



Roj: **STS 2423/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:2423**

Id Cendoj: **28079130022020100367**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/07/2020**

Nº de Recurso: **26/2018**

Nº de Resolución: **962/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CL 2960/2017,**
ATS 3814/2018,
STS 2423/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 962/2020

Fecha de sentencia: 09/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 26/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/06/2020

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

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 26/2018

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 962/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 9 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 26/2018, interpuesto por La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia n.º 907, de 14 de Julio de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sede de Valladolid), pronunciada en el recurso n.º 810/2016, estimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de fecha 20 de mayo de 2016, desestimatoria de reclamación económico-administrativa n.º. NUM000, referida a procedimiento sancionador tributario.

Han comparecido en el recurso de casación como parte recurrida D^o. Ismael, representado por el procurador de los Tribunales D^o. Álvaro de Luis Otero y defendido por sí mismo en su condición de letrado.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento ordinario n.º 810/2016, seguido en la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, (Sede de Valladolid), con fecha 14 de julio de 2017, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Que estimamos la demanda presentada por la Procuradora de los Tribunales doña María Henar Monsalve Rodríguez, en la representación procesal que tiene acreditada en autos, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de fecha veinte de mayo de dos mil dieciséis, que desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, referida a procedimiento sancionador, por ser la misma contraria a derecho en la forma que ha sido estudiada en este proceso. Se imponen las costas procesales a la parte demandada".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de La Administración General del Estado, se presentó escrito con fecha 28 de septiembre de 2017, ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sede de Valladolid), preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 15 de diciembre de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y como parte recurrida D^o. Ismael, representado por el procurador de los Tribunales D^o. Álvaro de Luis Otero y defendido por sí mismo en su condición de letrado.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 16 de abril de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

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

Determinar si el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT para el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, resulta de aplicación, únicamente, a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección; o,



por el contrario, resulta también de aplicación en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de La Administración General del Estado, por medio de escrito presentado el 4 de junio de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

El artículo 209.2 de la LGT/2003, en relación con el artículo 12.1 de dicha Ley y, por remisión, con el artículo 3.1 del Código Civil, que contiene los criterios de interpretación de las normas jurídicas,

El Sr. Abogado del Estado pone de manifiesto que en línea con determinados fallos de diversos Tribunales Superiores de Justicia (como los de Galicia y Castilla La Mancha) en casos sustancialmente iguales a este, se deduce con claridad que, para la aplicación del plazo de caducidad de tres meses para la incoación del procedimiento sancionador es necesario que dicho procedimiento se incoe así lo dice textualmente el precepto a interpretar, "como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección", y no, como aquí ocurre, a consecuencia del incumplimiento de un deber formal de presentar en plazo una declaración tributaria del que no deriva ninguna actuación ni procedimiento previo de declaración, verificación de datos, comprobación o inspección, siendo constitutivo, *per se*, de una infracción tributaria del artículo 198 de la LGT/2003, sometida al plazo general de prescripción de cuatro años de la acción para sancionar del artículo 189.2 de la LGT/2003. Siendo tal explícita la redacción del precepto y apartado en cuestión no debería contemplarse otra interpretación que la literal expuesta. No obstante, acudiendo también a una interpretación finalista se puede llegar a la misma conclusión.

La sentencia impugnada aplica el artículo 209.2 de la LGT y el plazo de caducidad de tres meses para iniciar el procedimiento sancionador tributario que en él se contiene sin tener en cuenta la literalidad del mismo y que sólo resulta aplicable a los procedimientos sancionadores incoados como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección. Para el resto de los casos y en especial para el caso que ha dado lugar al fallo impugnado, sería aplicable únicamente el plazo general de prescripción de cuatro años de la acción sancionadora. Todo ello debe llevar a la estimación del recurso.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que "dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y declare que, el plazo de tres meses previsto en dicho precepto para el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, resulta de aplicación, únicamente a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección y no, por el contrario, en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria, y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEAR impugnada y, por ende, la sanción recurrida".

