1 de diciembre de 2015, siendo de aplicación al caso el art. 209.2 de la LGT, debe entenderse caducada la potestad sancionadora de la Administración al haber transcurrido el plazo de tres meses previsto.

Como pone de manifiesto la parte recurrida este Tribunal Supremo se ha pronunciado, una vez más, interpretando el art. 209.2 de la LGT en referencia a cuestiones que guardan semejanza con el asunto que nos ocupa, en Sentencia de 9 de julio de 2020, rec. cas. 26/2018, en la que se dijo, en lo que ahora interesa, lo siguiente:

"En los pronunciamientos que sobre la materia, en concreto sobre el alcance del citado art. 209.2 de la LGT, ha realizado este Tribunal Supremo se ha rechazado el carácter de generalidad que pretende dotarle la parte recurrida al citado precepto.

En la sentencia de 26 de abril de 2012, rec. cas. 3357/09, ya se dijo que estamos ante un plazo preclusivo:

"... El fundamento del art. 209.2 de la LGT, encuentra su antecedente en lo previsto en el citado art. 49.2.j) del RGIT, y modificación normativa operada por Ley 53/2002, art. 81.6 de la LGT, antigua, que regula un plazo preclusivo, ... el plazo previsto en el referido art. 209.2 tiene esta misma naturaleza preclusiva, que se extiende en el plazo temporal que expresamente se contempla, tres meses después de haberse notificado o se entendiera notificada la correspondiente liquidación o resolución".

Sobre su alcance resultan esclarecedoras las sentencias que a continuación señalamos.

En la de 25 de marzo de 2013, rec. cas. 2885/2012, en recurso de casación para unificación de doctrina y a los efectos de contrastar la identidad entre las sentencias en contraste, se dijo -la negrita se añade para enfatizar aquellos pasajes más relevantes- que:

"... Resulta pacífica la doctrina según la cual, la iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria 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, siempre y cuando los procedimientos sancionadores hubieren sido incoados como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección. Por tanto, cuando los referidos procedimientos sancionadores tuvieren su origen, no en la declaración o merced a un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, sino como consecuencia de la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras de la Administración tributaria, no sería de aplicación el plazo trimestral señalado, sino únicamente el plazo general de prescripción del artículo 189 LGT, que en este caso no está afectado o, en otro caso, la caducidad del procedimiento por superación del plazo máximo para su terminación ( artículo 211.2 LGT), que tampoco es objeto de controversia en el presente recurso".

También la sentencia de 10 de julio de 2014, rec. cas. 1718/2012, aborda la cuestión del alcance del art. 209.2...

La conclusión, por tanto, se impone en el sentido de considerar que el art. 209.2 de la LGT no rige con carácter general a todas las actuaciones de aplicación de los tributos y que su ámbito de aplicación queda acotado a los ámbitos subjetivos y objetivos que expresamente se recogen en su texto, respecto de este último, sólo es aplicable a 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" finalizados mediante liquidación o resolución -sobre el modo de finalización si cabría matizaciones, que no son del caso- Ciertamente el instituto de la caducidad en los procedimientos posee su fundamento en el art. 9.3 de la CE, principio de seguridad jurídica, reforzado, si cabe, en el procedimiento sancionador, con el fin de que el ejercicio de la potestad sancionadora no se retrase más allá de un tiempo razonable; fundamento que hace aconsejable, como aspiración, en beneficio de la garantía de los ciudadanos frente a los poderes públicos, que se regule legalmente en los procedimientos sancionadores este aspecto, evitando que el inicio del procedimiento contra alguna persona se demore en demasía creando una situación indeseable de incertidumbre.

Ahora bien, ha de convenirse que no estamos ante un mandato constitucional al legislador que le imponga inexorablemente que se establezca en los procedimientos sancionadores con carácter universal plazos de caducidad, por lo que queda a criterio y oportunidad del que posee la potestad legislativa regular esta materia en el ámbito tributario.

Ningún reparo, en este, sentido cabe hacerle al texto del art. 209.2 de la LGT, ni a su acotación, de suerte que, como se pone de manifiesto en la doctrina jurisprudencial es posible, y lícito, que para los supuestos de

procedimientos sancionadores no incluidos en el texto del art. 209.2 de la LGT, el inicio del procedimiento sancionador pueda alargarse durante todo el tiempo que la ley le autoriza a la Administración Tributaria para perseguir sin prescribir la infracción tributaria.

