RECLAMACIÓN Nº: JEAC 2020/0589 a 0598

PROCEDIMIENTO: Abreviado

CONCEPTO: Sanción tributaria

OFICINA GESTORA: Dependencia de Inspección Tributaria de Las Palmas

INTERESADO: XXXX

Resolución de 26 de mayo de 2021

Reunida en Pleno la Junta Económico-Administrativa de Canarias para ver y fallar, en única instancia, la reclamación económico-administrativa de referencia, interpuesta por **XXXX** (en adelante, EL INTERESADO), contra resolución n.º 48/2020, de 16 de julio, de la Inspectora Jefe de Las Palmas, que imponía un total de diez sanciones tributarias en materia del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), siendo la cuantía de 2.502,75 euros (la mayor), dictó la presente resolución con base en los siguientes:

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con motivo de las actuaciones inspectoras (expediente 20190000375930) seguidas con EL INTERESADO referentes al IGIC, período comprendido entre el 1 de abril de 2015 y el 31 de diciembre de 2017, en fecha 24 de enero de 2019 la Inspección de los Tributos extendió el acta ADS2019000037593003 (Código Acta AC1515910693310100) en la que se proponían diez liquidaciones (dos por los dos últimos periodos trimestrales de 2015 y ocho por los períodos trimestrales de los años 2016 y 2017, sometidos a comprobación) por un importe total de 31.106,31 euros. El acta en cuestión sería suscrita con la disconformidad del obligado tributario (A02).

SEGUNDO.- Instruido el correspondiente procedimiento y después que EL INTERESADO, con fecha 23 de febrero de 2020, hiciera uso de su derecho a formular alegaciones, en fecha 13 de julio de 2020 la Inspectora Jefe de la Dependencia de Inspección Tributaria en Las Palmas dictó resolución nº 45/2020-notificada el 20 siguiente- por la que, de una parte, se declaran conformes a Derecho las actuaciones inspectoras documentadas en el acta nº ADS2019000037593003 (sin perjuicio de la rectificación recogida en el Fundamento de Derecho Tercero de la misma resolución); y, de otra parte, se aprueba la liquidación definitiva, de la que resulta una cantidad a ingresar por un importe global de 25.292,14 euros. EL INTERESADO comunica su conformidad con fecha 17 de agosto de 2020.

TERCERO.- Respecto a los hechos descritos en el acta de inspección número ADS2019000037593003, en fecha 24 de enero de 2020, previa autorización de la Inspectora Jefe de la Dependencia de Inspección de Tributos, se notifica al INTERESADO acuerdo de inicio de procedimiento sancionador número 20200000038256, que incluía propuesta de imposición de sanciones, consecuentes con la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo 191.1 de la LGT, al considerarse que en las conductas infractoras cometidas -dejar de ingresar dentro de los plazos establecidos, la totalidad o parte de las cuotas tributarias adeudadas a la Administración Tributaria en concepto de IGIC, correspondientes a operaciones realizadas durante el 3º y 4º trimestre de 2015, los cuatro trimestres de 2016 y 2017- por importe de 18.517,20 euros.

Instruido el correspondiente procedimiento sin que EL INTERESADO ejercitara su derecho a formular alegaciones, en fecha 16 de julio de 2020 la Inspectora Jefe de la Dependencia de Inspección de Tributos en Las Palmas dictó resolución nº 48/2020 -notificada el 20 siguiente- en cuya virtud, ultimando el procedimiento sancionador núm. 20200000038256, se imponían al INTERESADO sanciones tributarias por un importe global de 10.226,16 euros, consecuentes con la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo 191 de la LGT (Carta de pago número 7922000010522).

CUARTO. - Y, frente a la resolución anterior EL INTERESADO interpuso reclamación económico-administrativa, mediante escrito presentado en fecha 17 de agosto de 2020, a la que correspondió el número JEAC 2020/0589 a JEAC 2020/0598 de expediente. Tras la oportuna puesta de manifiesto, EL INTERESADO formuló las alegaciones que tuvo por convenientes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Este órgano -de conformidad con lo establecido en el artículo 33 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, en relación con la Disposición Adicional Sexta de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas- es competente para conocer de la presente reclamación, la cual ha sido interpuesta en plazo hábil, con personalidad bastante y legitimación suficiente.

SEGUNDO.- La presente reclamación se sustancia a través del procedimiento económico-administrativo abreviado, regulado en los artículos 245 a 248 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por encontrarnos en el supuesto (reclamaciones de cuantía inferior a 6.000 euros, o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones) previsto en el artículo 64 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

TERCERO. - Fundamenta EL INTERESADO su pretensión de que se anule la resolución impugnada, en el hecho de que se le ha notificado el inicio del procedimiento sancionador antes de haberle notificado la liquidación, sin otorgarle un nuevo plazo de alegaciones, pese a que se recalculó la sanción inicialmente impuesta. Y lo hace considerando los siguientes artículos:

Artículo 208 Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias

> ***1.****El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente. (…)*

Artículo 209 Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria

(…)

> ***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. (…)*

Pues bien, al respecto, debemos tener en cuenta -tal y como se ha puesto de manifiesto en la relación fáctica de la presente resolución-, que la secuencia de las actuaciones administrativas es la siguiente:

1. En fecha 24 de enero de 2019 se formalizó el acta ADS2019000037593003, notificada en esa misma fecha, por los períodos comprendidos entre el 1 de abril de 2015 y el 31 de diciembre de 2017, ambos inclusive (Expediente n.º 20190000375930), en la que se incluían propuestas de liquidación definitivas de las que resulta una cantidad a ingresar de 31.106,31 euros (Cuota: 28.078,69 euros, interés de demora: 3.027,62 euros).