Por su parte, el procurador Dº. Álvaro de Luis Otero, en nombre y representación de Dº. Ismael, por escrito presentado con fecha 13 de noviembre de 2018, formuló oposición al recurso de casación manifestado que la Sala de la cuestión suscitada ha recibido una respuesta, prácticamente unánime de los TSJ, que no alcanzan a apreciar la razón por la que el plazo preclusivo del artículo 209.2 LGT no sea aplicable a las actuaciones o procedimientos dirigidos al control de las obligaciones formales las cuales concluyen, por cumplimiento del obligado tributario, sin resolución expresa ni liquidación, y ello mientras tales actuaciones tengan la misma virtualidad que los de verificación de datos o comprobación en orden a la eventual incoación de un ulterior procedimiento sancionador, máxime cuando, por ejemplo, el procedimiento de verificación de datos a que se refiere el artículo 209.2 LGT puede concluir sin liquidación o resolución.

Sobre los motivos deducidos por el recurrente en su escrito de interposición en torno al tenor literal del artículo 209.2 LGT/2003 y a sus interpretaciones, según refiere, literal y finalista, cabe precisar que existen recientes pronunciamientos judiciales que consideran que hay una declaración tributaria, aunque sea presentada de modo extemporáneo y que debe tener cabida en los amplios términos en el que se expresa el artículo 209.2 LGT al incluir los procedimientos que se inician mediante declaración. Y si bien podría oponerse que tales procedimientos son sólo los regulados por los artículos 128 a 131 de la misma ley y que por eso figuran los términos declaración y liquidación, teniendo en cuenta que en estos procedimientos de gestión sólo cabe



la liquidación que dicte la Administración o la caducidad si transcurren más de seis meses sin que aquélla se practique, sin embargo, el propio artículo 209.2 LGT también se refiere a resolución y no sólo a las notificaciones, sino también a cuándo deben entenderse producidas.

Manifiesta que la notificación del acuerdo de incoación -de procedimiento sancionador- dentro de esos parámetros temporales constituye un requisito inexcusable para la legitimidad de la actuación administrativa sancionadora y, por consiguiente para la validez del acto que la ponga fin; en definitiva el plazo previsto en el artículo 209.2 LGT tiene la misma naturaleza preclusiva, que se extiende en el plazo temporal que expresamente se contempla, tres meses después de haberse notificado o se entendiera notificada la correspondiente liquidación o resolución. El precepto establece un plazo de caducidad para el ejercicio de la acción para sancionar que debe ser aplicado siempre que exista una actuación administrativa que haya dado lugar a una comprobación o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias sean materiales o formales. Así, en el presente caso la presentación telemática del modelo 390, resumen anual IVA ejercicio 2013, agotó la actuación administrativa de comprobación, siendo por tanto a partir de entonces cuando la Dependencia de Gestión tributaria de Salamanca, disponía del plazo de tres meses para incoar el procedimiento sancionador.

Termina concluyendo la recurrida que el planteamiento que ha mantenido en su recurso ante la Sala de instancia es seguido por otras muchas Salas de lo Contencioso-Administrativo.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "desestime el recurso, declarando no haber lugar al recurso, con imposición de costas a la recurrente, pues así procede en derecho".

QUINTO. - *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 5 de marzo de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 23 de junio de 2020, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla León, sede de Valladolid, de fecha 14 de julio de 2017, estimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de fecha 20 de mayo de 2016, desestimatoria de reclamación contra sanción tributaria.

Son hechos relevantes la presentación fuera de plazo por parte del contribuyente de la declaración del Resumen Anual del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2013, al presentarse el 31 de enero de 2014, cuando había vencido el plazo el día anterior, día treinta. La Administración inició el procedimiento sancionador transcurrido tres meses, en concreto el 19 de junio de 2014.

La cuestión en debate se centró en la aplicación del art. 209.2 de la LGT, "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.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto".

La Sala de instancia con remisión a pronunciamientos anteriores consideró que:

"Decimos que el presente supuesto merece un análisis diferente por las peculiaridades fácticas que presenta; La primera; la propia mercantil recurrente y entonces contribuyente, cumplió con la obligación formal impuesta, siquiera tardíamente.

La segunda; desde ese incumplimiento tardío, la administración tributaria tenía pleno conocimiento de los hechos. El acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expediente sancionador literalmente reflejaba: "Como consecuencia de los hechos indicados a continuación, podría haber cometido una infracción tributaria de las calificadas como leves, según se detalla posteriormente. ...

Al disponer de todos los elementos que permiten formular la propuesta de imposición de sanción, se incorpora la misma al presente acuerdo.

HECHOS Y CLASIFICACIÓN DE LA INFRACCIÓN

El contribuyente tenía la obligación de presentar la declaración de libros registros del Impuesto sobre el valor Añadido, modelo 340, correspondiente al periodo 05/2012. El plazo de presentación venció el día 20/06/2012. La declaración se presentó el día 28/08/2012.

