

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084349

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de noviembre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 5837/2018

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Tramitación. Trámite de audiencia. Alegaciones. Alegaciones presentadas en plazo pero que llegan al órgano después de que éste haya dictado el acuerdo sancionador. El hecho de que la citada solicitud haya tenido entrada en la AEAT con posterioridad al plazo establecido en el art. 91 del RD 1065/2007 (RGAT) no puede suponer que la misma se haya presentado fuera de plazo pues debe tenerse en consideración la fecha en la que se presentó en la oficina de correos.

Siendo esto así, los interesados alegan que se ha producido la nulidad de pleno derecho. Al respecto, cabe señalar que el Tribunal Supremo ha señalado reiteradamente que para apreciar que un acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido no basta con la infracción de alguno de los trámites del procedimiento, sino que es necesario la ausencia total de éste o de alguno de los trámites esenciales o fundamentales, de modo que el defecto sea de tal naturaleza que sea equiparable su ausencia a la del propio procedimiento. Por tanto, en los procedimientos tributarios no sancionadores, la omisión del trámite de alegaciones -asimilando a tal supuesto la no valoración de las alegaciones presentadas-, no supone un supuesto de nulidad de pleno derecho, sino que genera la anulabilidad del acto impugnado cuando se haya generado indefensión.

Dicho esto, si se ha apreciado un defecto de procedimiento, que es causa de la anulación de la liquidación, la anulación de la sanción viene impuesta por él, sin que ningún pronunciamiento puede hacerse sobre el fondo de la sanción, ni directa ni indirectamente, siendo tal una cuestión que queda imprejuizada, de modo que cuando se tramite de nuevo el procedimiento, dictándose nueva liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador no está vedada por el principio *non bis in idem*.

Sin embargo, en el presente supuesto, dado que habría existido el mismo defecto formal referido a la falta de contestación de alegaciones, si bien referidas a la sanción, que igualmente habría producido indefensión a los interesados, procede analizar si las consecuencias son las mismas que las señaladas para el acuerdo de liquidación o, por el contrario, existe nulidad de pleno derecho con la consiguiente nulidad del acuerdo de imposición de sanción.

Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado el Tribunal Supremo -véase STS, de 18 de mayo de 2020, recurso nº 5732/2017 (NFJ077880)-, señalando que la omisión del trámite de audiencia en el ámbito sancionador, es de tal relevancia, que conlleva la nulidad de pleno derecho de lo actuado. Por tanto, aplicando el criterio del Alto Tribunal, procede declarar la nulidad de las sanciones impuestas, en tanto que el acuerdo con el que finalizó el procedimiento sancionador era nulo de pleno derecho. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 239.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 91.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-05837-2018	12/11/2018	16/11/2018
00-05838-2018	12/11/2018	16/11/2018

Las anteriores reclamaciones se han acumulado por este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y se considera que la acumulación implica que a partir de ese momento existe un único procedimiento económico-administrativo de reclamación, por lo que en la decisión o "fallo" de esta resolución se utilizará el singular, aunque previamente a la acumulación existían varias reclamaciones independientes.

Segundo.

Con fecha 04-04-2017 se notifica comunicación de actuaciones de comprobación e investigación en relación con el IRPF 2013, teniendo las mismas alcance parcial, limitándose la comprobación a la indemnización por extinción por despido percibida.

El 10-09-2018, no constando presentadas alegaciones tras la puesta de manifiesto del expediente, se incoa acta de disconformidad por el concepto y periodo citado, por la que se formula una propuesta de liquidación en la que se considera que no procede aplicar la exención del artículo 7 e) de la Ley de IRPF (el despido había sido de mutuo acuerdo y la relación laboral era de "alta dirección") ni la reducción del artículo 18.2 de la LIRPF por tratarse de un derecho *ex novo*.

En dicho acta, se le concede un plazo de 15 días hábiles para presentar las alegaciones oportunas.