Tras las alegaciones presentadas por EL INTERESADO el 23 de febrero de 2020, la Inspectora Jefe de la Dependencia de Inspección Tributaria en Las Palmas dictó en fecha 13 de julio de 2020, resolución nº 45/2020-notificada el 20 siguiente- por la que, estimando parcialmente aquellas, se aprueba la liquidación definitiva, por un importe global de 25.292,14 euros (Cuota: 22.443,89 euros, interés de demora: 2.848,25 euros), prestando EL INTERESADO su conformidad con fecha 17 de agosto de 2020.

2. Respecto a los hechos descritos en el acta de inspección número A01-ADS2019000037593003, en fecha 24 de enero de 2020, se notifica al INTERESADO acuerdo de inicio de procedimiento sancionador número 20200000038256, que incluía propuesta de imposición de sanciones, por importe de 18.517,20 euros (Base aplicación sanción 28.078,71), cantidad que fue modificada mediante resolución nº 48/2020 de 16 de julio de 2020-notificada el 20 siguiente- dictada por la Inspectora Jefe de la Dependencia de Inspección de Tributos en Las Palmas, en cuya virtud, ultimando el procedimiento sancionador núm. 20200000038256, se imponían al INTERESADO sanciones tributarias por un importe global de 10.226,16 euros (Base Sanción: 22.443,90 euros).

De conformidad con lo anterior, es lo cierto que las liquidaciones tributarias referidas en la resolución nº 48/2020 de 16 de julio de 2020 se notificaron el día 20 de julio de 2020, y el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador número 20200000038256 aquí controvertido, se notifica el 24 de enero de 2020, esto es, con anterioridad a la notificación de las liquidaciones de que este trae causa. Es asimismo cierto, que la cuantía de la sanción fue modificada teniendo en cuenta la rectificación de la base de aquella.

Ahora bien, frente a lo manifestado por EL INTERESADO (cuando afirma que la práctica administrativa de dictar y notificar el acuerdo de inicio de procedimiento sancionador antes de dictar y notificar el acuerdo de liquidación del que aquél trae causa inmediata y directa, o, en su caso, antes de poder efectuar alegaciones a la misma, implica un menoscabo de la garantía legal de separación de procedimientos, y con ello se puede estar vulnerando el derecho a la presunción de inocencia del contribuyente, y el principio de culpabilidad), podemos afirmar que no es un requisito imprescindible -como asevera la recurrente- que en el caso de infracciones tributarias que se deriven de la regularización, el expediente sancionador deba iniciarse una vez notificado el acuerdo de liquidación del que trae causa.

Al respecto, esta Junta hace suyo lo declarado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución nº 00/5704/2011, 19 de febrero de 2014, que, en su Fundamento de Derecho Tercero, señala:

"FUNDAMENTOS DE DERECHO

(…)

TERCERO.

(...) Si bien lo habitual es que, en el caso de infracciones tributarias que se deriven de la regularización, el expediente sancionador se inicie una vez notificado el acuerdo de liquidación del que trae causa, ello no es un requisito imprescindible, ni contrario a lo recogido en el artículo 209.2 de la LGT, como asevera la recurrente.

Dicho artículo 209 establece:

"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".

Es decir, lo que la norma no permite es que, en el caso de expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación, los mismos se inicien una vez trascurridos tres meses desde la notificación de la liquidación pero nada impide que el procedimiento sancionador se inicie antes de dicha notificación. Es decir, el expediente sancionador puede iniciase una vez que el Órgano de Inspección considere que existen indicios suficientes para motivar el acuerdo de inicio, que puede ser incluso antes de haber notificado el acuerdo de liquidación.

En el caso presente, carecen de sentido las alegaciones vertidas por la reclamante al considerar que no se puede iniciar el procedimiento sancionador sin que se haya notificado el acto administrativo en el que se ponga de manifiesto la conducta que ha sido considerada constitutiva de infracción tributaria, y que da lugar al acuerdo de imposición de sanción, toda vez que no existe fundamentación normativa para dicha

afirmación.