La infracción se califica como leve por el siguiente motivo:

- Así lo establece la Ley General Tributaria expresamente para este incumplimiento.

PROPUESTA DE IMPOSICIÓN DE SANCIÓN

Si como consecuencia del desarrollo del expediente sancionador se confirmara la comisión de la mencionada infracción, la sanción que se le impondría sería la detallada a continuación: Número de datos de la declaración 2185, Sanción mínima por dato 10,00 euros. Sanción resultante 21.850,00 euros, Máximo legal 10.000,00 euros. Reducción del 25%: 2.500,00 euros. Sanción reducida 7.500,00 euros".

Nótese que se trata de una extrapolación automática de los datos contenidos en el propio modelo 340. Y, además, la presentación de ese modelo 340 es netamente recepticia. Desde ese momento la administración dispone de todos los elementos para sancionar

(plazo y datos).

Recordaba la SAN Sección 2ª, Sentencia de 16 Feb. 2012, Rec. 121/2009 la necesidad de respetar una actividad valorativa en los órganos de la administración, mas en el presente caso, tal valoración dista mucho de existir, pues se trata, de una sanción casi automática.

No causa entonces esfuerzo aplicativo la ubicación en ese instante del inicio del cómputo del plazo trimestral. Es un acto, la presentación del modelo 340, recibida telemáticamente por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que por su propia naturaleza permite exigir a la administración tributaria cumplir con el citado plazo trimestral.

La tercera consideración que debe hacerse del presente caso es la valoración de las consecuencias de la actuación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Esta administración, no se olvide, es, como todas las demás, servicial.

Ha de actuar en beneficio de los contribuyentes, debe aplicar las normas conforme a las reglas de la buena fe (art. 7 CC, art. 12 LGT).

Si se aplica sin mayores limitaciones el plazo cuatrienal de prescripción de las infracciones (art. 189.2 LGT), la administración demandada podría tolerar incumplimientos tardíos de obligaciones para, al limite del citado plazo, iniciar los oportunos procedimientos sancionadores, lo que en un caso como el presente Código Seguro supondrían al contribuyente unas 48 sanciones tributarias. A juicio de la Sala, si la Agencia Estatal de la Administración Tributaria tolera sin mayores acciones el cumplimiento tardío de un determinado deber, sin iniciar ninguna acción correctora del mismo, y como en el presente caso, deja transcurrir nada menos que dieciocho meses antes de iniciar el procedimiento sancionador, su comportamiento tardío ha generado una evidente confianza en el actuar de la mercantil hoy recurrente, desapareciendo claramente el elemento de la culpabilidad. Esa confianza legítima sin duda aflora cuando, transcurridos esos tres meses desde la comisión de la infracción y teniendo la administración un cumplido y completo conocimiento del hecho (en el caso de declaraciones presentadas tardíamente), no inicia con prontitud y eficacia el oportuno procedimiento sancionador. Confianza traicionada cuando, mucho tiempo después tiene a bien la incoación de éste, sin justificar siquiera mínimamente el por qué de la tardanza.

La cuarta consideración que puede hacerse en el presente caso, de no aplicarse el plazo fijado en el art. 209 LGT, es que ante supuestos de cumplimientos tardíos como es el presente, se situaría en idéntica situación tanto al que no cumple en absoluto ese deber de presentación del modelo 340 como al que lo hace tardíamente. Justo es entonces ubicar en esa presentación el día de inicio del plazo de perención, si, como se dijo, la misma era totalmente completa en aquel momento para el inicio y culminación del procedimiento sancionador".

SEGUNDO.- *La cuestión con interés casacional planteamiento de las partes.*

El auto de admisión identificó la cuestión con interés casacional objetivo en los siguientes términos:

"Determinar si el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT para el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, resulta de aplicación, únicamente, a los



supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección; o, por el contrario, resulta también de aplicación en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria".

Y como norma a interpretar el art. 209.2 de la LGT.