De igual forma, el mismo 10-09-2018 se notifica el inicio de expediente sancionador junto con la propuesta de imposición de sanción y se le otorga un plazo de 15 días hábiles para alegaciones.

Tercero.

Con fecha 26-09-2018 los interesados presentan en la Oficina de Correos escrito solicitando una ampliación de plazo para la formulación de las alegaciones tanto para la liquidación como para la sanción por término de siete días más. Este escrito, según el sello que consta en el mismo, tiene entrada en la AEAT el 04-10-2018.

Cuarto.

El 03-10-2018 se dictan por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración acuerdos de liquidación y sanción, en los que considerando que no se han presentado alegaciones (que tienen entrada en fecha posterior), se confirman las propuestas.

El mismo 03-10-2018 dichos acuerdos se ponen a disposición de los interesados en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada. Si bien, los mismos se entendieron notificados el 14-10-2018 por el transcurso de diez días naturales desde su puesta a disposición en el buzón, sin haber accedido al contenido de los mismos.

Quinto.

El 10-10-2018 los interesados presentan, ante la Oficina de Correos, escrito de alegaciones frente a las propuestas de liquidación y sanción, las cuales tienen entrada en la AEAT el 16-10-2018.

Sexto.

No conforme con los acuerdos anteriores, ni liquidación ni sanción, interpuso contra los mismos ante este TEAC las presentes reclamaciones económico-administrativas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de los acuerdos impugnados.

Cuarto.

Comenzando con la reclamación 00-05837-2018, referida a la liquidación, como primera cuestión, de carácter procedimental, se alega la nulidad de pleno derecho de los acuerdos impugnados por omisión del trámite de alegaciones ya que los mismos se han dictado sin entrar a conocer y resolver las alegaciones formalizadas en plazo por esta parte, dando lugar su omisión a una indefensión.

Así, con carácter prioritario debe examinarse si, tal y como alegan los interesados, las alegaciones fueron presentadas en plazo o no.

El Acta de disconformidad fue incoada y firmada por la representación del sujeto pasivo el 10-09-2018, por lo que el derecho de los interesados a presentar las "*alegaciones que considere oportunas, dentro del plazo de quince días contados a partir del día siguiente a la fecha del acta o de la notificación de la misma*" (según se recogía literalmente en la misma Acta), finalizaba el 01-10-2018.

Por lo tanto, en un principio, de no considerar nada más, las alegaciones se habrían presentado tras cumplir el plazo para ello.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que los interesados presentaron a través de la Oficina de Correos una ampliación del plazo de alegaciones por siete días más.

La ampliación y aplazamiento de los plazos de tramitación de las actuaciones y procedimientos tributarios está regulada en el artículo 91 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 (RGAT), El aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que dispone:

"1. El órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos.

2. No se concederá más de una ampliación del plazo respectivo.

3. Para que la ampliación pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos: a) Que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar. b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen (...)

4. La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar."

En el presente caso, la solicitud de ampliación se realizó, como se ha relatado en los Antecedentes de Hecho el 26-09-2018 (pese a que en la AEAT tuvo entrada el 04-10-2018), por lo que debe entenderse realizada en plazo al haberse solicitado antes de los 3 días a la finalización del plazo.

El hecho de que la citada solicitud haya tenido entrada en la AEAT con posterioridad al plazo establecido en el artículo 91 del RGAT no puede suponer que la misma se haya presentado fuera de plazo pues debe tenerse en consideración la fecha en la que se presentó en la oficina de correos.

Como se detallará más adelante, en relación con una cuestión similar, pero referida a la presentación de alegaciones, se ha pronunciado este TEAC en resoluciones de fecha de 02-06-2015 00-04913-2014 DYCTEA y 00-04921-2013 DYCTEAC.

Sobre dicha solicitud no se recibe notificación expresa de resolución, por lo que se dispone, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 91.4 RGAT, una concesión de una ampliación del plazo en la mitad de su duración inicial, esto es, 7 días.

