

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088867

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 183/2023, de 15 de febrero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1250/2021

### SUMARIO:

**Procedimiento sancionador. Infracciones de la Ley 58/2003. Incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación.** La sentencia recurrida desestimó el recurso contra una sanción derivada del incumplimiento por el contribuyente de sus deberes de facturación, pues conforme al art.145 LGT, el objeto del procedimiento inspector no se limita al cumplimiento de la deuda tributaria, sino que abarca a la totalidad de las obligaciones tributarias exigibles, entre las que se incluyen, con arreglo al art.17 LGT, las de carácter formal. Y, como parte de éstas, el art. 29 LGT prevé la relativa a expedir y entregar facturas, que deberán ser conservadas cuando tengan relación con las obligaciones tributarias. De este modo, considera que el hecho de que el sujeto haya satisfecho la deuda tributaria correctamente no impide que haya desatendido una obligación formal, como resulta ser la referida a la facturación. En consecuencia, entiende procedente la incoación del expediente sancionador, ajustándose así a lo dispuesto en el art. 189 RGAT, que dispone que el procedimiento inspector terminará mediante la liquidación practicada por el órgano competente y las actuaciones de comprobación de las obligaciones formales mediante la expedición de una diligencia o informe; siendo así que tal informe se emite tras la concesión del trámite de audiencia al interesado, conforme al art.192 RGAT. No puede aceptarse que la conclusión del procedimiento inspector sin regularización en relación con las obligaciones materiales lleve consigo necesariamente -por esta única circunstancia- la imposibilidad de apreciar el incumplimiento de obligaciones formales del obligado tributario que también son objeto del procedimiento inspector si no existe una conexión entre unas y otras de la que derivar tal vinculación, lo que aquí no sucede. Consecuentemente, nada impide que la aplicación del régimen de estimación objetiva conlleve que el sujeto pasivo haya satisfecho la deuda tributaria correctamente, pero que haya vulnerado las determinaciones legales en cuanto a una obligación formal como es la relativa a la facturación. Así lo entendió la Administración al no practicar liquidación alguna pero evacuar el oportuno informe en cuanto al incumplimiento de las obligaciones formales de facturación, ajustándose así a lo dispuesto en el art. el art. 189 RGAT. El informe que concluye la comprobación e investigación del cumplimiento de las obligaciones formales se emite tras dar audiencia al interesado y da lugar a la apertura del procedimiento sancionador con plena intervención en él del obligado tributario. En definitiva, no hay duda de que sólo se tramitó un único procedimiento inspector de carácter general, en el mismo no sólo se comprobó e investigó el cumplimiento de las obligaciones materiales sobre los ejercicios determinados y por los impuestos referidos, sino también el cumplimiento de las obligaciones formales; faltando pues una declaración de voluntad previa vinculante de la Administración en modo alguno puede traerse a colación la doctrina sobre los actos propios y la vulneración de los principios de confianza legítima, buena fe y seguridad jurídica, al faltar el sustrato fáctico determinante para su aplicación. Es oportuno ajustar la cuestión de interés casacional a los presupuestos fácticos concurrentes y dar la siguiente respuesta, sí resulta procedente la incoación al contribuyente de un procedimiento sancionador por el incumplimiento de las obligaciones formales exigibles, cuando tales obligaciones se refieran a unos conceptos y ejercicios tributarios que han sido objeto de un único procedimiento de inspección tributaria que finalizó mediante un acta de conformidad relativa al cumplimiento de las obligaciones materiales, sin regularización del inspeccionado, y un informe sobre las obligaciones formales incumplidas [Vid., ATS de 19 de enero de 2022, recurso n.º 1250/2021 (NFJ084682) y SAN de 14 de octubre de 2020, recurso n.º 122/2018 (NFJ082059) que se confirma]

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 17, 29, 105, 106, 108, 140, 145, 184 y 201.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 189 y 192.

Constitución Española, art. 9.

