

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085033

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 34/2022, de 19 de enero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7905/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación. Determinación de la cuantía a efectos de interponer el recurso de alzada ante el TEAC. La interpretación favorable a la admisibilidad del recurso de alzada es la más acorde a lo establecido en el art. 201 de la LGT cuando dispone, en su apartado 2.a), bajo el cual se tipificaron las infracciones, que la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción", y constituye una garantía frente a la posibilidad de que la Administración compartimente de forma injustificada las infracciones y las correspondientes sanciones evitando de este modo que alcancen el importe exigido para acceder al recurso de alzada. La estructura de los ilícitos contemplados en el art. 201 LGT resulta bien simple; sin embargo, su desarrollo en la realidad práctica, por lo casuístico de las situaciones que pueden presentarse, suscita numerosos problemas por su complejidad; pero, sea como sea, siempre y en todo caso, se precisa una concreta actuación o procedimiento en que se refleje el incumplimiento formal infractor, pues no cabe obviar, que se trata de proteger la función tributaria que tiene lugar mediante actuaciones de gestión, control, fiscalización o recaudación, esto es, en referencia a actuaciones de carácter tributario que se siguen por la Administración tributaria. Estamos ante infracciones susceptibles de realizarlas el obligado principal incumplidor formal, como es el caso que nos ocupa; responsables en obligaciones accesorias, como el retenedor en IRPF; o incluso terceros ajenos a las obligaciones principales, por ejemplo terceros requeridos en actuaciones de obtención de información respecto de un procedimiento inspector contra el obligado tributario. La Sala fija como doctrina legal que en los supuestos del art. 201 LGT para determinar la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas a los efectos de interponer el recurso de alzada ordinario, debe estarse a los distintos períodos de liquidación del impuesto, respecto de los que se aprecia la conducta sancionada. [Vid., ATS de 7 de julio de 2021, recurso nº 7905/2020 (NFJ082990) y SAN de 7 de julio de 2020, recurso nº 383/2018 (NFJ082341) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 29, 184, 187 201, 229 y 241.

RD 2063/2004 (RGAT), art. 6.

RD 520/2005 (RGRVA), arts. .35 y 36.

PONENTE:

Don Jose Antonio Montero Fernandez.

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 34/2022

Fecha de sentencia: 19/01/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7905/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/01/2022

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

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

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

Transcrito por: CAR

Nota:

Resumen

R. CASACION núm.: 7905/2020

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 núm. 34/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 19 de enero de 2022.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 7905/2020, interpuesto por La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra sentencia de 7 de julio de 2020, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso n.º. 383/2018, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 20 de julio de 2017, que declaró inadmisibile el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Cataluña, de 19 de septiembre de 2014, parcialmente estimatoria de la reclamación económico administrativa presentada frente al acuerdo de imposición de sanción por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los ejercicios 2006 a 2009 e importe total de 319.894,96 euros.

Han comparecido en el recurso de casación como parte recurrida el GRUPO CASTILLA SOPORTE, S.L., representado por el procurador de los Tribunales Dº. Manuel Sánchez-Puelles González Carvajal, bajo la dirección letrada de Dº. Pablo Francisco Navarro Fernández.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación.

En el recurso nº. 383/2018, seguido en la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 7 de julio de 2020, se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: "FALLO.- 1.- Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo promovido por el procurador Dº. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal en nombre y representación de GRUPO CASTILLA SOPORTE, S.L., contra la resolución dictada con fecha 20 de julio de 2017 por el Tribunal Económico Administrativo Central que declaró inadmisibile el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Cataluña de 19 de septiembre de 2014.2.- Anular la referida resolución en cuanto declaró inadmisibile el recurso de alzada, al ser en este pronunciamiento contraria a Derecho. 3.- Desestimar las restantes pretensiones contenidas en la demanda.- Sin hacer expresa imposición e costas".

Asimismo, con fecha 18 de noviembre de 2020, se dictó auto de aclaración de la misma, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: " LA SALA ACUERDA: Subsanan el error material en el encabezamiento, en el fundamento de derecho primero, párrafo primero, y en el fallo de la sentencia dictada de fecha 7 de julio de 2020, en el sentido de donde dice "que el objeto del recurso viene constituido por una resolución del Tribunal económico-Administrativo Central, de 20 de julio de 2017", debe decir "que el acto realmente recurrido en este proceso es la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 21 de marzo de 2018, dictada en el recurso de alzada ordinario nº. 75/2015".

Segundo.

Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de La Administración General del Estado, y por el procurador de los Tribunales Dº. Manuel Sánchez-Puelles González Carvajal, en nombre y representación del GRUPO CASTILLA SOPORTE, S.L., se presentaron escritos con fechas 7 de septiembre de 2020 y 18 de enero de 2021, respectivamente, ante la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, preparando sendos recursos de casación, y la Sala, por autos de 4 de diciembre de 2020 y 23 de marzo de 2021, respectivamente, tuvo por preparados los recursos 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 Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y como parte recurrida del GRUPO CASTILLA SOPORTE, S.L., habiéndose personado ambos en los recursos formulados de contrario.

Tercero.

Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 7 de julio de 2021, la INADMISIÓN del recurso de casación preparado por el procurador Dº. Manuel Sánchez-Puelles González Carvajal, en representación de la mercantil GRUPO CASTILLA SOPORTE S.L., y la ADMISIÓN del recurso de casación preparado por el Sr. Abogado del Estado, 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:

Discernir cómo debe determinarse la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas a los efectos de interponer el recurso de alzada ordinario, cuando se impugna un mismo acuerdo sancionador, en el que se sanciona el incumplimiento de las obligaciones de facturación; en particular, si ha de atenderse a la cuantía global que contiene el acuerdo sancionador ,como si se tratase de una única sanción o, por el contrario, debe estarse a los distintos períodos de liquidación del impuesto, respecto de los que se aprecia la conducta sancionada.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 229.2.b), 241.12 y concordantes en relación con los artículos 184.1, 187.1.c), 201.1.2 y . 5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 6 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el reglamento general del régimen sancionador tributario y artículos 35 y 36 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa .

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

Cuarto.

Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de La Administración General del Estado, por medio de escrito presentado el 27 de septiembre de 2021, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- Los artículos 229.2.b), 241.1 y concordantes en relación

2.- Con los arts. 184.1, 187.1.c), 201.1, . 2 y . 5 y concordantes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT);

3.- Con el art. 6 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (RGST) y

4.- Con los arts. 35 y 36 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA).

5.- También, con la doctrina del Tribunal Supremo sobre cuantía e inadmisión del anterior recurso de casación (SSTS 27 de marzo de 2012, RCA 4087/2011; de 3 de junio de 2008, RCA 2412/2005 y AATS como los de 12-12-2013, RCA 1856/2013; 11-9-2014, RCA 583/2014 y 1 de marzo de 2017, RCA 822/2015).

El Sr. Abogado del Estado manifiesta que, la sentencia recurrida vulnera los citados preceptos desde el momento en que entiende que, a efectos de dilucidar la cuantía, existe una única infracción y, por tanto, una única sanción, con lo que el recurso de alzada es admisible. Esta conclusión es incorrecta, toda vez que en estos supuestos, se reitera, la cuantificación de las sanciones se debe hacer atendiendo al período de liquidación, porque hay tantas infracciones como períodos de liquidación. Así aparecía en la resolución sancionadora que se dictó en este caso, sin que el hecho de que se sume el importe total de las sanciones impuestas a los efectos de determinar la cantidad final a ingresar, conlleve que se trate de una única infracción. En todo caso, como ya consideró el TS, es irrelevante a estos efectos, que exista una única resolución, si la misma se refiere a una pluralidad de ejercicios fiscales.

Señala que, aunque el art. 201.2.a) LGT "in fine", como destaca la sentencia recurrida, diga que la sanción a imponer en esta infracción, será del 1% del importe del "conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción" ello no desvirtúa lo que aquí se razona pues el conjunto de esas operaciones, será el de las realizadas dentro del período de liquidación del tributo correspondiente. Por todo ello, se ha de considerar aplicable en estos supuestos, frente a lo que dice la SAN, el art. 35.2 RGRVA, puesto que el acto administrativo frente al que se pretende reclamar, incluye varias sanciones, lo que supone que las de cuantía superior no comunican la posibilidad de recurrir a las de cuantía inferior. Ello, por otra parte, coincide con la solución que acoge la LJCA al fijar la cuantía del recurso contencioso administrativo cuando dice, en el art. 41.3.