Así, puesto que el plazo finalizaba inicialmente el 01-10-2018, siendo el día 02-10-2018 el primero de la ampliación de los siete días, el plazo de alegaciones concluyó el 10-10-2018.

Por tanto, cabe confirmar que el contribuyentes presentó alegaciones el último día en la Oficina de Correos, teniendo éstas entrada en la AEAT con posterioridad a que se dictarán y notificarán los acuerdos de liquidación y sanción, en los que se recoge que "*a fecha del presente acuerdo no consta presentación de alegaciones ni ninguna documentación relativa al expediente*".

Afirmación ésta que resultaba exacta, toda vez que el escrito de alegaciones presentado por la reclamante en la Oficina de Correos el 10-10-2018, entrada en el Registro General de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, donde iba dirigido, el 16-10-2018, a las 11:55 horas.

Esta cuestión, presentación en plazo de alegaciones pero con entrada en la AEAT tras dictar y notificar el acto, ya ha sido tratada por este TEAC, entre otras, en las resoluciones anteriormente citadas de fecha de 02-06-2015.

En dichas resoluciones, tras reproducir una sentencia de 25 de abril de 2013 (recurso nº 196/2010) la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN) y analizar el caso concreto, se concluye que la falta de examen y valoración de las alegaciones presentadas en plazo (aunque tuvieran entrada en la AEAT con posterioridad a dictarse el acuerdo de liquidación), impone retrotraer las actuaciones al momento en que dictó el citado acuerdo, para que las alegaciones presentadas sean valoradas y respondidas.

Este TEAC entendió que en el caso concreto examinado se generó indefensión al obligado tributario, quien no había formulado antes en el seno del procedimiento ningún escrito de alegaciones (ni en el trámite de audiencia ni en ningún otro momento) y que había presentado un extenso escrito de alegaciones acompañado de gran documentación, ninguna de las cuales fueron consideradas por la Inspección al dictar el acuerdo de liquidación.

En concreto, las resoluciones de este TEAC anteriormente citadas, se remiten a la sentencia de la AN, en los siguientes términos:

<Sobre esta cuestión la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, órgano jurisdiccional que conoce de las resoluciones dictadas por este Tribunal, tiene sentado criterio al respecto de situaciones como las aquí descritas. Así, en sentencia de 25 de abril de 2013 (recurso nº 196/2010), se describe idéntica situación a la que ahora nos ocupa, al señalarse en dicha sentencia, que:

"Resulta un hecho incontrovertido que con fecha 6 de julio de 2009 se notifica al obligado tributario el acta de disconformidad núm. ... En dicho acto de comunicación se otorgaba a la contribuyente un plazo de quince días para formular alegaciones frente a dicha acta, plazo que vencía el 23 de julio de 2009, ...

Consta en las actuaciones que con fecha 23 de julio de 2009 (el mismo día en el que vencía el plazo indicado), el representante de la sociedad inspeccionada ... depositó en una oficina de correos de Murcia escrito de alegaciones a la indicada acta núm. ..., dirigido a la inspectora-jefe, cumpliendo las exigencias reglamentarias correspondientes (sobre abierto, sello de la oficina en la primera hoja y entrega al interesado del resguardo acreditativo).

El 24 de julio de 2009 se dicta y notifica el acto de liquidación tributaria, en el que no se menciona el indicado escrito de alegaciones, pues el mismo había tenido entrada en el Registro General de Documentos de la Delegación de la Agencia Tributaria de Murcia el 28 de julio de 2009".