### PONENTE:

*Don José Antonio Montero Fernández.*

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 183/2023

Fecha de sentencia: 15/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1250/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/02/2023

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

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1250/2021

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. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1250/2021, interpuesto por don Carlos José, representado por el procurador de los tribunales don Francisco Javier Fortes Ranera, bajo la dirección letrada de don Miguel Caamaño Anido, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional, de fecha 21 de octubre de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 128/2018, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, de fecha 27 de marzo de 2014, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número NUM000, interpuesta contra

Acuerdo de Imposición de Sanción por infracción tributaria, dictado en fecha 21 de septiembre de 2011 por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Galicia, sede A Coruña, por emisión de facturas con datos falsos, ejercicio 2008, importe 165.151,35€.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia.

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

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

En el recurso contencioso-administrativo núm. 128/2018 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional, con fecha 14 de octubre de 2020, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

FALLAMOS: DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo núm. 122/2018, interpuesto por el Procurador don Gabriel Casado Rodríguez, en nombre de DON Carlos José, contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC) de 2 de noviembre de 2017 (RG 3649/2014).

CONDENAMOS al demandante al pago de las COSTAS PROCESALES.

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

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de don Carlos José recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional tuvo por preparado mediante Auto de 5 de febrero de 2021, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

### **Tercero.** *Auto de Admisión.*

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 19 de enero de 2022, dictó Auto precisando que:

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

Determinar, a la luz de la doctrina de los actos propios y de los principios de confianza legítima y buena administración, si resulta procedente la incoación al contribuyente de un procedimiento sancionador por el incumplimiento de las obligaciones formales exigibles, cuando tales obligaciones se refieran a unos conceptos y ejercicios tributarios que hayan sido objeto de un previo procedimiento de inspección tributaria que finalizó mediante un acta de conformidad relativa al cumplimiento de las obligaciones materiales, sin regularización del inspeccionado.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 17, 29, 143, 144, 145, 148, 153 y 156 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 189 y 192 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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; en conexión con el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y los artículos 9.3 y 103 de la Constitución.

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 LJCA.

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

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de don Carlos José, por medio de escrito presentado el 16 de febrero de 2022, interpuso recurso de casación y suplica en su escrito a la Sala que "...previos los trámites pertinentes, en su día se dicte sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente el recurso presentado por esta representación, en los términos interesados".

**Quinto. Oposición al recurso de casación.**

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación cuarta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida". La alegación cuarta referida es del siguiente tenor literal "...fije, en primer término, como doctrina legal, que:

- Resulta procedente la incoación al contribuyente de un procedimiento sancionador por el incumplimiento de las obligaciones formales exigibles, cuando tales obligaciones se refieran a unos conceptos y ejercicios tributarios que hayan sido objeto de un previo procedimiento de inspección tributaria que finalizó mediante un acta de conformidad relativa al cumplimiento de las obligaciones materiales, sin regularización del inspeccionado, sin que, por tanto se aprecie infracción alguna de la doctrina de los actos propios y de los principios de confianza legítima y buena administración.

Sobre esa base, desestime ya el recurso de casación formulado, confirmando la sentencia recurrida en todos sus aspectos incluidos los relativos a la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la infracción cometida y, por ende, la resolución del TEAC impugnada ante el mismo".

**Sexto. Señalamiento para deliberación del recurso.**

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 7 de febrero de 2023, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero. Sobre los términos del debate.**

Nos ha de servir el relato que sobre los hechos recoge el auto de admisión para centrar el debate del conflicto planteado:

"Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación, los siguientes:

1º) El 14 de diciembre de 2009 se notificó al recurrente en casación el inicio de unas actuaciones de comprobación e investigación, con alcance general, respecto de las liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido ["IVA"] y del impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"], ejercicios 2007 y 2008.

2º) Dichas actuaciones finalizaron con la formalización el 1 de abril de 2011 de sendas actas de conformidad, en las que se declaró correcta la situación tributaria del contribuyente en relación con esos impuestos, concluyendo el procedimiento de inspección tributaria sin regularización.

3º) El mismo día 1 de abril de 2011, se notificó al interesado el acuerdo de inicio con propuesta de resolución de un procedimiento sancionador, como consecuencia de la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 201.3 LGT . Los hechos que dieron lugar a la incoación del mencionado procedimiento sancionador traen causa de las actuaciones de inspección anteriormente señaladas.