Considera que, frente a lo que dice la SAN cuando esgrime que la interpretación favorable a la admisibilidad del recurso de alzada, constituye una garantía frente a la posibilidad de que la Administración compartimente de forma injustificada las infracciones y las correspondientes sanciones, evitando de este modo que alcancen el importe exigido para acceder al recurso de alzada, se ha de considerar que la Administración no tiene interés alguno en evitar la doble instancia en sede económico-administrativa. Antes al contrario, como ocurrió en este supuesto, la regla sobre determinación de la cuantía consagrada por el TEAC, también le afecta. Por ello, fue inadmitido en el supuesto, no solo el recurso de alzada del interesado sino también el de la AEAT; en todo caso, queda a salvo el derecho de los contribuyentes a acudir a la sede jurisdiccional. En realidad, este derecho queda expedito antes, si no se estima procedente el recurso de alzada.

Por otra parte, cuando la SAN dice que la solución que acoge abunda en el criterio mantenido por esa misma Sala en sentencia de la Sección 2ª, de 29 de septiembre de 2011 (rec. nº. 364/2008), no tiene en cuenta que, dicha sentencia, no se refiere a la cuantía de las sanciones por vulneración de las obligaciones de facturación, ni tampoco a sanción tributaria alguna. Esta sentencia, por el contrario, igual que la SAN de 5 de diciembre de 2021 (rec. nº. 454/2009) que la aplica, se refiere a la cuantía de las reclamaciones económico administrativas cuando se solicita una devolución de ingresos indebidos y lo que dicen es que se ha de estar al importe de lo solicitado; por tanto, se trata de supuestos totalmente distintos.

Finalmente, frente a lo que asume la SAN, carece también de relevancia que el TEAR hubiera ofrecido el recurso de alzada que era improcedente por cuantía, puesto que el sistema de recursos es el establecido en la Ley,

estando apoderado el TEAC, por el art. 239.4.a) LGT, para declarar la inadmisibilidad de las reclamaciones económico administrativas cuando se impugnan actos no susceptibles de recurso en esa vía.

Concluye que, cuando se impugna un mismo acuerdo sancionador, en el que se sanciona el incumplimiento de las obligaciones de facturación, la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas a los efectos de interponer el recurso de alzada ordinario, se ha de determinar, atendiendo a los distintos períodos de liquidación del impuesto, respecto de los que se aprecia la conducta sancionada; no a la cuantía global que contiene el acuerdo sancionador, como si se tratase de una única sanción.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que "dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del TEAC de 21-3-2018".

Por su parte, el procurador Dº. Manuel Sánchez-Puelles González Carvajal, en nombre y representación del GRUPO CASTILLA SOPORTE, S.L., por escrito presentado con fecha 12 de noviembre de 2021, formulo oposición al recurso de casación manifestado que, la sentencia recurrida es conforme a Derecho y ha anulado correctamente la resolución del TEAC de 21 de marzo de 2018, siguiendo la doctrina contenida en una sentencia anterior de la sección segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 29 de septiembre de 2011 (rec. núm. 364/2008). Señala que, ninguno de los motivos de impugnación aducidos por el Sr. Abogado del Estado desvirtúa la corrección jurídica de la sentencia recurrida, toda vez que: (I) La sanción impuesta a Grupo Castilla Soporte, S.L. no tiene su origen en el incumplimiento de una obligación relativa al IVA. (II) El antiguo recurso de casación no tiene relación alguna con el recurso ordinario de alzada en vía económico-administrativa. (III) El criterio anterior mantenido por el TEAC no vincula a la Audiencia Nacional ni al Tribunal Supremo. (IV) El criterio mantenido en la resolución del TEAC de 21 de marzo de 2018 restringe el derecho de defensa de los particulares. (V) El criterio sostenido por el Abogado del Estado se opone a la interpretación literal de la norma. (VI) El art. 41.3 de la LJCA regula un supuesto de hecho diferente del que nos ocupa. (VII) La ratio decidendi de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de septiembre de 2011 es perfectamente aplicable en este caso. (VIII) La práctica seguida por el TEAC causó indefensión a Grupo Castilla Soporte, S.L. (IX) El criterio sostenido por el Sr. Abogado del Estado es diferente al mantenido por el TEAC en la resolución de 21 de marzo de 2018 y se opone diametralmente a la de la AEAT.

Concluye que, a los efectos de interponer el recurso ordinario de alzada, la cuantía de la reclamación económico-administrativa en el caso de la sanción prevista en el art. 201.2.a) de la LGT viene constituida por el importe de la sanción que el sujeto infractor está obligado a pagar con anterioridad a la aplicación de las posibles reducciones.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia desestimando el recurso, con imposición de costas a la parte recurrente".

Quinto.

- Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 15 de noviembre de 2021, 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 18 de enero de 2022, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Antecedentes relevantes.