Como se pone de manifiesto por la parte recurrida, el antecedente del art. 209.2 ha de buscarse en el art. 49.2.j) del RD 939/1986, del que emanó una abundantísima jurisprudencia, y que tenía su razón de ser en la separación de los procedimientos de inspección y sancionador que se contemplaba, ya, en Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes. La aprobación de un nuevo reglamento sancionador en su desarrollo, el aprobado por R.D. 1930/1998, añadió un apartado j) al artículo 49.2 del reglamento de inspección aprobado por R.D. 939/1986. El art. 209.2 de la LGT viene predeterminado por aquella innovación, y trata de regular un supuesto concreto que se va a producir al separar las actuaciones de comprobación e investigación del procedimiento sancionador, lo que en principio delimita un ámbito bien definido, que es ampliado en la redacción del precepto sólo y exclusivamente respecto de los procedimientos iniciados mediante declaración y procedimiento de verificación de datos.

Son estos, los comprendidos en el art. 209.2 de la LGT, a los únicos a los que se le aplica el precepto, quedando excluidas todas aquellas actuaciones de aplicación de los tributos, con el amplísimo elenco de procedimientos tributarios, no incluidas; quizás, como especula el Abogado del Estado, porque en dichos procedimientos se tiene el convencimiento de que de forma real y efectiva la Administración ya dispone, o debe disponer, de los datos necesarios para iniciar el procedimiento sancionador, lo que no se asegura que ocurra en otras actuaciones. Es cierto, por tanto, que como se recoge en la sentencia de instancia, desde que no se presenta la declaración resumen anual la Administración ya dispone de los datos precisos para sancionar.

Lo aconsejable, por tanto, sería que si el motivo del plazo es precisamente poder tener a disposición los datos necesarios para sancionar, se estableciera un plazo de caducidad para supuestos como el que nos ocupa, pero lo cierto es que legalmente no se contempla el mismo, lo que hubiera exigido un mandato en dicho sentido, y la declaración del resumen anual del IVA, a pesar de la denominación, resulta completamente extraña a los procedimientos que se inician mediante declaración, en los términos que prevé el art. 128 de la LGT, en relación con el 133 del Real Decreto 1065/2007.

Por todo lo dicho, debe responderse afirmativamente en el sentido de que si resulta de aplicación el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT para el inicio de un procedimiento sancionador a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección; sin que sea de aplicación al procedimiento sancionador por infracción de no presentar a tiempo o presentar extemporáneamente la declaración resumen anual del IVA".

## **Segundo.** *Proyección de la doctrina jurisprudencial sobre el caso enjuiciado.*

Como se ha puesto de manifiesto existe doctrina jurisprudencial sobre la materia, si bien es cierto que el caso que nos ocupa reviste cierta singularidad, en tanto que como ponen de manifiesto las partes intervinientes se trata de un caso en el que la infracción prevista en el art. 203.6 de la LGT, por incumplimiento reiterado de los requerimientos realizados, se produce en el curso de un procedimiento inspector, lo que propicia que la parte recurrida, al hacer la lectura de la Sentencia de 9 de julio de 2020, antes citada, entienda "que, en el caso de la infracción del artículo 203.1.b) LGT cometida en el seno de un procedimiento de inspección, la "resolución" a la que el precepto remite para fijar el "dies a quo" del plazo de caducidad de la acción sancionadora es el último requerimiento desatendido, debidamente notificado. Esta interpretación resulta por otra parte coherente con la función de estímulo y no exclusivamente represiva de las sanciones del art. 203.1 LGT, cuyo fin es la obtención de información al servicio de un procedimiento de inspección". Sin embargo, ya se ha expuesto en el fundamento anterior, la situación que ahora contemplamos ya ha sido objeto de atención y resolución por este Tribunal, así recordemos que en la Sentencia de 25 de marzo de 2013, rec. cas. para unificación de doctrina 2885/2012, se justificó la falta de identidad entre las sentencias enfrentadas afirmando que "cuando los referidos procedimientos sancionadores tuvieren su origen, no en la declaración o merced a un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, sino como consecuencia de la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras de la Administración tributaria, no sería de aplicación el plazo trimestral señalado, sino únicamente el plazo general de prescripción del artículo 189 LGT...", distinguiendo claramente que el procedimiento sancionador venga directamente conectado, esto es, " se incoen como consecuencia de", un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, que entonces sí es de aplicación el art. 209.2 de la LGT, del supuesto en que el procedimiento sancionador carezca de dicha conexión o vinculación con los referidos procedimientos, por más que los hechos determinantes de la incoación del procedimiento sancionador se hayan producido en el seno de alguno de los citados procedimientos, como es el caso, en el que no es de aplicación el citado precepto y el plazo que contempla, tal y como resulta claramente tanto de su tenor literal, como de los antecedentes históricos y de la finalidad del precepto como señala la jurisprudencia citada.

Dicho lo anterior procede estimar el recurso de casación y, por ende, casar y anular la sentencia impugnada. Tal anulación conduce directamente al análisis del recurso de apelación, observando que en este caso la única cuestión analizada, en tanto que fue la única tenida en cuenta para la estimación del recurso contencioso administrativo en la primera instancia, fue la de la aplicación al caso del art. 209.2 de la LGT, prescindiendo de analizar el resto de cuestiones planteadas, primero en la primera instancia, esgrimidas por la interesada sancionada, y posteriormente en la apelación por el organismo apelante, en definitiva quedó imprejuizado el resto de motivos hechos valer por las partes, de suerte que al anular ahora la sentencia, conforme al principio de tutela judicial efectiva, debe entrarse en el resto de motivos, lo que, de haberse efectuado, eventualmente podría haber determinado un fallo diferente o, aun siendo idéntico en su decisión, haberse fundado en razones diferentes de las que se plasmaron en las sentencias.

Sin embargo, no cabe resolver ahora el recurso de apelación por el resto de motivos hecho valer en el mismo y, en su caso, el recurso de instancia, entrando a analizar los diversos motivos alegados contra la validez de la sanción impuesta, toda vez que por la distinta posición que las partes han tenido en la relación procesal en la instancia y en apelación y casación, y quien los hizo valer en su momento fue la mercantil sancionada que es ahora parte recurrida (tanto en esta sede casacional como en la de apelación), versando la cuestión casacional sobre el único punto visto, siendo de observar que entre los motivos opuestos en la primera instancia contra el acto sancionador se alega cuestiones que se hacen depender de la valoración de la prueba y antecedentes obrantes, como es la culpabilidad por ejemplo, que exige un actividad valorativa que corresponde realizar al órgano judicial de primera instancia. Por todo ello, acogiendo el motivo hecho valer por la apelante en su recurso de apelación, procede anular la sentencia del Juzgado retrotrayendo las actuaciones al momento anterior al dictado de la sentencia para que el Juzgador de la primera instancia, art. 93.1 de la LJCA, teniendo en consideración el contenido interpretativo de nuestra sentencia sobre el alcance del art. 209.2 de la LGT y, asimismo, los criterios fijados, resuelva el recurso contencioso administrativo en congruencia con los términos y motivos aducidos ante el mismo.

### **Tercero.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes, ni en esta casación, ni en la apelación.

## **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 primero de esta sentencia, por remisión a las sentencias a las que nos hemos remitido.

### **Segundo.**

Declarar haber lugar al recurso de casación nº. 6368/2019, interpuesto por Base-Gestió d'Ingressos, organismo autónomo de la Diputación de Tarragona, representado por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Rosa Sorribes Calle, contra la sentencia nº. 95, de 31 de enero de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, pronunciada en el recurso de apelación nº. 65/2018, contra la sentencia nº. 46, de 16 de febrero de 2018, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº. 2 de los de Tarragona, en el recurso nº. 514/2016, sentencia que se casa y anula.

### **Tercero.**

Acordar, en los términos expresados en el fundamento jurídico segundo, la retroacción de actuaciones, para que el Juzgado de lo Contencioso Administrativo Nº. 2 de Tarragona, teniendo en consideración el contenido interpretativo de esta sentencia sobre el alcance del art. 209.2 de la LGT, dicte nueva sentencia conforme a los términos en que se produjo el debate entre las partes.

## Cuarto.

Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

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.

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.