4º) No habiendo presentado alegaciones el interesado, la Administración tributaria dictó el 21 de septiembre de 2011 la correspondiente resolución sancionadora, en la que se le imponía una sanción por importe de 166.151,35 euros.

5º) Contra dicha resolución el sancionado planteó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Galicia, que fue desestimada por acuerdo de 27 de marzo de 2014.

6º) Frente a esa resolución interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], que fue desestimado mediante acuerdo de 2 de noviembre de 2017.

El órgano económico-administrativo señala que se practicó un procedimiento inspector con alcance general, en cuyo seno se comprobaron, por una parte, las obligaciones materiales relativas al IRPF y al IVA, finalizando con la liquidación derivada del acta de conformidad; y, por otra, las obligaciones formales (en concreto, la facturación del contribuyente, que tiene la consideración de empresario individual que ejerce la actividad de instalaciones eléctricas, acogido al régimen de estimación objetiva en el IRPF y simplificado en el IVA), finalizando con la emisión del oportuno informe, en el que se puso de manifiesto la incorrecta facturación, al acreditarse la existencia de varias facturas emitidas con datos falsos o falseados, al no reflejar de manera exacta y precisa el servicio prestado por el que se emite o el precio verdadero de ese servicio percibido por el prestador del mismo. En consecuencia, el TEAC considera que la inspección tributaria no ha aplicado criterios contrapuestos en las actas emitidas para las

obligaciones materiales y el informe incorporado al expediente sancionador para las formales, dado que se estaban valorando conductas distintas, que deben ser regularizadas conforme a su distinta naturaleza. Y concluye que la actuación del obligado tributario se subsume en el tipo descrito en el citado artículo 201.3 LGT .

7º) Contra la resolución referida interpuso recurso contencioso-administrativo (registrado con el número 122/2018) ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Cuarta, que dictó sentencia el 14 de octubre de 2020 , desestimando el recurso. Esta sentencia constituye el objeto del recurso de casación.

La Sala a quo razona que, conforme al artículo 145 LGT , el objeto del procedimiento inspector no se limita al cumplimiento de la deuda tributaria, sino que abarca a la totalidad de las obligaciones tributarias exigibles, entre las que se incluyen, con arreglo al artículo 17 LGT , las de carácter formal. Y, como parte de éstas, el artículo 29 LGT prevé la relativa a expedir y entregar facturas, que deberán ser conservadas cuando tengan relación con las obligaciones tributarias. De este modo, considera que el hecho de que el sujeto haya satisfecho la deuda tributaria correctamente no impide que haya desatendido una obligación formal, como resulta ser la referida a la facturación.

En consecuencia, entiende procedente la incoación del expediente sancionador, ajustándose así a lo dispuesto en el artículo 189 RGAT, que dispone que el procedimiento inspector terminará mediante la liquidación practicada por el órgano competente y las actuaciones de comprobación de las obligaciones formales mediante la expedición de una diligencia o informe; siendo así que tal informe se emite tras la concesión del trámite de audiencia al interesado, conforme al artículo 192 RGAT".

A la vista de los escritos de interposición y de oposición de las partes ha de convenirse que los planteamientos que hacen difieren sustancialmente, al punto que la polémica suscitada no es tanto un enfrentamiento jurídico que le hacen patrocinar interpretaciones encontradas de las normas en conflicto, sino que gira en torno a la delimitación del presupuesto base sobre el que extraer las consecuencias jurídicas derivadas.

A grosso modo, y sin perjuicio de entrar en más detalles posteriormente, decir que las posturas de ambas partes se concretan, respecto de la parte recurrente en el sentido de que existieron dos procedimientos, en concreto una primera actuación de comprobación e investigación con un alcance general, y que, concluye con la firma de dos actas de inspección en conformidad, y una segunda de comprobación referido a las obligaciones de facturación del contribuyente que da lugar al procedimiento sancionador; mientras que el Sr. Abogado del Estado entiende que hubo un solo procedimiento inspector de carácter general que da lugar a sendas actas en conformidad por cada uno de los impuestos, IVA e IRPF, e informe por las irregularidades formales detectadas.