No existe discrepancia entre las partes sobre los hechos acontecidos, sin embargo, ayuda a la resolución de la presente controversia recordar y analizar los antecedentes fácticos acaecidos.

A la parte recurrida en el presente recurso de casación se le levantaron tres actas de disconformidad sobre impuesto sobre sociedades, ejercicios 2006, 2007 y 2008, IVA períodos 2006, 2007 y 2008, e IVA período 2009.

El acuerdo sancionador, de fecha 21 de enero de 2011, recoge detalladamente las facturas expedidas por la recurrida a cargo de las entidades CARLOS CASTILLA INGENIEROS, S.A, de 30 de marzo de 2006 a 30 de septiembre de 2009, CASTILLA SOFTWARE, S.L, de las mismas fechas, y ING.SISTEMAS INFORMÁTICOS, S.A, de 31 de marzo de 2006 a 30 de septiembre de 2009, así como las facturas expedidas de signo opuesto. Todas las entidades pertenecen al mismo grupo. La operativa por la que se conformaron las facturas consistía en deducir las cuotas soportadas indebidamente repercutidas, sin minorar su importe hasta el 4T, con lo cual se conseguía financiación y diferir los ingresos. Los hechos se subsumen en el art. 201. 1 y 2.a), en relación con el apartado 5 de dicho precepto y con el art. 187.c), de la LGT. Se recogen o se separan en el acuerdo sancionador por sendas infracciones cometidas en referencia a los períodos 1, 2 y 3 de los años 2006, 2007, 2008 y 2009 del IVA, y sus

correspondientes sanciones, considerando que además se ha producido en todos los supuestos un incumplimiento sustancial. Recogiendo, por último, la suma total de la sanción efectiva, ascendente a la suma de 319.894,96 euros.

Recurrido el citado acuerdo sancionador, el TEAR se pronunció en 19 de septiembre de 2014; en lo que ahora interesa se recoge lo siguiente: "Por lo que se refiere a la cuantía de las reclamaciones, en aplicación del artículo 35 del citado Real Decreto, de conformidad con los criterios establecidos al respecto por el Tribunal Central, para determinar la cuantía de la reclamación en los casos como el presente, en que se impugna una sanción, aún reducida (por no impugnación de la liquidación y/o reducida por pronto pago) se atenderá al importe total de la sanción. Tratándose de varias sanciones acordadas en un único acto, habrá que estar al mayor importe de cada una de ellas, y no a la suma de las mismas. Teniendo en cuenta que en los casos como el presente la sanción responde a una infracción que atiende al "incumplimiento de obligaciones de facturación" y la sanción se determina sobre " el importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción" se atiende al total incumplimiento en los diferentes periodos para fijar la cuantía". Acoge la tesis que se formula en la resolución del TEAC de 9 de enero de 2014, cuyo tenor reproduce, y en la que se consignaba, entre otros extremos, que "... , la emisión de una factura falsa es el incumplimiento de una obligación tributaria de carácter formal, es decir, se trata de una obligación distinta de la obligación tributaria principal del pago de la cuota tributaria y, en consecuencia, se sitúan al margen de la presentación de la declaración o autoliquidación tributaria que pueda realizar el obligado tributario; se trata de situaciones y hechos diferentes, pueden existir declaraciones con datos falsos e incorrectos pero sin concurrir la emisión de facturas falsas y, a la inversa, la emisión de facturas falsas con declaraciones veraces y correctas.

Lo anteriormente expuesto nos lleva a concluir que las responsabilidades generadas por la presentación de una declaración-liquidación y por la emisión de facturas falsas son distintas, se trata de actos distintos y en, consecuencia, el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las responsabilidades inherentes a cada conducta debe situarse en el momento de consumarse cada una de ellas ", para justificar que no tienen por qué coincidir el dies a quo para el cómputo del plazo de prescripción de las liquidaciones de la obligación tributaria y de la infracción por la emisión de facturas falsas, por lo que el dies a quo para el cómputo de la prescripción de la sanción coincide con la "... comunicación de inicio del procedimiento sancionador instruido". Llegados a este punto, el TEAR entiende que ninguna actuación realizada en el seno de los procedimientos de inspección puede servir de dies a quo para la prescripción de la infracción, que sitúa en el momento de comunicación del inicio del procedimiento sancionador, notificado en 26 de noviembre de 2010, por lo que conforme al registro de las facturas en los libros de facturas, las correspondientes al ejercicio de 2006, "...ha prescrito el derecho de la administración a sancionarlas, pues el inicio del expediente sancionador fue notificado en fecha 26-11-2010, una vez superado el plazo de 4 años previsto en el artículo 66 de la Ley 58/2003 General Tributaria".