El Abogado del Estado consideró que el texto del artículo 209.2 de la LGT, no deja lugar a dudas por su claridad, estando ante una simple declaración tributaria, la declaración de resumen anual del IVA, del que no deriva ninguna actuación ni procedimiento, siendo constitutiva, llevando su incumplimiento o cumplimiento extemporáneo a la infracción tipificada en el art. 198 de la LGT, sometida al plazo general de prescripción de cuatro años. Junto a la interpretación literal, a la misma conclusión lleva una interpretación finalista, en tanto que el artículo citado solo se refiere a aquellos procedimientos en los que el legislador ha querido articular un procedimiento sancionador independiente del ya concluido procedimiento de aplicación de los tributos; lo que no ocurre cuando el obligado tributaria incumple directamente un deber formal de presentación de una declaración tributaria; existiendo una evidente diferenciación entre procedimientos en los que previamente se ha tenido conocimiento de todas sus vicisitudes, de aquellos no individualizados y masivos, que se someten a un proceso de análisis informático y de contraste y consolidación de la información, del que pueden detectarse situaciones que objetivamente pueden ser constitutivas de infracción tributaria.

Por ello, dice el Abogado del Estado que la la sentencia recurrida no ha mantenido la interpretación correcta del precepto, pues el art. 209.2 de la LGT no es de aplicación general a todos los procedimientos sancionadores. El supuesto enjuiciado se ha incumplido un deber formal, sin que se derive procedimiento alguno, sin que resulte imperativa una liquidación o una resolución; por lo que aún cuando quepa hablar de una declaración, en los términos del art. 119.1 LGT, con la presentación del modelo 349, no se genera -implícitamente- ninguna resolución de la administración. Por lo demás la interpretación que debe hacerse es restrictiva en supuestos de prescripción y caducidad.

La parte recurrida parte de las siguientes consideraciones que vincula a pronunciamientos jurisprudenciales: 1) *la existencia de un plazo preclusivo de caducidad para el inicio del procedimiento sancionador* 2) *que la fecha de inicio del cómputo del plazo no puede quedar al arbitrio de la Administración Tributaria* y 3) *la vocación de generalidad de los preceptos reguladores al respecto*. Considera que la redacción del art. 209.2 de la LGT, que vino a sustituir a la anterior regulación, añade el término resolución, significando con ello que desaparece el sentido de la expresión "liquidación", pues ésta no es otra cosa que la resolución que determina la deuda tributaria o la cantidad que resulte a devolver o compensar, por lo que de surgir alguna duda de si recoge el artículo también a los procedimientos de gestión no liquidatorios, queda despejada incluyendo toda gestión y control de declaraciones informativas. Se carece, pues, de razones para "excluir del breve plazo de preclusión supuestos en los que el ejercicio de la potestad sancionadora es perfectamente posible una vez cumplida la finalidad del procedimiento de recabar la información tributaria omitida, y porque en caso contrario estos supuestos quedarían sujetos al plazo ordinario de prescripción para imponer sanciones tributarias, sin razón o fundamento material derivado de su comparación con los procedimientos aludidos en el artículo 81.6 LGT/2003, que sí se benefician de las garantías formales previstas en el mismo". Cabe interpretarse también que el que no se mencione en el art. 209.2 de la LGT a las actuaciones de control del cumplimiento de las obligaciones formales es congruente con la ausencia de su regulación expresa entre los procedimientos de gestión tributaria. Además del Título IV sobre actuaciones y procedimientos de gestión tributaria el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y en referencia al Capítulo II referido a los "procedimientos de gestión tributaria" incluye en la sección séptima, sobre "Actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones formales", distintas subsecciones dedicadas a "Actuaciones de control de presentación de declaraciones", "Control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos" o "Actuaciones de control de otras obligaciones formales", destinando la Sección octava al "Procedimiento de verificación de datos", la Sección novena al "procedimiento de comprobación de valores", ó la Sección décima al "Procedimiento de comprobación limitada"; actuaciones todas correspondientes a la gestión tributaria, y calificando el Capítulo II del Título IV del propio Reglamento a todas estas actuaciones como "procedimientos de gestión tributaria". Habiéndose pronunciado la mayoría de los Tribunal Superiores de Justicia en el sentido preconizado en su escrito de oposición. Sin que pueda atenderse las razones esgrimidas por el Abogado del Estado. Sin que sea admisible que la posibilidad de incoación del procedimiento sancionador pueda estar permanentemente abierta, por impedirlo el principio de seguridad jurídica y del normal ejercicio de la potestad sancionadora de la administración en el ámbito tributario y su único marco posible es el plazo de tres meses recogido en el art. 209 de la 2 LGT.

TERCERO.- *Antecedentes e interpretación del art. 209.2 de la LGT.*



En los pronunciamientos que sobre la materia, en concreto sobre el alcance del citado art. 209.2 de la LGT, ha realizado este Tribunal Supremo se ha rechazado el carácter de generalidad que pretende dotarle la parte recurrida al citado precepto.