Es cada una de ambas posiciones las que, en definitiva, condicionan el desarrollo argumental de las partes y hacen que lleguen a conclusiones bien diferentes. Veamos más ampliamente como se desenvuelven uno y otro.

La parte recurrente considera que a la firma de las actas de conformidad, en las que se ha propuesto y aceptado una regularización en unos términos concretos se produce la vinculación de la Administración con los hechos y circunstancias que se recogen en las mismas, lo que da lugar a que sea de aplicación al caso la doctrina de los actos propios y los principios de confianza legítima y buena fe administrativa; sin que quepa la reiteración de actuaciones de comprobación tributaria sobre los mismos hechos imponible, tal y como ocurre, así, se inició una primera en 14 de diciembre de 2009, con alcance general, que culminó el 1 de abril de 2011 mediante actas firmadas en conformidad en las que no se apreciaron indicios de la comisión de infracción tributaria, y se inicia unas segundas actuaciones inspectoras relativas al cumplimiento, por los mismos ejercicios fiscales y mismos impuestos objeto de aquella comprobación, por supuestas "obligaciones de facturación", que derivan de la corrección o no de los ingresos y gastos deducidos. En esta segunda actuación no surgen nuevos hechos, por lo que existe la precedente vinculación respecto del resultado de la primera actuación y su finalización en conformidad, sin que la Administración pudiera iniciar nuevas actuaciones para sancionar vulnerando la confianza legítima del contribuyente al iniciar un segundo procedimiento inspector, relativo al incumplimiento de las obligaciones formales, a pesar del previo procedimiento inspector finalizado sin regularización de las obligaciones materiales.

Como cabe observar para la parte recurrente hay una reiteración de actuaciones de comprobación sobre un mismo hecho imponible, la segunda comprobación viene siempre vinculada a los elementos comprobados, deviniendo definitiva la primera comprobación. Considera que lo que se hace en la sentencia impugnada es adjetivar las segundas actuaciones como meramente formales, esto es, como actuaciones cuyo objeto ha residido en comprobar el cumplimiento de las obligaciones de facturación del obligado tributario, cuando en realidad la Administración Tributaria vuelve a someter los mismos conceptos y ejercicios a segundas actuaciones de comprobación e investigación, sobre la base de que estas últimas actuaciones tienen naturaleza y objetivo distinto y meramente formal, esto es, el cumplimiento de los deberes de facturación del obligado tributario. No era, por tanto, procedente la incoación de un procedimiento sancionador por el incumplimiento de las obligaciones formales exigibles, cuando tales obligaciones se referían a unos conceptos y ejercicios tributarios que ya habían sido objeto de un previo procedimiento de inspección tributaria que finalizó mediante un acta de conformidad relativa al cumplimiento de las obligaciones materiales, sin regularización del inspeccionado.

Disiente el Sr. Abogado del Estado del parecer de la parte recurrente. Defiende que sólo hubo un procedimiento que finalizó incoándose al obligado sendas actas de conformidad, una por cada tributo, en las que,

dado especialmente su especial régimen de tributación, se declaró, desde el punto de vista de sus obligaciones materiales respecto a esos dos impuestos, correcta la situación tributaria del recurrente; pero respecto de las obligaciones formales, a las que se extendían las actuaciones inspectoras, se emitió en la misma fecha de las actas, 1 de abril de 2011, informe en el que el actuario, arts. 189.5 y 192 RGI, hizo constar que, como consecuencia de las actuaciones inspectoras seguidas, había advertido la emisión de una serie de facturas que no se correspondían con los servicios prestados al prácticamente único cliente del obligado, la entidad IPGLOBAL, S.L., de la que es socio, proponiendo el inicio del correspondiente expediente sancionador, por la emisión de facturas falsas e iniciándose en el mismo día 1 de abril de 2011, con simultánea propuesta de sanción y traslado al interesado para que formule sus alegaciones, lo que no hizo. Entiende la recurrida que no existe duda de que hubo un solo procedimiento inspector que, dadas las peculiaridades del régimen de tributación del obligado, se documentan, en la misma fecha, de dos formas distintas, una mediante dos actas en conformidad sin regularización y otra en un informe por las obligaciones formales relacionadas con facturas falsas que pueden constituir una infracción. Por lo demás, siguiéndose un sólo procedimiento inspector de alcance general, arts. 141 y 145 LGT, puede comprobar tanto el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales como las formales, a las que se refieren los artículos 17.3 y 29 de la misma Ley, pudiéndose bifurcar esa comprobación en dos tipos de actuaciones documentadas, las actas y el informe, art. 143.1 LGT, dando paso este al inicio de un procedimiento sancionador por incumplimiento de obligaciones formales, arts. 189.5 y 192.2 RGI. No hay vinculación alguna, pues el procedimiento inspector concluyó sin regularización en relación con las obligaciones materiales y, al mismo tiempo, se apreció un incumplimiento de obligaciones formales del obligado objeto también de ese procedimiento de alcance general.