La resolución del TEAC de 21 de marzo de 2018 declara inadmisibles los recursos de alzas interpuestos por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT y por la parte interesada sancionada por considerar la cuantía insuficiente, art. 35.2 del Reglamento de revisión, pues ha de estarse a la sanción impuesta de mayor importe, sin que proceda acumular las restantes contenidas en el mismo documento. Para el TEAC, siguiendo la resolución del TEAC de 22 de octubre de 2015, con referencia al auto del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2014, en las infracciones contempladas en el art. 201 de la LGT la cuantía viene determinada por el importe de la sanción anual, acogiendo el criterio del período anual, sin que ninguna de las sanciones impuestas supere el umbral de los 150.000 euros, art. 239.4.a) de la LGT.

La Sala de instancia en su sentencia de 7 de julio de 2020, objeto del presente recurso de casación, sobre la cuestión que nos ocupa da los siguientes argumentos para acoger la tesis del obligado tributario para la admisión del recurso de alzada ante el TEAC por suficiencia de cuantía:

"- El artículo 201 .2.a), bajo el cual la AEAT tipificó la conducta, contiene una previsión clara al respecto al señalar que "La sanción consistirá en multa proporcional del uno por ciento del Conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción". Y debe recordarse que se trata de la norma especial que fija el modo de determinación de la sanción en esta clase de infracciones.

No existe cobertura legal alguna a la vista de ese precepto para que la Inspección pudiera compartimentar por períodos una conducta continuada en el tiempo y, además, que ha merecido idéntica calificación a lo largo de todo el período sancionado.

- La aplicación de los artículos 35 y 36 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, tampoco lo justifica. En particular, el apartado 2 del artículo 35, en cuya literalidad insiste la resolución del TEAC, parte como presupuesto de hecho de la existencia de varias deudas, bases, valoraciones, o actos de otra naturaleza", cuando es lo cierto que, conforme a lo antes expuesto, falta en este caso esa pluralidad' pues estaríamos en rigor ante una única sanción.

- El criterio mantenido por el TEAC en resolución de 22 de octubre de 2015, RG 1450/13, al que se remite la resolución recurrida, no vincula a esta Sala para determinar la cuantía y, consiguientemente, la procedencia del recurso de alzada. Ni tampoco' justifica que se adopte una solución distinta el auto del Tribunal Supremo de 30 de

enero de 2014, que igualmente invoca el TEAC, pues aborda un supuesto del todo distinto, como es el de la determinación de la cuantía a efectos del recurso de casación.

- Por último, no puede dejar de significarse que la misma resolución sancionadora, no obstante, el contenido de la propuesta de resolución, fijó la cuantía total de la sanción mediante la suma de las impuestas por cada una de las infracciones, con la indicación expresa de "Total sanción efectiva"; y así lo entendió el mismo Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña que en su pie de recurso indicaba lo siguiente:

"La resolución que antecede ha sido dictada en primera instancia en el expediente de este Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña expresado en la misma y, por no ser definitiva en la vía económico-administrativa, puede ser objeto de recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en el plazo de un mes a contar del siguiente al de su notificación, de conformidad con el artículo 241.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sin perjuicio de la previa interposición, cuando proceda y dentro de los quince días hábiles siguientes a la notificación, del recurso de anulación previsto en el art. 239.6 de la Ley 58/2003, cuyos escritos de interposición habrán de presentarse ante este Tribunal Económico-Administrativo Regional para su curso reglamentario".

Entendemos que la interpretación favorable a la admisibilidad del recurso de alzada es la más acorde a lo establecido en el artículo 201 de la LGT cuando dispone, en su apartado 2.a), bajo el cual se tipificaron las infracciones, que la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción", y constituye una garantía frente a la posibilidad de que la Administración compartimente de forma injustificada las infracciones y las correspondientes sanciones evitando de este modo que alcancen el importe exigido para acceder al recurso de alzada.

Solución que abunda, por lo demás, en el criterio mantenido por esta Sala en sentencia de la Sección Segunda de 29 de septiembre de 2011 (Recurso núm. 364/2008), que invoca la misma entidad demandante".

Segundo.

Las singularidades de la infracción prevista en el art. 201 de la LGT .

La correcta solución del conflicto planteado pasa necesariamente por hacer un estudio de las singularidades de la infracción que contemplamos.