En aquella sentencia, tras confirmar la bondad de la presentación de aquel escrito de alegaciones en la oficina de Correos, y advertir así, que, "el acto de liquidación de 24 de julio de 2009 fue dictado sin tener en cuenta unas alegaciones que habían sido presentadas por el contribuyente en tiempo y forma", señala la Sala que ello "claramente comporta una irregularidad formal en el procedimiento", argumentando y concluyendo a continuación, que:

"Aunque la línea divisoria entre las tres categorías en que pueden ser calificados los vicios de procedimiento (nulidad radical, anulabilidad e irregularidad no invalidante) está lejos de manifestarse con nitidez absoluta, es lo cierto que, en el supuesto planteado, no puede hablarse de nulidad de pleno derecho, pues no cabe en modo alguno afirmar que la resolución recurrida haya prescindido "total y absolutamente" del procedimiento legalmente previsto, ...

Ahora bien, tampoco puede decirse que el error más arriba descrito constituya una pura irregularidad no invalidante. Admitir tal hipótesis sería tanto como considerar absolutamente vacío de contenido o irrelevante el trámite previsto en el citado precepto legal, trámite que es exigido imperativamente por el ordenamiento jurídico y que no puede tener otra finalidad que la de permitir al interesado trasladar al órgano que ha de dictar la resolución correspondiente las alegaciones que tenga por conveniente para que dicho órgano las contemple al dictar el acto administrativo de que se trate. En definitiva, no parece que el legislador haya previsto un trámite inocuo del que puede simplemente prescindirse a la hora de resolver, sino que su finalidad es bien distinta: permitir al interesado hacer valer frente a la Administración las alegaciones y pruebas que puedan ser útiles para sus derechos sin necesidad de afrontar los gastos y gravámenes de un proceso de revisión administrativa o de tutela jurisdiccional. Precisamente atendiendo a dicha finalidad, no puede defenderse que la Administración está dispensada de la valoración y análisis de esas alegaciones por la sola circunstancia de que el interesado pueda reaccionar frente al acto que se dicte en vía de recurso administrativo o jurisdiccional, aunque solo sea por el hecho de que tales vías impugnatorias pueden entablarse -según jurisprudencia reiterada- con la exclusiva finalidad de denunciar esa omisión del trámite de audiencia, con las consecuencias invalidantes que puedan resultar procedentes.

En definitiva, la infracción del ordenamiento jurídico consistente en no haberse tenido en cuenta, en la liquidación dictada, la oposición aducida en tiempo y forma por el contribuyente determina la anulabilidad de dicho acto, al haberse causado al interesado una clara indefensión material al obviarse toda valoración de tales alegaciones a la hora de dictar el repetido acto, indefensión que -a juicio de la Sala- no puede considerarse enervada por la sola circunstancia de que puedan reproducirse dichas alegaciones en sede revisora o jurisdiccional, pues tal consideración supondría, de hecho, un menosprecio absoluto e impropio de un trámite (el de audiencia) previsto por el legislador como imprescindible en la regulación del procedimiento.

Ello determina la estimación parcial del recurso, ordenando correlativamente la retroacción de las actuaciones administrativas al momento inmediatamente anterior a aquél en el que se cometió la infracción para que por el órgano administrativo competente se dicte la resolución que proceda a la vista de las alegaciones efectuadas por el interesado en su escrito de 23 de julio de 2009, declaración que hace innecesario el análisis del resto de los motivos impugnatorios aducidos en la demanda y que determina, también, la anulación de la sanción tributaria impuesta por derivar la misma de una regularización tributaria dejada sin efecto por dicha causa de anulabilidad" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Cierto es que en otros pronunciamientos, la misma Sala, concluye que el no examen o análisis de las alegaciones formuladas en plazo no ha resultado generador de indefensión determinante de la anulabilidad del acto administrativo, si bien, en estos casos, tales conclusiones se realizan tras modular la eventual indefensión que dicho vicio procedimental haya podido causar al administrado, concluyendo que no ha sido tal, tras apreciar las circunstancias concurrentes en cada caso. Éste resulta ser el caso analizado en la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 16 de noviembre de 2011 (recurso nº 226/2009), donde, tras señalarse que "la liquidación de 11 de agosto de 2003 se llevó a cabo, sin tener en cuenta las alegaciones efectuadas por el interesado, toda vez que las mismas se cursaron dentro de plazo a través de la Oficina de Correos, llegando a la dependencia de Inspección una vez que la liquidación se había dictado", se argumenta, que:

"... la parte no ha aportado al Tribunal razones que pongan de manifiesto que se vio privada de reales posibilidades de contracción o de aportar datos relevantes que hubieran modificado el sentido de la liquidación.