## **Segundo.** *Sobre el criterio de la Sala.*

Aclarar cuál de los planteamientos realizados por las partes es el correcto, resulta esencial para resolver la polémica, en tanto que, como se ha puesto de manifiesto, el auto de admisión hace girar el debate sobre "la doctrina de los actos propios y de los principios de confianza legítima y buena administración", que, en general, viene a exigir una previa actuación de la que deriva una declaración de voluntad de la Administración que crea la vinculación a la que va a venir sometida, puesto que si no hay dicho precedente, si no hay acto propio, ciertamente no cabe hablar de vulneración del principio de confianza legítima, ni el de buena fe para la relación entre la Administración y los administrados, ni se quiebra el principio de seguridad jurídica. Sobre dichos principios este Tribunal se ha pronunciado en innumerables ocasiones, creando un cuerpo de doctrina al efecto señalando que la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definidos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica, pudiendo ser los actos expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate; siendo el dato decisivo en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad, aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico ( artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

Dicha doctrina general ha tenido acogida, también, en el ámbito procedimental, y aunque principalmente se ha desarrollado en el procedimiento de comprobación limitada, valga de ejemplo la sentencia de 22 de septiembre de 2014, cas. 4336/2012, en relación con la interpretación del art. 140 LGT, sin reparo alguno puede trasladarse al procedimiento inspector en el sentido de que mediando una previa actuación de comprobación e investigación no cabe efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Resulta, pues, esencial en el asunto que nos ocupa despejar la incógnita principal, cual es si hubo sólo un procedimiento inspector que finalizó con dos actas en conformidad y un informe por las obligaciones formales, o hubo un primer procedimiento inspector al que siguió actuaciones tendentes a la investigación de las obligaciones formales.

Pues bien, al respecto resulta incontestable el relato de hechos recogidos en la sentencia impugnada, del que se colige que sólo se incoó un procedimiento inspector finalizado mediante dos actas en conformidad y el informe por las obligaciones formales -añadimos las negritas para acentuar los aspectos más expresivos en la dirección apuntada-:

"El demandante fue objeto de un procedimiento de inspección en relación con el IRPF y el IVA correspondientes a los ejercicios 2007 y 2008, concluyendo el procedimiento de inspección sin regularización".

En el procedimiento de inspección se puso de manifiesto que el actor tiene como actividad principal la de INSTALACIONES ELECTRICAS EN GENERAL, actividad sujeta y no exenta al IVA (LIVA, arts. 4 y sigs.), clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 5.041. El demandante estaba acogido al Régimen Simplificado del Impuesto sobre Valor Añadido, regulado en los artículos 122 y 123 de 37/1992, de 28 de Diciembre del Impuesto sobre Valor Añadido, y al Régimen de Estimación Objetiva regulado en el artículo 31 de la Ley 35/2006 de 28 de Noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en los artículos 32 a 39 del Real decreto 439/2007, de 30 de Marzo, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El demandante es socio de la entidad IPGLOBLAL S.L., a la cual emitió facturas por 51.801,06 euros (IVA incluido) en el año 2007 y por importe de 165.183,98 euros en el año 2008. De dichas facturas se pidió justificante de pago, dado que D. Carlos José tributa por el régimen de Estimación Objetiva. Además, el importe de facturación realizado por la persona física a la entidad es muy alto, concretamente 165.183,98 euros (IVA incluido) en el año 2008.