Previamente no estorba precisar la cuestión con interés casacional objetivo seleccionada en el auto de admisión, en atención a los términos en que se formula. La alternativa que plantea la cuestión, o entender que se trata de una única sanción, o, por el contrario, debe estarse a los distintos períodos de liquidación respecto de los que se aprecia la conducta sancionada, debe matizarse en el sentido que apunta claramente la resolución del TEAR antes referida y parcialmente transcrita, y sobre la que incide con acierto la parte recurrida en su escrito de oposición, esto es, que la infracción que examinamos, infracción de las clasificadas como formales, resulta ajena a la obligación tributaria de la que deriva la liquidación del impuesto, ello sin perjuicio, como más adelante se verá, de la inescindible y determinante vinculación, directa o indirecta pero necesaria, de la infracción que nos ocupa con el procedimiento seguido respecto de uno o varios tributos y respecto de un determinado período.

Ciertamente, el problema que en el presente asunto se suscita gira en torno a la competencia de los órganos económico administrativos para entender en única instancia o en alzada de las sanciones por aplicación del art. 201 de la LGT; normas competenciales que no arrojan, en principio, dudas. Brevísimamente para recordar que, art. 241.1 de la LGT, cabe recurso de alzada ordinario contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los TEAR, y conforme al art. 229.2.b) de la LGT, estos conocen en primera instancia cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe que se determine reglamentariamente; sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 229.4 de la LGT, que permite interponer directamente la reclamación económica ante el TEAC si la reclamación, por su cuantía, admite recurso de alzada. En desarrollo de las expresadas normas cabe referirnos a los arts 35. 1 y 2 y 36 del Real Decreto 520/2005, en su redacción aplicable por motivos temporales; art. 35.1: "La cuantía de la reclamación será el importe del componente o de la suma de los componentes de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 58 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean objeto de impugnación, o, en su caso, la cuantía del acto o actuación de otra naturaleza objeto de la reclamación. Si lo impugnado fuese una base imponible o un acto de valoración y no se hubiese practicado la correspondiente liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquellos" y 2: "Cuando en el documento en el que se consigne el acto administrativo objeto de la impugnación se incluyan varias deudas, bases, valoraciones o actos de otra naturaleza, se considerará como cuantía de la reclamación interpuesta la de la deuda, base, valoración o acto de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todos los consignados en el documento"; y art. 36: "De acuerdo con el artículo 229 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, sobre las competencias de los tribunales económico-administrativos, podrá interponerse recurso de alzada ordinario cuando la cuantía de la reclamación, calculada conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, supere 150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones. Si el acto o actuación fuese de cuantía indeterminada, podrá interponerse recurso de alzada ordinario en todo caso".

Interesa examinar el art. 201 de la LGT, en relación con el art. 187.c) del mismo texto, y con el art. 6 del Real Decreto 2063/2004.

Dispone el art. 201, bajo el título de "Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación" que, "1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos". El apartado 2.a) es el que se aplicó al supuesto que vemos, "La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será grave en los siguientes supuestos: Cuando se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación, salvo lo dispuesto en la letra siguiente de este apartado y en el apartado 3 de este artículo. Entre otros, se considerarán incluidos en esta letra los incumplimientos relativos a la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documentos sustitutivos. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción". También se contempla dentro del apartado 2, una letra b) referida a un supuesto agravado por falta de expedición o a la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos. El apartado 3 prevé un supuesto de infracción muy grave y el 4 referido a documentos exigidos en la normativa de los impuestos especiales. Excepto en esta última infracción referida a los impuestos especiales que prevé una sanción de 150 euros por cada documento, en los demás casos la sanción se vincula al importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción, en diferentes porcentajes, en función de la gravedad. Por tanto, el legislador en este caso ha considerado relevante la culpabilidad del sujeto infractor y, por tanto, la gravedad de la conducta, circunstancias que no se contemplan en el caso objeto de análisis. El apartado 5 posee el siguiente tenor, "Las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se graduarán incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores", recogiendo este criterio de graduación en el art. 187.c) de la LGT que más tarde se verá.

El art. 29 de la LGT regula las obligaciones formales tributarias, entre las que se encuentra, apartado e), "La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias", incardinándose la infracción que analizamos del art. 201 entre las consideradas infracciones formales, caracterizadas por no generar directamente un perjuicio económico a la Hacienda Pública, limitándose a un simple incumplimiento de una obligación formal. Es importante subrayar, art. 29.1 de la LGT, que "Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros", esto es, las obligaciones formales de carácter tributario lo son en cuanto son exigidas en actuaciones o procedimientos tributarios.

