

Jurisprudencia por sorpresa: no es necesario haber liquidado para sancionar

El Tribunal Supremo ha dictaminado: la ley no exige esperar a la notificación de la liquidación para poder iniciar el procedimiento sancionador derivado de la misma.

Al contrario de lo que mucha gente opinábamos, el Tribunal Supremo ha interpretado la Ley General Tributaria considerando que no es necesaria la notificación de la liquidación para poder iniciar el procedimiento sancionador y, con ello, ha dado el visto bueno a miles de expedientes en los cuales se notificaba el inicio del procedimiento sancionador con anterioridad a ser emitida la liquidación correspondiente.

Existían tantas dudas respecto a la legalidad de esta práctica, habitual de la Agencia Tributaria, que hasta la propia Administración modificó por sorpresa y sin esperar a la sentencia del Tribunal Supremo que ahora conocemos su propio *modus operandi*, desagregando el procedimiento de comprobación del procedimiento sancionador, y retrasando el inicio del procedimiento sancionador hasta pasada la notificación de la liquidación.

En el caso de la sentencia casada, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid declaró en la instancia la nulidad del procedimiento sancionador iniciado previamente a la notificación del acuerdo de liquidación de un acta firmada en disconformidad -y que requería en consecuencia de la liquidación por parte de la oficina técnica-, con fundamento en el artículo 209 de la Ley General tributaria.

Con ello se puso en cuestión el procedimiento seguido hasta la fecha por muchas Administraciones tributarias, llevando a reformular sus protocolos internos a fin de pausar el inicio del procedimiento sancionador hasta que, efectivamente, la liquidación hubiese sido emitida y notificada.

La sentencia que acaba de conocerse, de 23 de julio de 2020, echa por tierra esa nulidad considerando que, si bien es cierto que el inicio del procedimiento tributario sancionador antes de que se ponga término al procedimiento inspector puede conllevar que la notificación de la liquidación y de la sanción coincidan, lo que se produce tan sólo y a su juicio es una tramitación conjunta en el tiempo, y no una tramitación confundida de ambos procedimientos, que por tanto no conlleva una quiebra del principio de separación de procedimientos y no constituye una vulneración del principio que establece el artículo 208.1 LGT ni formal ni materialmente.

De igual manera, la sentencia recoge que ni el artículo 209.2 LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías constitu-

cionales y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa.

La realidad es que la literalidad del artículo 209 no exige que el expediente sancionador deba instruirse una vez finalizado el procedimiento de comprobación y emitida la correspondiente liquidación. No obstante, una interpretación coherente del precepto, que recoge que “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”, sería que, si no puede iniciarse una vez superado el plazo de los tres meses, tampoco podría iniciarse con anterioridad.

De igual manera, parece poco razonable que la iniciación de un procedimiento sancionador -cuya cuantía y graduación viene determinada por la liquidación en cuestión- se produzca antes de conocer la liquidación sobre la que versa el mismo, pues adelantaría o daría por hecho circunstancias que aún no han sido fijadas por la Administración.

Así lo interpretó el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, la propia Administración con la modificación de sus protocolos de actuación ante la situación planteada en este procedimiento judicial y, mediante su voto particular a la sentencia del Tribunal Supremo, uno de los magistrados que componen la sala que ha emitido la resolución.

Este voto particular no sólo suscribe la interpretación que en su día dio el tribunal de instancia, sino que considera que la interpretación de la sentencia en el sentido de que el artículo 209.2 LGT, al no prohibir expresamente el inicio del procedimiento sancionador antes de la terminación del previo de regularización, lo permite, contraviene o dificulta significativamente, hasta su virtual abolición, el ejercicio del derecho fundamental de la no autoincriminación.

Considera igualmente este magistrado, que las dudas que existen sobre la interpretación del artículo 209.2 LGT, que manifiesta ser sumamente confuso, deben jugar a favor del contribuyente, considerando que, especialmente en materia sancionadora, no debería practicarse la doctrina de que



lo que la ley no prohíbe a la Administración, se lo permite, como hace la sentencia.

Cabe plantearse por parte del tribunal si, dada la interpretación realizada y la sentencia emanada de dicha sala, tiene algún sentido la defensa en el procedimiento sancionador, puesto que sitúa al contribuyente en la posición de tener que defender su no culpabilidad, la existencia de la diligencia debida o la aplicación de una interpretación razonable de la norma, entre otras cuestiones, cuando aún siquiera se ha dictaminado por parte de esa misma Administración si su actuación ha sido correcta o no. ¿Ha de defender su actuación no intencionada incluso antes de haberse considerado que había defraudado?