Por el contrario, la Administración sostiene que las alegaciones aportadas reproducen en su mayoría las efectuadas con carácter previo al acta, y que las mismas han quedado contestadas" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

En la resolución de este Tribunal objeto de aquel recurso contencioso administrativo nº 226/2009, ya se advertía que, "en el presente, constan alegaciones presentadas por el interesado en fecha 16 de julio de 2003, en el trámite de audiencia previo a la formulación de las actas, y su correspondiente replica por el inspector actuario con contundentes fundamentos de derecho; asimismo, en el citado acuerdo de liquidación, el Jefe de la Oficina Técnica da contestación a la totalidad de las alegaciones presentadas en el trámite de referencia que son prácticamente las mismas que las contenidas en el escrito que el interesado manifiesta no se ha tenido en cuenta a la hora de dictar la liquidación impugnada", razones éstas que igualmente llevaron a este Tribunal a no apreciar la concurrencia de indefensión en la situación del administrado.>

Y en el análisis del caso concreto, concluye la resolución de este TEAC de 02-06-2015 00-04913-2014 lo siguiente:

<CUARTO.- En el presente caso, consta en el expediente administrativo amplio escrito de alegaciones presentado por la representación de la actora en aquella fecha del 9 de agosto de 2011. (...) Tales alegaciones resultan acompañadas por numerosa documentación (47 folios), que ampararía la pretensión de la interesada de que "se proceda a anular la citada acta, confirmando la tributación efectuada en su día".

Junto a esta circunstancia, debemos atender a otra, cual es la no presentación de alegaciones en el trámite de audiencia previo a la firma del acta. Como se dice en el Acta a este respecto, "se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente, ... no constando a la Inspección que haya formulado alegaciones". Visto el expediente administrativo, no consta presentado escrito alguno de alegaciones previo al ya referido de 9 de agosto de 2011.

Vistas las circunstancias del presente caso, de suyo es confirmar la indefensión denunciada por la representación de la actora en el presente recurso de alzada (insistiendo en lo ya denunciado en primera instancia), indefensión que excede de la meramente formal, constituyéndose en material, negándose el derecho de defensa del sujeto pasivo, al haber formulado amplias alegaciones, en plazo, acompañadas de numerosos documentos, que no han sido valoradas unas ni evaluadas otras, anulando o dejando sin efecto el carácter contradictorio que debe presidir el procedimiento inspector.

En esta tesitura, como ya sostiene la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, se impone la estimación parcial del presente recurso de alzada, anulándose la resolución del Tribunal de instancia impugnada y los acuerdos de liquidación que ésta confirmó, retro trayendo las actuaciones (artículo 239.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria), para que, una vez valoradas las alegaciones de la actora y examinadas las pruebas aportadas en aquel escrito de 9 de agosto de 2011, se dicten los acuerdos que correspondan.

La anulación de aquellos acuerdos de liquidación, como ya sostenía la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia de 25 de abril de 2013, "hace innecesario el análisis del resto de los motivos impugnatorios aducidos en la demanda" (alegos de prescripción y cuestiones de fondo), al tiempo que "determina, también, la anulación de la sanción tributaria impuesta por derivar la misma de una regularización tributaria dejada sin efecto por dicha causa de anulabilidad" .>

En el presente caso concurren similares circunstancias que las señaladas en la resolución reproducida, es decir no presentación de alegaciones en el trámite de audiencia previo al acta y presentación de escrito de alegaciones en plazo, extenso y con diversa documentación a considerar, que no ha sido valorado ni contestado

por la Inspección, por lo que cabría concluir que existe indefensión, lo que llevaría a la anulación y a ordenar la retroacción de actuaciones para que fueran valoradas las alegaciones presentadas.