En la sentencia de 26 de abril de 2012, rec. cas. 3357/09, ya se dijo que estamos ante un plazo preclusivo:

"... El fundamento del art. 209.2 de la LGT, encuentra su antecedente en lo previsto en el citado art. 49.2.j) del RGIT, y modificación normativa operada por Ley 53/2002, art. 81.6 de la LGT, antigua, que regula un plazo preclusivo, ... el plazo previsto en el referido art. 209.2 tiene esta misma naturaleza preclusiva, que se extiende en el plazo temporal que expresamente se contempla, tres meses después de haberse notificado o se entendiera notificada la correspondiente liquidación o resolución".

Sobre su alcance resultan esclarecedoras las sentencias que a continuación señalamos.

En la de 25 de marzo de 2013, rec. cas. 2885/2012, en recurso de casación para unificación de doctrina y a los efectos de contrastar la identidad entre las sentencias en contraste, se dijo -la negrita se añade para enfatizar aquellos pasajes más relevantes- que:

"... Resulta pacífica la **doctrina** según la cual, la iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria 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, siempre y cuando los procedimientos sancionadores hubieren sido incoados como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección. Por tanto, **cuando los referidos procedimientos sancionadores tuvieren su origen, no en la declaración o merced a un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, sino como consecuencia de la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras de la Administración tributaria, no sería de aplicación el plazo trimestral señalado, sino únicamente el plazo general de prescripción del artículo 189 LGT**, que en este caso no está afectado o, en otro caso, la caducidad del procedimiento por superación del plazo máximo para su terminación (artículo 211.2 LGT), que tampoco es objeto de controversia en el presente recurso".

También la sentencia de 10 de julio de 2014, rec. cas. 1718/2012, aborda la cuestión del alcance del art. 209.2:

"En efecto, la recurrente invoca como infringido el artículo 209 de la Ley General Tributaria, que establece el plazo de caducidad de tres meses de la potestad sancionadora, a contar de que se hubiese notificado o se entendiere notificada la correspondiente resolución, entendiéndose que el "dies a quo" es el 2 de marzo de 2008 (en que la Subdirección General de Intervención de Mercados y Gestión de la Tasa Suplementaria propuso la iniciación del procedimiento sancionador, siendo así que el acuerdo en el que se decidió aquella, se adoptó por el Presidente de FOGA en 18 de enero de 2007.

... Y en lo que respecta al motivo cuarto, debemos partir de que, según lo dispuesto en el artículo 35.1 del Real Decreto 754/2005, de 24 de junio, de regulación de la tasa láctea, *"Las actuaciones de control serán realizadas conforme a lo establecido en la normativa comunitaria aplicable, en la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, en su normativa de desarrollo y en este Real Decreto."*, indicándose en el artículo 37.7 que *"Las actuaciones de control se documentarán mediante diligencias, comunicaciones, actas e informes y con los documentos recabados en el curso de aquéllas."* y en el artículo 38 que *"Las cantidades de leche comercializada que se pongan de manifiesto como resultado de las actuaciones de control darán lugar a la correspondiente liquidación de la tasa láctea, sin que proceda compensación de ningún tipo."*

En el caso presente, debe tenerse en cuenta que tras la diligencia de control de 25 de noviembre de 2004, no hubo acto alguno de liquidación ni de ningún otro tipo, que pudiera equivaler a la finalización del procedimiento de comprobación.

Por otra parte, es cierto que la referida Diligencia de control resultó "de conformidad", tal como antes ha quedado señalado. Pero también lo es que, tal como consta en el acuerdo de FOGA de continuación de actuaciones, de 17 de agosto de 2005 (y de FOGGA de 22 de diciembre de 2005), previamente a la diligencia de control de 25 de noviembre de 2004, hubo otra, de fecha 26 de octubre de 2004 (que no consta en el expediente, pero cuya existencia no ha sido negada), y que en esta última no quedó reflejada conformidad alguna respecto a los importes de las facturas y pagos, lo que justifica plenamente la continuación de las actuaciones.

Finalmente, bueno será señalar que habida cuenta del período objeto de comprobación y de las fechas del procedimiento de control y acuerdo sancionador, no puede apreciarse prescripción ni de la acción de comprobación ni de la potestad sancionadora".