Durante el proceso inspector se aportaron extractos bancarios y los libros Mayores de contabilidad de los pagos efectuados por la entidad a la persona física antes mencionada. De los justificantes aportados resulta que muchas facturas emitidas por la persona física en el año 2008, no están pagadas; ni incluso en el año 2009 consta el pago de dichas facturas. Concretamente los pagos efectuados en el año 2007 son de 2.000 euros, en el año 2008 suman la cantidad de 50.067,00 euros, correspondiendo a facturación realizada en el año 2007 la cantidad de 49.801,06 euros. En el año 2009, según extractos bancarios aportados, se le paga a Carlos José la cantidad total de 37.201,00 euros, correspondiendo esta cantidad a facturas del año 2008.

Resulta que existen facturas sin pagar del año 2008, por un importe de 127.717,04 euros (IVA incluido), es decir facturas con una Base imponible de 110.100,90 euros que no se han abonado, ni en el año 2008 ni en el 2009. Respecto a estas facturas no se ha justificado los bienes y servicios prestados por la persona física a la entidad. Se pidió al demandante (según consta en diligencia de fecha 3 de septiembre de 2010) justificación de si existe algún tipo de contrato de prestación de bienes o servicios entre la entidad y la persona física. No se aportó ningún contrato, manifestándose que no hay ningún tipo de contrato efectuado entre D. Carlos José y la entidad objeto de comprobación. Además, en otras facturas se suministra material por Carlos José a la entidad sin que D. Carlos José haya realizado ninguna compra de bienes según sus registros y las facturas aportadas. Por ejemplo en la factura emitida por D. Carlos José número 11/ 2008 de fecha 15 de Abril de 2008, (estas facturas figuran en el expediente de comprobación de D. Carlos José) aparece el suministro de memoria RAM, disco duro, un ordenador Mac mini y teclado y ratón. Pues bien, estos materiales no se aporta la factura de compra, ni en el año 2007, ni en el año 2008 ni consta la compra en los libros registros aportados de Carlos José.

El volumen de facturación de D. Carlos José en el año 2008 asciende a un total de 166.513,03 euros (IVA incluido), casi toda ella realizada a IPGLOBLAL S.L. Por otra parte, se constata que Carlos José no tiene personal asalariado y que no tiene compras de materiales en el año 2008. El total de compras y gastos que figura en el libro aportado por Carlos José asciende en el año 2008 a la cantidad de 320,89 euros, correspondiendo a teléfono y factura de gas. Por tanto, una sola persona genera unos ingresos que son muy superiores a los normales en el sector. El total de facturación realizada en el año 2008, asciende a 143.545,75 euros de Base Imponible y a la cantidad de 22.967,32 euros de cuota de IVA.

b) Como consecuencia de los anteriores hechos se inició frente al demandante un procedimiento sancionador, el cual concluyó con la imposición de una multa de 165.151,35 euros como responsable de una infracción muy grave prevista en el art. 201, apartados 3 y 5 LGT.

La primera de las líneas de razonamiento del demandante toma como presupuesto que la finalización del procedimiento inspector sin regularización de la deuda tributaria (debido a que el demandante había tributado correctamente de acuerdo al sistema de estimación objetiva al que se encontraba acogido) impide que se inicie procedimiento sancionador alguno, puesto que en otro cado -se argumenta- la Administración y hasta el mismo actuario, irían contra sus propios actos y contra el efecto vinculante de las propias actas en tanto que documentos públicos.

Tal punto de partida no se ajusta al sistema diseñado por la LGT en relación con el objeto del procedimiento inspector. Este no limita su objeto al cumplimiento de la deuda tributaria, sino a la totalidad de las obligaciones tributarias de acuerdo con lo dispuesto en el art. 145 LGT, según el cual:

"1. El procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

2. La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones.

3. La investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios."

Pues bien, de acuerdo con los arts. 17.3 LGT:

"Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley ."

Y conforme a este último precepto - art. 29 LGT-:

"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."

Entre ellas se menciona en el apartado segundo de dicho artículo "la obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias".

