

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091086

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de septiembre de 2023

Sala 1.^a

R.G. 823/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Tramitación. Plazo. *Aplicación del plazo de tres meses del art. 209.2 de la LGT a las actuaciones de control de presentación de autoliquidaciones.* En este caso, el interesado solicita la nulidad en base a que el procedimiento sancionador fue iniciado fuera del plazo de 3 meses exigido por el art. 209.2 de la Ley 58/2003 (LGT). Así, el 03/06/2015 se le notificó un requerimiento formulado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas comunicando la obligación de presentar el modelo 222 de pagos fraccionados del primer trimestre del IS del año 2015 y que a dicha fecha no había sido presentado.

Dicho requerimiento, tal y como indicaba la notificación, fue realizado en el marco de un procedimiento de gestión tributaria dirigido al control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones previsto en el art. 117.1.e) de la Ley 58/2003 (LGT). Ante esto, el interesado presentó el modelo 222 e ingresó el mismo con fecha 03/06/2015.

El inicio del procedimiento sancionador se notificó con fecha 18/12/2015, es decir, una vez transcurridos más de tres meses desde que se presentó la autoliquidación.

La cuestión por lo tanto es determinar si el plazo de tres meses exigido para el inicio del procedimiento sancionador resulta aplicable a las actuaciones de control de presentación de autoliquidaciones del art. 153 del RD 1065/2007 (RGAT).

Pues bien, una de las formas por las que pueden terminar los procedimientos del art. 153 del RD 1065/2007 (RGAT), es precisamente por la presentación de la declaración, autoliquidación o comunicación de datos omitidas.

Además, debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el apdo. cinco de dicho artículo: «En los casos en que no se atiende el requerimiento o en los que, atendándose este, se presente una declaración o autoliquidación en la que se aprecien discrepancias respecto de los importes declarados o autoliquidados por el obligado tributario o por terceros, podrá iniciarse el correspondiente procedimiento de comprobación o investigación».

Por lo tanto, en este caso, el procedimiento del art. 153 del RD 1065/2007 (RGAT) terminó con la presentación e ingreso del modelo 222 de pagos fraccionados, iniciándose entonces el cómputo del plazo de tres meses para el inicio del procedimiento sancionador del art. 209.2 de la Ley 58/2003 (LGT), es decir, hasta el 03/09/2015.

Dado que el inicio del procedimiento sancionador es notificado en fecha 18/12/2015 fue realizado fuera de plazo, debiendo anularse la sanción impuesta por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Madrid. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 117 y 209.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 153.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 10/02/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 11/11/2019 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid nº reclamación 28/03300/2016.

Segundo.

Con fecha 03/06/2015 **XZ SA** recibió requerimiento por parte de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Madrid en el que se comunicaba que estaba obligada a presentar el modelo 222 correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2015 y que en dicha fecha no había sido presentado. En vista de dicho requerimiento la

interesada procedió en fecha 03/06/2015 a presentar e ingresar dicho pago fraccionado por importe de 359.068,55 euros.

Tercero.

Apreciada la posible comisión de infracciones tributarias del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), por haber dejado de ingresar en plazo el pago fraccionado del primer trimestre, se notificó el inicio del procedimiento sancionador en fecha 18/12/2015, notificándose al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción en fecha 18/01/2016. La sanción del artículo 191 LGT fue calificada como leve imponiéndose al 50% por una cuantía total de 179.534,27 euros.

Cuarto.

Disconforme con el Acuerdo de imposición de sanción, el interesado interpuso reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid con fecha 16/02/2016, número 28/03300/2016, que fue resuelta en sentido desestimatorio.

Quinto.

Disconforme el interesado con la resolución del TEAR interpuso con fecha 11/11/2019 ante este TEAC el recurso de alzada número 823/2020 que aquí nos ocupa, solicitando la anulación de la misma y formulando las siguientes cuestiones:

- Caducidad del derecho a iniciar el expediente sancionador como consecuencia del transcurso del plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).
- Subsidiariamente, nulidad del Acuerdo de imposición de sanción por cuanto trae causa en un procedimiento de gestión tributaria caducado por razón del transcurso del plazo máximo de resolución previsto en el artículo 104.2 de la LGT.
- Improcedencia del Acuerdo de imposición de sanción tributaria por cuanto vulnera el principio de proporcionalidad.
- Falta absoluta de motivación del Acuerdo sancionador respecto de la concurrencia de culpabilidad en la conducta del interesado.

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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del Tribunal Regional objeto del presente recurso de alzada dando respuesta a las alegaciones formuladas por el recurrente frente a la misma.

Tercero.

Respecto a la primera de las alegaciones, el interesado solicita la nulidad en base a que el procedimiento sancionador fue iniciado fuera del plazo de 3 meses exigido por el artículo 209.2 LGT. Así, el 03/06/2015 se notificó al interesado un requerimiento formulado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas comunicando la obligación de presentar el modelo 222 de pagos fraccionados del primer trimestre del Impuesto sobre Sociedades del año 2015 y que a dicha fecha no había sido presentado.

Dicho requerimiento, tal y como indicaba la notificación, fue realizado en el marco de un procedimiento de gestión tributaria dirigido al control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones previsto en el artículo 117.1.e) LGT. Ante esto, el interesado presentó el modelo 222 e ingresó el mismo con fecha 03/06/2015.

El inicio del procedimiento sancionador se notificó con fecha 18/12/2015, es decir, una vez transcurridos más de tres meses desde que se presentó la autoliquidación.

La cuestión por lo tanto es determinar si el plazo de tres meses exigido para el inicio del procedimiento sancionador resulta aplicable a las actuaciones de control de presentación de autoliquidaciones del artículo 153 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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 adelante, RGAT).

Respecto de esta cuestión se ha pronunciado este Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 16/12/2020 (RG 680/18) en los siguientes términos:

<<El artículo 209.2 LGT establece en cuanto al inicio del procedimiento sancionador:

1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.

2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución".

Recordemos los hitos temporales.

El 17 de junio de 2010 se notificó al interesado el requerimiento del art. 153 RGAT de control de presentación de declaraciones, en el que se le instaba a presentar las correspondientes a los períodos 2005 a 2008

El día 23 de julio de 2010 se presentaron declaraciones complementarias, por los 4 ejercicios.

La Inspección inició el procedimiento inspector, primero el 22/07/2010 en relación a 2005-2006, y luego el 19/01/2011 respecto a 2007-2008, e instruyó los correspondientes expedientes sancionadores como consecuencia de las liquidaciones practicadas en las respectivas actas de conformidad incoadas.

El reclamante aduce que, en el caso de que se considerase que ese requerimiento constituía requerimiento a los efectos del art. 27 LGT, se debería aplicar el plazo de los 3 meses del art. 209.2 LGT para iniciar el procedimiento sancionador contando desde la fecha de las autoliquidaciones complementarias. Y como éstas fueron presentadas el día 23 de julio de 2010, pero la Propuesta de Inicio del expediente sancionador no fue notificada hasta el 5 de septiembre de 2013, se habría conculcado dicho plazo, debiendo anularse la sanción impuesta.

No obstante, en el caso de los ejercicios 2007 y 2008 el interesado presentó las declaraciones complementarias antes de haber recibido notificación del inicio de ningún procedimiento de comprobación (el día 23/07/2010), por lo que su conducta podría haber sido ya objeto de sanción por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el art. 191 LGT ("... dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27...").

Y esa es justamente la clave del asunto. Distinguir la cuota sancionada que deriva de la declaración presentada como consecuencia del procedimiento del artículo 153 RGAT, para la que el plazo del 209.2 comienza con dicha declaración, el 23/07/2010, la cuota que deriva de las posteriores actuaciones inspectoras, cuyo plazo del 209.2 comienza más tarde, cuando se entendió notificada el acta de conformidad incoada por IRPF 2007-2008, el 16/06/2013, lo que situaría dentro del plazo la notificación de la Propuesta de Inicio del expediente sancionador producida el 05/09/2013.

Los procedimientos del art. 153 RGAT pueden finalizar de una de las siguientes formas (art. 153.6 RGAT):

"a) Por la presentación de la declaración, autoliquidación o comunicación de datos omitidas.

b) Por la justificación de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentación. De dicha circunstancia se dejará constancia expresa en diligencia.

c) Por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado resolución expresa que ponga fin al procedimiento".

Teniendo en cuenta además lo dispuesto en el apartado 5 del mismo artículo: "5. En los casos en que no se atienda el requerimiento o en los que, atendándose este, se presente una declaración o autoliquidación en la que se aprecien discrepancias respecto de los importes declarados o autoliquidados por el obligado tributario o por terceros, podrá iniciarse el correspondiente procedimiento de comprobación o investigación".

Por la Inspección se consideró que el procedimiento del art. 153 RGAT finalizó por el motivo contemplado en la letra c) arriba trascrita, por el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación, por lo que la sanción impuesta derivaría del procedimiento inspector.

Sin embargo, ello habría sido así si ese inicio del procedimiento inspector hubiera tenido lugar antes de la presentación de la autoliquidación (como ocurrió con los ejercicios 2005 y 2006), según lo dispuesto en el 153.5, o, en último caso, antes de que el procedimiento del art. 153 RGAT caducara, lo que, según la letra d) del art. 153.6 RGAT, tuvo lugar a los tres meses desde su inicio sin haberse notificado resolución expresa.

Pero el procedimiento inspector respecto al IRPF 2007-2008 no se inició hasta el 19 de enero de 2011, mucho después del fin del plazo de los tres meses (el 17 de septiembre de 2010).

Por tanto, el procedimiento del art. 153 RGAT no pudo finalizar por el inicio del procedimiento inspector respecto a 2007-2008, sino que, o bien se considera que caducó por falta de resolución expresa (con los efectos del art. 104.5 LGT: "Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley"), o, lo que este Tribunal considera procedente, finalizó mediante la presentación de las declaraciones complementarias.

Y si, por tanto, fue la presentación de las declaraciones complementarias lo que se debe considerar como finalización de aquel procedimiento abierto con el requerimiento del artículo 153 RGAT, hubiera podido ya sancionarse por la infracción tipificada en el art. 191 de la LGT, por dejar de ingresar el importe que hubiera debido resultar de la correcta autoliquidación, en plazo, del tributo, tal y como este TEAC sostiene en la Resolución de este TEAC de 03/07/2014, recurso de alzada para la unificación de criterio 3465/2013.

Por ello, el inicio del procedimiento sancionador debió haber sido notificado como máximo el día 23 de octubre de 2010, en el plazo de los tres meses previsto en el art. 209.2 LGT, cuyo cómputo comenzó el día de la presentación de las declaraciones que dan lugar a la posibilidad de sancionar.

Como la Propuesta de inicio del expediente sancionador fue notificada el 5 de septiembre de 2013, se realizó fuera de plazo, por lo que no es válida, debiéndose anular por tanto la sanción impuesta en relación con la cuota tributaria ingresada en las declaraciones complementarias.

Volviendo al caso objeto de controversia, en aplicación de este criterio las actuaciones de control de presentación de autoliquidaciones finalizaron el 03/06/2015 con la presentación e ingreso del modelo 222 de pagos fraccionados, iniciándose entonces el cómputo del plazo de tres meses para el inicio del procedimiento sancionador del artículo 209.2 LGT, es decir, hasta el 03/09/2015.

Dado que el inicio del procedimiento sancionador es notificado en fecha 18/12/2015 fue realizado fuera de plazo, debiendo anularse la sanción impuesta por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Madrid.

Por lo expuesto,
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.