La conclusión, por tanto, se impone en el sentido de considerar que el art. 209.2 de la LGT no rige con carácter general a todas las actuaciones de aplicación de los tributos y que su ámbito de aplicación queda acotado a



los ámbitos subjetivos y objetivos que expresamente se recogen en su texto, respecto de este último, sólo es aplicable a 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*" finalizados mediante liquidación o resolución -sobre el modo de finalización si cabría matizaciones, que no son del caso-.

Ciertamente el instituto de la caducidad en los procedimientos posee su fundamento en el art. 9.3 de la CE, principio de seguridad jurídica, reforzado, si cabe, en el procedimiento sancionador, con el fin de que el ejercicio de la potestad sancionadora no se retrase más allá de un tiempo razonable; fundamento que hace aconsejable, como aspiración, en beneficio de la garantía de los ciudadanos frente a los poderes públicos, que se regule legalmente en los procedimientos sancionadores este aspecto, evitando que el inicio del procedimiento contra alguna persona se demore en demasía creando una situación indeseable de incertidumbre.

Ahora bien, ha de convenirse que no estamos ante un mandato constitucional al legislador que le imponga inexorablemente que se establezca en los procedimientos sancionadores con carácter universal plazos de caducidad, por lo que queda a criterio y oportunidad del que posee la potestad legislativa regular esta materia en el ámbito tributario.

Ningún reparo, en este, sentido cabe hacerle al texto del art. 209.2 de la LGT, ni a su acotación, de suerte que, como se pone de manifiesto en la doctrina jurisprudencial es posible, y lícito, que para los supuestos de procedimientos sancionadores no incluidos en el texto del art. 209.2 de la LGT, el inicio del procedimiento sancionador pueda alargarse durante todo el tiempo que la ley le autoriza a la Administración Tributaria para perseguir sin prescribir la infracción tributaria.

Como se pone de manifiesto por la parte recurrida, el antecedente del art. 209.2 ha de buscarse en el art. 49.2.j) del RD 939/1986, del que emanó una abundantísima jurisprudencia, y que tenía su razón de ser en la separación de los procedimientos de inspección y sancionador que se contemplaba, ya, en Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes. La aprobación de un nuevo reglamento sancionador en su desarrollo, el aprobado por R.D. 1930/1998, añadió un apartado j) al artículo 49.2 del reglamento de inspección aprobado por R.D. 939/1986. El art. 209.2 de la LGT viene predeterminado por aquella innovación, y trata de regular un supuesto concreto que se va a producir al separar las actuaciones de comprobación e investigación del procedimiento sancionador, lo que en principio delimita un ámbito bien definido, que es ampliado en la redacción del precepto sólo y exclusivamente respecto de los procedimientos iniciados mediante declaración y procedimiento de verificación de datos.

Son estos, los comprendidos en el art. 209.2 de la LGT, a los únicos a los que se le aplica el precepto, quedando excluidas todas aquellas actuaciones de aplicación de los tributos, con el amplísimo elenco de procedimientos tributarios, no incluidas; quizás, como especula el Abogado del Estado, porque en dichos procedimientos se tiene el convencimiento de que de forma real y efectiva la Administración ya dispone, o debe disponer, de los datos necesarios para iniciar el procedimiento sancionador, lo que no se asegura que ocurra en otras actuaciones. Es cierto, por tanto, que como se recoge en la sentencia de instancia, desde que no se presenta la declaración resumen anual la Administración ya dispone de los datos precisos para sancionar.

Lo aconsejable, por tanto, sería que si el motivo del plazo es precisamente poder tener a disposición los datos necesarios para sancionar, se estableciera un plazo de caducidad para supuestos como el que nos ocupa, pero lo cierto es que legalmente no se contempla el mismo, lo que hubiera exigido un mandato en dicho sentido, y la declaración del resumen anual del IVA, a pesar de la denominación, resulta completamente extraña a los procedimientos que se inician mediante declaración, en los términos que prevé el art. 128 de la LGT, en relación con el 133 del Real Decreto 1065/2007.

Por todo lo dicho, debe responderse afirmativamente en el sentido de que si resulta de aplicación el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT para el inicio de un procedimiento sancionador a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección; sin que sea de aplicación al procedimiento sancionador por infracción de no presentar a tiempo o presentar extemporáneamente la declaración resumen anual del IVA.

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta de la parte recurrente, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido



Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla León, sede de Valladolid, de fecha 14 de julio de 2017, que casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de fecha 20 de mayo de 2016, cuya confirmación procede.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del presente pronunciamiento

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma **D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.