Quinto.

Sin embargo, como los reclamantes alegan que se ha producido la nulidad de pleno derecho, este TEAC debe destacar, como se recogía en la Sentencia de la AN reproducida en el Fundamento de Derecho anterior:

<Aunque la línea divisoria entre las tres categorías en que pueden ser calificados los vicios de procedimiento (nulidad radical, anulabilidad e irregularidad no invalidante) está lejos de manifestarse con nitidez absoluta, es lo cierto que, en el supuesto planteado, no puede hablarse de nulidad de pleno derecho, pues no cabe en modo alguno afirmar que la resolución recurrida haya prescindido "total y absolutamente" del procedimiento legalmente previsto (...)>

la infracción del ordenamiento jurídico consistente en no haberse tenido en cuenta, en la liquidación dictada, la oposición aducida en tiempo y forma por el contribuyente determina la anulabilidad de dicho acto, al haberse causado al interesado una clara indefensión material al obviarse toda valoración de tales alegaciones a la hora de dictar el repetido acto, indefensión que -a juicio de la Sala- no puede considerarse enervada por la sola circunstancia de que puedan reproducirse dichas alegaciones en sede revisora o jurisdiccional, pues tal consideración supondría, de hecho, un menosprecio absoluto e improcedente de un trámite (el de audiencia) previsto por el legislador como imprescindible en la regulación del procedimiento.>

Cabe añadir que el Tribunal Supremo (TS) ha señalado reiteradamente que para apreciar que un acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido no basta con la infracción de alguno de los trámites del procedimiento, sino que es necesario la ausencia total de éste o de alguno de los trámites esenciales o fundamentales, de modo que el defecto sea de tal naturaleza que sea equiparable su ausencia a la del propio procedimiento (sentencias, entre otras, de 05-05-2008 recurso núm. 9900/2003, de 09-06-2011 recurso núm. 5481/2008 y de 07-12-2012 recurso 1966/2011).

En este sentido, el TS en sentencia de 15-06-1981 afirmaba que la nulidad es una:

<medida extrema que al tratar de evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales y contrarios al interés público, sólo debe apreciarse en aquellos casos de gravísimas infracciones tipificables, sin género de dudas, en alguno de los supuestos legales>

La sentencia del TS de 08-07-1983 recoge que la nulidad radical de los actos administrativos

<tiene un ámbito muy circunscrito a los supuestos concretos enumerados en el mismo, cuya interpretación jurisprudencial presenta un marcado sentido restrictivo del entendimiento de sus términos, para atemperarlos a su finalidad de mantener el procedimiento administrativo dentro de un cauce adecuado a derecho, pero que no suponga un formalismo extremo repudiado por la propia Ley y por causa del cual se incurriera en frecuentes nulidades determinantes de esterilidad de la función administrativa. Y así lo revelan las palabras empleadas por dicho precepto, indicativas de que sólo casos extremos, como órgano manifiestamente incompetente, actos de contenido imposible o delictivo, o dictados prescribiendo total y absolutamente de las normas de procedimiento legalmente establecidas, provocan la nulidad de pleno derecho.>

En la misma línea, en relación con la cuestión de alegaciones presentadas en plazo y no tenidas en cuenta (si bien en un supuesto de hecho ligeramente diferente porque se dictó un segundo acuerdo de liquidación, lo que no sucede en el presente caso), se ha pronunciado recientemente el TS en sentencia de fecha 18-05-2020 rec. 5732/2017, expresando lo siguiente:

<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 debemos 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.>

Por tanto, en los procedimientos tributarios no sancionadores, la omisión del trámite de alegaciones (asimilando a tal supuesto, como se detalla en la sentencia del TS de 18-05-2020, la no valoración de las alegaciones presentadas), no supone un supuesto de nulidad de pleno derecho, sino que genera la anulabilidad del acto impugnado cuando se haya generado indefensión.