Este Tribunal Supremo se ha pronunciado en variadas ocasiones sobre el bien jurídico protegido en las infracciones tributarias formales. Con carácter general hemos indicado que "Es evidente que todo el sistema sancionador tributario obedece a la salvaguarda del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de los obligados tributarios (art. 31.1 CE)", aunque a continuación se ha matizado que cada infracción tributaria persigue la tutela de un bien jurídico directo e inmediato, señalando que "Resulta, así, posible afirmar, por ejemplo, que mientras que las infracciones de los arts. 191, 192, y 193 de la LGT tienen por finalidad la protección directa del interés patrimonial de la Hacienda Pública, otros comportamientos resultan tipificados y sancionados por entrañar actuaciones falsarias o mendaces que alteran la realidad jurídica de forma perjudicial para la Administración tributaria (arts. 200, 201 y 202 LGT), o, en fin, que existen tipos que salvaguardan directamente el correcto ejercicio por parte de la Administración de las potestades de comprobación e investigación tributaria y sancionan, en consecuencia, su dilación o entorpecimiento (art. 203 LGT)", en definitiva "... como sucede con todas las conductas que tienen en común atacar los símbolos de representación de las relaciones jurídicas y económicas de una sociedad, encuentra su razón de ser (bien jurídico directamente protegido por el ilícito tributario) en la necesidad de proteger la fe y la seguridad en el tráfico jurídico, evitando que tengan acceso a la vida civil o mercantil elementos probatorios falsos que puedan alterar la realidad jurídica de forma perjudicial para la Administración tributaria y dificultando, asimismo, las actuaciones de comprobación e investigación que llevan a cabo sus actuarios en aras de la protección del interés fiscal". Con lo dicho se pone de manifiesto, que es lo que ahora interesa, que la protección del bien jurídico en cada infracción tiene un carácter eminentemente funcional que dota al ilícito tipificado de su razón de ser, que en las infracciones formales, y más en concreto en la prevista en el citado art. 201 de la LGT, procura que la función tributaria llevada a cabo por la Administración Tributaria no se vea obstaculizada ni menoscabada por el incumplimiento de las obligaciones formales, lo que conecta necesaria e ineludiblemente el posible incumplimiento con determinadas actuaciones o procedimientos. Por ello, cuando el art. 201 sanciona determinados incumplimientos formales no lo hace en abstracto, sino en referencia necesaria a concretas actuaciones o procedimientos en los que se proyectan e inciden dichos incumplimientos, como no puede ser de otra manera.

La estructura de los ilícitos contemplados en el art. 201 resulta bien simple; sin embargo, su desarrollo en la realidad práctica, por lo casuístico de las situaciones que pueden presentarse, suscita numerosos problemas por su complejidad; pero, sea como sea, siempre y en todo caso, se precisa una concreta actuación o procedimiento en

que se refleje el incumplimiento formal infractor, pues no cabe obviar, como ya anteriormente se ha indicado, que se trata de proteger la función tributaria que tiene lugar mediante actuaciones de gestión, control, fiscalización o recaudación, esto es, en referencia a actuaciones de carácter tributario que se siguen por la Administración tributaria.

Para ilustrar lo que se dice basta fijarnos en que estamos ante infracciones susceptibles de realizarlas el obligado principal incumplidor formal, como es el caso que nos ocupa; responsables en obligaciones accesorias, como el retenedor en IRPF; o incluso terceros ajenos a las obligaciones principales, por ejemplo terceros requeridos en actuaciones de obtención de información respecto de un procedimiento inspector contra el obligado tributario. Ejemplo paradigmático lo encontramos con los conocidos como "moduleros", personas que no ejercen actividad alguna, que han creado una apariencia formal de actividad, dedicándose en exclusividad a proporcionar a otras personas documentos o facturas sin sustrato real alguno; dichos documentos y facturas tienen relevancia en base a la concreta relación jurídico tributaria que es objeto de las actuaciones tributarias seguidas, de suerte que el mismo incumplimiento puede tener relevancia respecto de varios tributos con distintos obligados tributarios, lo que a la postre determinará la calificación y graduación de la sanción a imponer, lo que pone en evidencia que la infracción por incumplimiento formal tiene relación directa o indirecta con un determinado tributo y respetos del período objeto del procedimiento.