Conforme a lo anteriormente expuesto, no puede aceptarse que la conclusión del procedimiento inspector sin regularización en relación con las obligaciones materiales lleve consigo necesariamente -por esta única circunstancia- la imposibilidad de apreciar el incumplimiento de obligaciones formales del obligado tributario que también son objeto del procedimiento inspector si no existe una conexión entre unas y otras de la que derivar tal vinculación, lo que aquí no sucede.

Consecuentemente, nada impide que la aplicación del régimen de estimación objetiva conlleve que el sujeto pasivo haya satisfecho la deuda tributaria correctamente, pero que haya vulnerado las determinaciones legales en cuanto a una obligación formal como es la relativa a la facturación. Así lo entendió la Administración al no practicar liquidación alguna pero evacuar el oportuno informe en cuanto al incumplimiento de las obligaciones formales de facturación, ajustándose así a lo dispuesto en el art. el art. 189 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos, (Real Decreto 1065/2007, de 27 julio), encuadrado en la Subsección 2ª de la Sección 4ª, "Terminación del procedimiento de inspección", del Capítulo II, "Procedimiento de inspección", de su Título IV, "Actuaciones y procedimiento de inspección". En dicho artículo se dispone que:

"1. El procedimiento inspector terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar, por el acto de alteración catastral o por las demás formas previstas en este artículo.

.....

5. Las actuaciones de comprobación de obligaciones formales terminarán mediante diligencia o informe, salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa."

Finalmente cumple advertir que el informe que concluye la comprobación e investigación del cumplimiento de las obligaciones formales se emite tras dar audiencia al interesado y da lugar a la apertura del procedimiento sancionador con plena intervención en él del obligado tributario -art. 192 RGAT:

"2. Finalizado el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en diligencia o informe.

Cuando el procedimiento finalice mediante diligencia o informe, esta se incorporará al expediente sancionador que, en su caso, se inicie como consecuencia del procedimiento de inspección, sin perjuicio de la remisión que deba efectuarse cuando resulte necesario para la iniciación de otro procedimiento de aplicación de los tributos".

En definitiva, no hay duda de que sólo se tramitó un único procedimiento inspector de carácter general, en el mismo no sólo se comprobó e investigó el cumplimiento de las obligaciones materiales sobre los ejercicios determinados y por los impuestos referidos, sino también el cumplimiento de las obligaciones formales; faltando pues una declaración de voluntad previa vinculante de la Administración en modo alguno puede traerse a colación la doctrina sobre los actos propios y la vulneración de los principios de confianza legítima, buena fe y seguridad jurídica, al faltar el sustrato fáctico determinante para su aplicación. La cuestión en disputa, en todo caso, sería de mera legalidad, pero basta remitirnos a la sentencia impugnada, que da cumplida cuenta de los preceptos de aplicación para rechazar cualquier atisbo de ilegalidad, que obviamente no se plantea por la recurrente en tanto que parte de un presupuesto incorrecto, y sin que, por demás, la parte recurrente haya cuestionado la actuación tributaria por causarle indefensión o infringido otro derecho o garantía de obligada observancia, más cuando, ya se ha dejado expuesto, se le dio traslado para alegaciones a la parte recurrente sin hacer uso de dicho mecanismo en su defensa.

Dicho lo anterior, es oportuno ajustar la cuestión de interés casacional a los presupuestos fácticos concurrentes y dar la siguiente respuesta, sí resulta procedente la incoación al contribuyente de un procedimiento

sancionador por el incumplimiento de las obligaciones formales exigibles, cuando tales obligaciones se refieran a unos conceptos y ejercicios tributarios que han sido objeto de un único procedimiento de inspección tributaria que finalizó mediante un acta de conformidad relativa al cumplimiento de las obligaciones materiales, sin regularización del inspeccionado, y un informe sobre las obligaciones formales incumplidas.

**Tercero. Sobre las costas.**

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, se mantiene el pronunciamiento contenido al respecto en la sentencia recurrida.

**FALLO**

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

**Primero.**

No haber lugar al recurso de casación núm. 1250/2021, interpuesto por don Carlos José, representado por el procurador de los tribunales don Francisco Javier Fortes Ranera, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional, de fecha 21 de octubre de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 128/2018, cuya confirmación procede.

**Segundo.**

Hacer el pronunciamiento sobre las costas en los términos expuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes 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.