Es más, el artículo 22 del RD 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario señala en relación con el inicio del procedimiento sancionador en su apartado 4, lo siguiente:
"Se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación.".
El tenor de este precepto es claro y por un lado, hace referencia a propuestas de liquidación y no a liquidaciones, y por otro lado, se refiere a procedimientos sancionadores que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación. Es decir, de dicho artículo se desprende la posibilidad de iniciar procedimientos sancionadores sin que se haya dictado liquidación, bien porque los indicios se ponen de manifiesto con anterioridad a la práctica de la liquidación, bien porque el expediente sancionador no deriva directamente de una regularización.
En el caso presente, desde el momento en que se ponen de manifiesto los hechos constitutivos de la comisión de infracción tributaria, se inicia el procedimiento sancionador, mediante la notificación de la propuesta de imposición de sanción de fecha 30 de marzo de 2010, actuación que debe reputarse totalmente correcta en relación con el inicio de dicho procedimiento sancionador, debiendo desestimarse las pretensiones de la reclamante".

(el subrayado es propio)

En idéntico sentido la sentencia nº 1075/2020, 23 de julio, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección 2 (dictada en el recurso de casación número 1993/2019) cuyo Fundamento Jurídico Séptimo establece:

"Ni el artículo 209.2 LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 LGT, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 RGRST 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 del artículo 24.2 CE, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa".

(el subrayado es propio)

Profundizando en lo anterior, la sentencia n.º 1.241/2020, de 1 de octubre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (en relación al procedimiento sancionador abreviado), señala en su Fundamento Jurídico Segundo:

"Sin embargo, es preciso poner de manifiesto que, como hemos reflejado en los antecedentes, en su escrito de interposición del recurso el demandante se apoya en el artículo 209.2 LGT como argumento nuclear de su pretensión, precepto sobre el que razona profusamente, y que el abogado del Estado responde a dicho razonamiento, también con cierto detalle, en su escrito de oposición.

Y hay que poner también de relieve que recientemente hemos dictado la sentencia 1.075/2020, de 23 de julio de 2020, que resuelve el recurso de casación núm. 1993/2019, en la que hemos señalado, entre otras cosas: (i) que es el artículo 209.2 LGT el que regula con carácter general el inicio del procedimiento sancionador, fijando exclusivamente un plazo máximo, que es de caducidad; (ii) que ni dicho precepto, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, establecen que el procedimiento sancionador deba iniciarse tras la notificación de la liquidación tributaria; (iii) que, sin embargo, de los artículos 22.4 y 25 del RGRST puede inferirse que dicho inicio puede producirse cuando el expediente de gestión o de inspección se encuentra todavía en fase de instrucción y se están llevando a cabo actuaciones de comprobación o de investigación; (iv) que el inicio del procedimiento sancionador no equivale a la resolución sancionadora, sino a la simple instrucción de un procedimiento punitivo, que tiene lugar, precisamente, para garantizar los derechos a ser informado de la acusación (que incluye la referencia a la sanción que pudiera corresponder) y de defensa de la persona o entidad "presuntamente responsable";

(v) que no existe ningún inconveniente en que se inicie el procedimiento sancionador mientras se instruye el de aplicación de los tributos, esto es, sin haber "confirmado" previamente la comisión inequívoca de una infracción tributaria; y (vi) que en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación la máxima es que sin liquidación no hay sanción.

Una vez recordado nuestro criterio acerca del artículo 209.2 LGT, debemos señalar que el artículo 210.5 LGT no regula el inicio del procedimiento sancionador ni ninguna singularidad respecto de tal inicio. Y la circunstancia de que prevea para el procedimiento sancionador abreviado la incorporación de una propuesta de sanción en el acuerdo de inicio, no añade una peculiaridad que deba conducir a modificar o matizar el criterio establecido en nuestra sentencia.

Como hemos dicho, lo trascendente es que no se vulneren los derechos del acusado a ser informados de la acusación y de defensa (artículo 208.3 LGT), y que no se imponga la sanción antes de haberse practicado la liquidación (no existiendo traba alguna ambas se notifiquen al mismo tiempo).

Y el artículo 210.5 LGT, en primer lugar, respeta perfectamente el derecho a ser informado de la acusación, de manera, si cabe, más rigurosa, al exigir que en el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador abreviado se incorpore una (mera) propuesta de sanción. En segundo lugar, observa igualmente el derecho de defensa al otorgar al interesado un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos. Y, en tercer lugar, dicho precepto no establece la imposición directa de la sanción sin haber procedido antes a aprobar la liquidación, sino únicamente la instrucción de un procedimiento punitivo, que puede acabar o no con una sanción.

(…)

(el subrayado es propio)

Y, en aplicación de la doctrina citada, debemos concluir que la actuación de la Inspección debe reputarse totalmente correcta en relación con el inicio del procedimiento

sancionador aquí cuestionado, debiendo desestimarse la pretensión del INTERESADO.

En su virtud, este Órgano, en el día de la fecha y por los fundamentos expuestos, resuelve en ÚNICA INSTANCIA: **DESESTIMAR** la presente reclamación económico-administrativa JEAC 2020/0589 a 0598, acumuladas, por venir ajustados a Derecho los actos impugnados. Notifíquese.

Contra esta resolución, que pone fin a la vía administrativa, cabe recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, a interponer en el plazo de DOS MESES desde su notificación, sin perjuicio de cualquier otro que pudiera interponerse.