En el presente supuesto, en el momento de dictar el acuerdo de liquidación, las alegaciones presentadas no habían tenido entrada en la Dependencia, por lo que no se tenían conocimiento de las mismas. Circunstancia ésta que ha de tenerse en consideración a la hora de analizar si se ha incurrido en la causa de nulidad de pleno derecho de "prescindir total y absolutamente" del procedimiento previsto. Por ello, este TEAC, compartiendo lo señalado por la AN y siguiendo la interpretación restrictiva del TS, entiende que el defecto procedimental acaecido no supone que se haya prescindido del procedimiento establecido, ni que exista nulidad de pleno derecho. En consecuencia, por lo que se refiere a la liquidación, tratándose de un acto anulable por un defecto formal que ha provocado indefensión a los reclamantes, procede, de conformidad con el artículo 239.3 de la LGT, anular la liquidación y retrotraer las actuaciones al momento en que se cometió el error, que sería el día de presentación de alegaciones para que la AEAT las tenga en cuenta, de forma que este TEAC estima en parte con retroacción la reclamación interpuesta contra la liquidación.

Sexto.

Por lo que se refiere a la reclamación 00-05838-2018, referida a la sanción, anulada la liquidación de la que trae causa por motivos de forma sin entrar a resolver el fondo del asunto, según lo señalado en los Fundamentos de Derecho anteriores, bastaría para estimar igualmente la reclamación anulando dicha sanción sin realizar pronunciamiento alguno sobre su conformidad a Derecho. En efecto, como señala de forma reiterada este TEAC, así en la resolución de 05-11-2015 RG 00-03142-2013 DYCTEA, si se ha apreciado un defecto de procedimiento, que es causa de la anulación de la liquidación, la anulación de la sanción viene impuesta por él, sin que ningún pronunciamiento puede hacerse sobre el fondo de la sanción, ni directa ni indirectamente, siendo tal una cuestión que queda imprejuizada, de modo que cuando se tramite de nuevo el procedimiento, dictándose nueva liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador no está vedada por el principio *ne bis in idem*.

Sin embargo, en el presente supuesto, dado que habría existido el mismo defecto formal referido a la falta de contestación de alegaciones, si bien referidas a la sanción, que igualmente habría producido indefensión a los reclamantes, procede analizar si las consecuencias son las mismas que las señaladas para el acuerdo de liquidación o, por el contrario, existe nulidad de pleno derecho con la consiguiente nulidad del acuerdo de imposición de sanción.

Sobre esta cuestión, consecuencia de la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos sancionadores, también se ha pronunciado el TS en la repetida sentencia de 18-05-2020, señalando lo siguiente:

<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.>

Así, el Tribunal Supremo ha señalado de forma clara que, a diferencia de lo que ocurre con los procedimientos tributarios no sancionadores, la omisión del trámite de audiencia en el ámbito sancionador, es de tal relevancia, que conlleva la nulidad de pleno derecho de lo actuado.

Por tanto, aplicando el criterio del TS que se acaba de reproducir, procede declarar la nulidad de las sanciones impuestas, en tanto que el acuerdo con el que finalizó el procedimiento sancionador era nulo de pleno derecho.

Séptimo.

Como recapitulación de todo lo expuesto, la reclamación 00-05837-2018 se estima en parte con retroacción, según lo expuesto, mientras la reclamación 00-05838-2019 se estima, anulando el acuerdo impugnado, sin perjuicio de que en la posterior decisión o fallo se haga mención en singular a la reclamación, al haberse producido la acumulación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación, anulando los actos impugnados, y acordando la retroacción de actuaciones, en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas