

NECESARIO TRÁMITE DE AUDIENCIA EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRAS LA RECTIFICACIÓN DE LA PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN: STS DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2023, REC. NÚM. 947/2022

Francisco Rafael Serantes Peña

Abogado. Profesor de la Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir. Coordinador del Grupo de Expertos de IRPF de AEDAF (España)

Resumen

Nulidad de pleno derecho de procedimiento sancionador tributario por no ofrecer un nuevo trámite de audiencia como consecuencia de la modificación de la base de la sanción y de la propia propuesta de sanción

Palabras clave

Procedimiento sancionador, nulidad, trámite de audiencia.

Abstract

Automatic nullity of the tax infringement procedure for not having a new hearing process as a consequence of the modification of the base and proposal of the tax penalty

Keywords

Infringement procedure, nullity, hearing process

Cómo referenciar: Serantes Peña, F. R. (2024). Necesario trámite de audiencia en el procedimiento sancionador tras la rectificación de la propuesta de liquidación: STS de 27 de noviembre de 2023, rec. núm. 947/2022. *Revista Técnica Tributaria* (144), 275-282

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo (TS) en su sentencia núm. 1580/2023, de 27 de noviembre de 2023, de la que es ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, falla que no ha lugar al recurso de casación deducido por la Administración General del Estado, contra la sentencia de 3 de noviembre de 2021, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 254/2018 (ECLI:ES:AN:2021:4765, ponente Ilmo. Sr. D. Rafael Villafáñez Gallego) que estimó parcialmente el recurso anulando la sanción.

La sentencia de la Audiencia Nacional había estimado el recurso, en lo relativo al procedimiento sancionador, en un supuesto en el que tras la rectificación de la propuesta de liquidación debió haberse dado un nuevo trámite de alegaciones en el expediente sancionador. La omisión de dicho trámite conduce a la nulidad de la sanción impuesta trayendo a colación la doctrina expuesta por el TS en sentencia de 21 de octubre de 2010 (recurso 34/2006) que consideró en un supuesto similar que no era causa de anulabilidad sino de nulidad radical o de pleno derecho.

El TS falla, remitiéndose a los criterios interpretativos fijados en el fundamento jurídico tercero de la misma, dando respuesta a la cuestión con interés casacional confirmando la tesis de la Audiencia Nacional y diciendo en síntesis que:

«...cuando se produzca una estimación parcial de las alegaciones formuladas al acta de disconformidad en el procedimiento de regularización que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado, es necesario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 25.6, párrafo segundo, del RD 2063/2004, de 15 de octubre, Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (renumerado actualmente como artículo 25.7), que se emita una nueva propuesta de sanción rectificadora y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones, de manera que en caso de que no se haya otorgado tal plazo no cabe su subsanación a posteriori».

De esta forma, la sentencia del Tribunal Supremo confirma la nulidad de un procedimiento sancionador como consecuencia de no haber dado un nuevo trámite de alegaciones, como elemento esencial del procedimiento sancionador, lo que supone, a mi juicio, un avance en la confirmación de los Derechos de los contribuyentes, en este caso, en su versión de presuntos infractores.

2. Supuesto de hecho

Para evitar una dispersión y centrar el objeto, realizaremos una brevísima exposición de los hechos que nos ayudará a comprender el alcance de la doctrina contenida en la sentencia.

1.- 13/04/2012: Incoación del acta, con una propuesta de regularización.

2.- 23/04/2012: Inicio del expediente sancionador de acuerdo con la anterior propuesta de regularización contenida en el acta y en la que se proponía una sanción que superaba 1.600.000 euros.

3.- 17/05/2012: Acuerdo de liquidación que minorra la cuota regularizada a la cantidad de 1.239.638,40 € frente a la propuesta de regularización contenida en el acta (1.250.575,90€).

4.- 24/9/2012: acuerdo de imposición de sanción en el que reduce la sanción como consecuencia de la minoración producida entre la propuesta contenida en el acta (1.250.575,90) y la cuota definitiva (1.239.638,40 €), y pasa de una propuesta de sanción superior a 1.600.000 euros a una imposición de sanción de 1.596.649,15.

Sobre estos hechos no existía discrepancia entre las partes. La Sala de instancia y el recurso de casación coinciden en que se modificó la cuota contenida en el acta y por tanto la base de la sanción, y que se impuso la sanción sin conceder un nuevo trámite de audiencia.

3. Fundamentos de derecho

El auto de admisión identificaba como normas jurídicas que, en principio, habrían de ser objeto de interpretación:

«1. El artículo 25.6, segundo párrafo, del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (RCL 2004, 2263), Reglamento general del Régimen Sancionador Tributario, (BOE de 28 de octubre) [«RGRST»], en su redacción original¹.

2. El artículo 210 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [“LGT”].

3. El artículo 24 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) [“CE”].

1 El artículo 25.6 del Reglamento (actual 25.7) establece que:

«7. Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique un acuerdo en el que rectifique los errores materiales apreciados en la propuesta, ordene completar las actuaciones practicadas dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, dicte resolución expresa confirmando la propuesta de sanción o rectifique la propuesta por considerarla incorrecta. Cuando la referida notificación no se produzca en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, esta actuación carecerá de efecto frente al interesado. En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta, la nueva propuesta de sanción se notificará al interesado dentro del mismo plazo de un mes antes citado. En dicha notificación se deberá indicar al interesado su derecho a formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 15 días contados desde el siguiente a la notificación. Si el interesado presta su conformidad a la rectificación realizada, la resolución se considerará dictada en los términos del acuerdo de rectificación y se entenderá notificada por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique resolución expresa confirmando la propuesta. Si hubiese transcurrido el plazo de alegaciones sin que se hayan producido o si el interesado manifiesta su disconformidad, el órgano competente para imponer la sanción notificará expresamente la resolución».

4. Los artículos 47 y 48 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre (RCL 2015, 1477), del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre) ["LPC (RCL 1985, 174)"].»

En este punto, llamamos la atención de que aparentemente se examina una norma reglamentaria, pero también aparecen normas que proclaman derechos constitucionales y cuya trascendencia veremos a continuación².

4. Análisis

La sentencia de instancia –SAN nº 4765/2021– estimó parcialmente el recurso anulando la sanción. Como todas las sentencias salomónicas dejan insatisfechas a las dos partes, ambos litigantes, interpusieron recurso de casación, aunque el recurso de casación de la mercantil recurrente no tuvo la misma suerte que el del abogado del Estado, ya que el primero fue inadmitido por no advertir el TS interés para la formación de la jurisprudencia. Es evidente que para el Estado juega normalmente a su favor la cláusula de la doctrina «*que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales*» –art. 88.2 b) LJCA–, o la de que afecte «*a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso*» –art. 88.2c) LJCA–. Cláusulas que no deberían ser interpretadas como interés recaudatorio, pero que tienen un peso específico a la hora de estimar la concurrencia de interés casacional.

La Sentencia de la AN concluía en relación con este motivo:

«Coincidimos con la parte recurrente en que la omisión del referido trámite de audiencia comporta la infracción de su derecho de audiencia en el procedimiento sancionador y la indefensión consiguiente, al no habersele dado la oportunidad de formular las alegaciones que convinieran a su derecho respecto a la propuesta de sanción que resultaba de la rectificación acordada por el órgano competente para imponer la sanción.

Ninguna condición cabe introducir en este caso pues estamos en sede sancionadora y se ha omitido un trámite preceptivo de audiencia que no admite, por su propia naturaleza y finalidad, modulación alguna, como así viene a confirmar la propia redacción del precepto reglamentario transcrito».

En este sentido el Auto de admisión del Recurso de Casación (ATS 13939/2022), de fecha 13/10/2022, ECLI:ES:TS:2022:13939A, fija la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en los siguientes términos:

«Determinar si, cuando se produzca una estimación parcial de las alegaciones formuladas al acta de disconformidad en el procedimiento de regularización que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado, es necesario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 25.6, párrafo segundo, del RD 2063/ 2004, en su versión primigenia, que se emita una nueva

2 Como letrado director de la entidad mercantil recurrida consideré que también debía examinarse el artículo 34 LGT como consecuencia de la remisión del art. 228.3 del mismo texto.

propuesta de sanción rectificada y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones.

Precisar, en caso de que sea exigible el otorgamiento de tal plazo en una situación como la descrita, las consecuencias de la omisión de este trámite.»

Conviene recordar que era práctica habitual de la Inspección hacer coincidir la suscripción del acta con el inicio del procedimiento sancionador³.

Desde que se publicó la SAN n^o 4765/2021, la Inspección abandonó dicha práctica, por lo que es de suponer que la Administración del Estado debió considerar que el recurso tenía pocas posibilidades de éxito, percepción que se ha visto confirmada con la sentencia ahora comentada y que actualmente la Inspección está evitando con la nueva práctica administrativa de no incoar el procedimiento sancionador hasta que finaliza la Inspección. Además, legislativamente se ha protegido excesivamente la posición de la Administración sancionadora, con la modificación del artículo 209 de la LGT mediante Ley 11/2021, de 9 de julio, por la que se amplía el plazo de tres a seis meses para iniciar el procedimiento sancionador desde la notificación de la liquidación⁴.

La desestimación del recurso produce la confirmación de la sentencia de instancia, pero no necesariamente la fijación de una doctrina jurisprudencial expresa. No obstante, la sentencia señala como «criterios interpretativos» que la estimación parcial de las alegaciones formuladas al acta de disconformidad en el procedimiento de regularización que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado, exige a tenor de lo dispuesto en el artículo 25.6, párrafo segundo, del RD 2063/2004, de 15 octubre (RGRST), (renumerado hoy como art. 25.7), que se emita una nueva propuesta de sanción rectificada y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda

3 En el auto aclaratorio del TS n^o 6022/2020 de 29/07/2020, recurso 1993/2019, ECLI:ES:TS:2020, por el que se incluye el voto particular del magistrado Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchis a la STS 2687/2020 de 23 de julio de 2020, ECLI:ES:TS:2020:2687, recoge que la práctica generalizada de la AEAT consistía en la tramitación paralela del final del procedimiento de inspección con el sancionador, haciendo coincidir en una inmensa mayoría la notificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta con la notificación del inicio del procedimiento sancionador.

Literalmente el voto dice: «Considero errónea dicha doctrina que, además, no interpreta el precepto central objeto de examen —el artículo 209.2 LGT— de forma acorde con las pautas que ofrece el artículo 12 LGT. De hecho, en mi opinión, lo que hace la sentencia es bendecir una práctica administrativa común o habitual, reconocida por el Abogado del Estado en el escrito de preparación, conforme a la cual la mayoría de los procedimientos sancionadores se incoan antes de producirse la liquidación, de donde infiere la Administración recurrente que de considerarse inaceptable esta práctica, como hizo la sentencia de instancia, se crearía una doctrina gravemente dañosa para el interés general».

4 Muy criticable es la justificación de la modificación contenida en la Exposición de motivos de la Ley 11/2021, de 9 de julio titulada «de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal», entre otros subtítulos, que fundamenta el cambio legislativo apuntado en que:

«Se establece que el plazo máximo para el inicio del procedimiento sancionador incoado a partir de las liquidaciones o resoluciones dictadas en determinados procedimientos de aplicación de los tributos será de seis meses, alineando el mismo con el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios». No se debe alinear lo que no es homogéneo. El plazo de duración de los procedimientos es un plazo diferente al plazo para iniciar un procedimiento con el que no guarda ninguna similitud conceptual salvo la de que ambos son plazos. El plazo de duración del procedimiento sancionador (211.2 LGT) ya estaba alineado con el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios (art. 104.1 LGT). La misma relación supondría haber dicho que la modificación se hacía para alinearlos con el plazo de aclimatación que tienen los astronautas al volver del espacio.

formular alegaciones, de manera que en caso de que no se haya otorgado tal plazo no cabe su subsanación a posteriori, considerándose la omisión de un trámite esencial y como consecuencia del mismo su nulidad.

No obstante, dada la existencia de otros recursos de casación interpuestos esta vez por el presunto infractor como, por ejemplo, el ATS 9830/2023, de fecha 05/07/2023, recurso nº 7454/2022, ECLI:ES:TS:2023:9830A⁵, obligará a establecer dicha doctrina jurisprudencial de manera expresa y, a la vista de los «criterios interpretativos» fijados por el Tribunal, es evidente que la solución será idéntica.

Decíamos antes al señalar las normas supuestamente infringidas, que aparentemente se centraba, casi en exclusiva, en el estudio del precepto reglamentario (art. 25.6 del Reglamento), y la abogacía del Estado en su recurso venía a suscitar una especie de inaplicación del precepto reglamentario, precisamente por su baja categoría jurídica, porque la interpretación de la AN sería excesivamente formalista o rigorista.

Frente a ello, se sostuvo una interpretación desde el prisma constitucional que acogida por el alto Tribunal fortifica las garantías del contribuyente incluso aunque el gobierno tuviera la peregrina idea de eliminar el precepto reglamentario o incluso eliminar el trámite en esos casos.

La STS comentada recoge literalmente algunos párrafos del escrito de oposición al recurso. El citado escrito de oposición contenía los siguientes párrafos:

«Los límites a la potestad reglamentaria constitucionalmente vienen delimitados por la Constitución en los artículos 9.1 ("los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico"), 9.3 en el que se garantiza el principio de legalidad y el de seguridad jurídica y 103.1 en el que se ordena a la Administración Pública que sirva con objetividad los intereses generales y actúe de acuerdo con los principios [...], con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

Por tanto, un reglamento que se adapta plenamente a la Constitución y a la Ley no puede ser objeto de ningún reproche. La simple argumentación de que el precepto inaplicado por la Inspección es reglamentario y no legal no es base para que se inaplique o se expulse del ordenamiento jurídico, máxime cuando la abogacía del Estado ni siquiera lo pide. Por tanto, el mandato establecido en el precepto reglamentario debe ser observado, máxime, incluso aunque no estuviera preceptuado porque la norma reglamentaria no es más que el desarrollo natural de los derechos y garantías constitucionales del presunto infractor.

El precepto reglamentario no solo es respetuoso con la Ley (ya que desarrolla el mandato normativo contenido en el artículo 210.4 y 5 de la LGT) sino que es absolutamente respetuoso con los principios constitucionales, ya que como desarrollaremos luego, es plenamente coincidente con los principios del derecho penal, aplicables al sancionador administrativo, recogidos en los artículos 24 y 25 de nuestra CE».

5 En este caso, se observa que el TSJ de la Comunidad Valenciana no comparte la misma visión protectora de los derechos del imputado que sí proclamó la Audiencia Nacional.

También se argumentó que la Administración puede desenvolverse sin vulnerar el derecho fundamental del art. 24.2 de la Constitución de ser informado de la acusación (Sentencias del Tribunal Constitucional 104/1985, de 1 de febrero; 104/1986, de 17 de julio; 10/1988, de 1 de febrero; 17/1988, de 16 de febrero; 205/1989, de 11 de diciembre).

El principio acusatorio es por tanto un presupuesto del derecho a ser informado de la acusación misma (STC 47/1991). También debe darse una correlación entre la acusación y la sentencia, aunque la variación de la calificación jurídica sin alteración del hecho objeto de acusación debe poder ser discutida por las partes (STC 153/1990). Por último, este derecho a ser informado relega en el ámbito procesal penal la *reformatio in peius*, esto es, que en vía de recurso se condene sin que ninguna parte acusadora sostuviera la acusación (SSTC 167/2002, 64/2003, 215/2009). Por tanto, en conclusión, el artículo 24 no permite que ningún Juez penal juzgue *ex officio*, por tanto, sin previa acusación formulada por aquel que posea la legitimación activa para ello (STC 225/1988)⁶.

El Tribunal Supremo ha dado un nuevo espaldarazo a los derechos de los contribuyentes y de los imputados por infracciones tributarias.

La sentencia no se limita a interpretar un precepto reglamentario, sino que recoge afirmaciones que resultan verdaderas proclamaciones de derechos fundamentales, que habían resultado aplastados.

Afirmaciones tan categóricas como que «en el procedimiento sancionador la omisión del trámite de audiencia posee relevancia constitucional y su omisión determina la nulidad de lo actuado al lesionar manifiestamente un derecho fundamental, arts. 24 y 25 de la CE. Es más, declaramos, aunque en puridad no haya omisión del trámite, cuando el contribuyente hizo las alegaciones dentro del plazo al efecto pero estas no se tienen en cuenta, equivale materialmente a la propia omisión, "pues se prescinde de las garantías básicas de contradicción y defensa, resolviendo de espaldas al contribuyente, lo que determina sin más la nulidad radical del acto sancionador, y siendo este nulo de pleno derecho no cabe subsanación a posteriori dentro del mismo procedimiento de este trámite esencial una vez dictada la resolución sancionadora"».

En definitiva, la omisión del trámite produce indefensión y no es subsanable. Un auténtico bálsamo perfumado en los tiempos que corren.

6 Argumentos recogidos parcialmente en el penúltimo párrafo del FJ 2º de la Sentencia comentada.