Todo lo cual resulta insoslayable si la regulación del art. 201, y en concreto su apartado 5 que prevé el incremento por agravamiento, se completa con lo dispuesto en los arts. 187 de la LGT, sobre el "Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación" como sigue: "Se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación", y 6 del Real Decreto 2063/2004, "Cuando un procedimiento de comprobación o investigación tenga por objeto varios tributos con periodos impositivos o de liquidación de diferente duración, la apreciación del criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación previsto en el artículo 187.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se realizará tomando en consideración cada uno de los periodos de menor duración".

Como es bien sabido, este criterio, a pesar de su regulación sistemática dentro de los criterios de graduación de las sanciones tributarias, sólo se aplica específicamente para las infracciones contempladas en el art. 201 de la LGT, y determina, en definitiva, la cuantía de la sanción a imponer; de suerte que se produce esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación "en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de comprobación o investigación", y respecto de este supuesto, el art. 6 anteriormente transcrito recoge que "cuando un procedimiento de comprobación o investigación" tenga por objeto varios tributos con períodos impositivos o de liquidación de diferente duración la apreciación de este criterio se realizará tomando en consideración cada uno de los períodos de menor duración, esto es, en estas circunstancias, el cálculo debe hacerse autónomamente para cada tributo y período impositivo o de liquidación.

Determinar, pues, la infracción del art. 201 conforme a los criterios vistos, esto es, en función del tributo o tributos en los que se produce el incumplimiento formal y el período objeto del procedimiento, favorece el principio de calificación unitaria del art. 184.1 de la LGT, lo que no puede mantenerse de dar entrada a la tesis de la parte recurrida y de la recogida en la sentencia de instancia, por lo que en cada infracción se debe calcular la sanción en cada caso aplicando un único porcentaje, 201.5 en relación con el 187.c) de la LGT, tal y como se hizo en el acuerdo sancionador objeto original del presente recurso.

Tercero.

Doctrina jurisprudencial.

Con las matizaciones que se han hecho respecto de la formulación de la cuestión con interés casacional objetivo recogida en el auto de admisión, conforme a las consideraciones que antes hemos desarrollado procede fijar como doctrina legal que en los supuestos del art. 201 para determinar la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas a los efectos de interponer el recurso de alzada ordinario, debe estarse a los distintos períodos de liquidación del impuesto, respecto de los que se aprecia la conducta sancionada.

Cuarto.

Resolución del caso concreto.

Dicho lo anterior y fijada la jurisprudencia correcta, ha de estimarse el recurso de casación, si bien es preciso realizar una puntualización. Ciertamente el auto de fecha 30 de enero 2014, rec. cas. 2742/2013, salvando las notables diferencias respecto del asunto que nos ocupa, pues es evidente que aquel se refiere a la determinación de los criterios de admisión del recurso de casación antiguo por razón de la cuantía, nos vale en cuanto contiene y mantiene un núcleo común respecto del cálculo con el presente supuesto tomando como referencia el acto

impugnado y su valor económico, ahora bien, en aquel caso se trataba de la imposición de sanciones derivadas del impuesto sobre sociedades, afectantes a dos ejercicios, realizándose el cómputo en clave anual, lo que el TEAC traslada al caso que examinamos, sin embargo, tomando como referencia el tributo al que afecta el incumplimiento formal de las facturas u otros documentos y el período, es evidente que en este caso y tratándose del IVA, el período a tener en cuenta, tal y como hizo la Administración Tributaria en su acuerdo sancionador es cada trimestre afectado, y será este el que en cada caso ha de servir de referencia para calcular la cuantía de cada una de las sanciones impuestas.

En definitiva, por las razones recogidas en los fundamentos anteriores procede estimar el recurso de casación y, en consecuencia, procede desestimar el recurso contencioso administrativo deducido por GRUPO CASTILLA SOPORTE, S.L., respecto de la cuestión que se ha analizado en el presente recurso de casación.

Quinto.

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, puesto que no se aprecia mala fe o temeridad no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación; ni tampoco en la instancia.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º) Haber lugar al recurso de casación n.º 7905/2020, interpuesto por La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra sentencia de 7 de julio de 2020, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso n.º. 383/2018, que se casa y anula.

3º) Desestimar el recurso contencioso administrativo deducido por el GRUPO CASTILLA SOPORTE, S.L., contra la resolución dictada con fecha 20 de julio de 2017 por el Tribunal Económico Administrativo Central, cuya confirmación procede.

4º) 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 caber 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.