Resulta, cuanto menos, poco eficaz y coherente, pudiendo llevar a situaciones en la que, a fin de evitar echarse

piedras sobre su propio tejado, se vea impedido de ejercer su derecho de defensa en el procedimiento sancionador.

Desde un punto de vista práctico, la sentencia dictada parece más bien una forma de ahorrarse la inevitable impunidad, y obligación de devolución de millones de euros, de múltiples infractores que, por un error formal de las diferentes Administraciones tributarias, verían anuladas la imposición de sanciones al determinarse la nulidad de dichos procedimientos, sin posibilidad jurídica de iniciarse los mismos nuevamente pues, ahí sí, la norma es clara, y sólo pueden iniciarse en el plazo máximo de tres meses desde la notificación de la liquidación.

Luis Miguel Larriba

*Asociado senior del Departamento Fiscal
de Garrido Abogados*

El virus chino y esos muertos no los cargo yo

Con más de 50 mil fallecidos en España y todavía sumando, la pregunta lógica es quienes cargan con la responsabilidad de estas muertes? Al principio viene a la mente aquellos que pecaron por **ignorancia**, en segunda mención aquellos por **prevaricación** y finalmente aquellos por **incompetencia**.

En el aspecto geográfico se puede de igual manera repartir la responsabilidad de la mortandad desde el ámbito nacional como las residencias geriátricas, las municipalidades, las comunidades autónomas, el gobierno central y a nivel internacional como la Unión Europea, la Organización Mundial de la Salud y sobre todo.... el exportador del virus y causante de la pandemia, **la Republica Popular China** y su gobierno totalitario del partido comunista chino.

Empezando por las residencias geriátricas, es injustificable que la mayoría de las muertes de esta pandemia hayan ocurrido en estos lugares donde la falta de protocolos, preparación del personal en manejo de enfermedades contagiosas en adición a un ya deficiente servicio de atención en las mayorías de las residencias, hayan evidenciado un evidente fallo en la responsabilidad del cuidado de las personas a su cargo, cuyas consecuencias serán determinadas por los tribunales.

A nivel municipal y de comunidades autónomas, ha sido lamentable la improvisación, la falta o mala distribución de recursos de estas administraciones y sobre todo la politización de la pandemia, donde se ha llegado a resistir ayuda de recursos y de unidades extra regionales, para no quedar evidenciada la incapacidad de las autoridades locales para afrontar la crisis.

En cuanto al gobierno central, pues francamente si empezamos a pensar **la logica** de seguir las recomendaciones contradictorias de un director del centro de coordinación de alertas y emergencias sanitarias, **de como evitar el contagio del virus**, este médico epidemiólogo con un cargo

administrativo, **se infecta** con el mismo virus.. después de **un mes** de estar **impartiendo instrucciones** de **como evitar** el contagio en la población.

Quizás otro fallo del gobierno central, que teniendo la información de la presencia del virus y la gravedad del mismo, no prohibió las concentraciones masivas como manifestaciones feministas, partidos de futbol y mítines políticos. Sin olvidar la ausencia (o posible auto censura) en los medios de las **crudas** imágenes visuales que alertaran a la población de la gravedad de la pandemia, en vez de solo sacar en la televisiones, las celebraciones en las **UCIs**, las fiestas de los balcones y sobre todo.. la publicidad estatal de que **“ hemos salidos mas fuertes ” !!**

Finalmente, no podemos obviar los principales causantes y responsables de esta pandemia, **China** y la **OMS**. La acción del gobierno del partido comunista chino en ocultar el **origen, la severidad de contagio y dejar que el virus se expandiera de Wuhan al mundo**, mientras confinaba esta región **al resto de china es inexcusable** y en algún momento tendrá que afrontar y compensar el daño y el perjuicio causado al resto del mundo, en complicidad con la dirección de la **OMS** que en todo momento ha servido como portavoz del gobierno chino, cuando ya los científicos de varios países como **Estados Unidos** denunciaban la falsedad y falta de transparencia de la **OMS** y de **China**.

Con un millón de muertes por el **COVID 19** (otro regalo de la **OMS** al catalogar el virus de **la forma mas generica posible.. corona virus disease 19** sin ninguna referencia que pudiera asociarlo a **China**, a diferencia del **mers cov2 middle east respiratory syndrome cov2** que lo ubicaba en el medio oriente. **los muertos reclaman justicia, condenas y compensacion**.

Redacción APC