

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ084682

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 19 de enero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1250/2021

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Infracciones de la Ley 58/2003. Incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación.** La sentencia recurrida desestimó el recurso contra una sanción derivada del incumplimiento por el contribuyente de sus deberes de facturación, pues conforme al art.145 LGT, el objeto del procedimiento inspector no se limita al cumplimiento de la deuda tributaria, sino que abarca a la totalidad de las obligaciones tributarias exigibles, entre las que se incluyen, con arreglo al art.17 LGT, las de carácter formal. Y, como parte de éstas, el art. 29 LGT prevé la relativa a expedir y entregar facturas, que deberán ser conservadas cuando tengan relación con las obligaciones tributarias. De este modo, considera que el hecho de que el sujeto haya satisfecho la deuda tributaria correctamente no impide que haya desatendido una obligación formal, como resulta ser la referida a la facturación. En consecuencia, entiende procedente la incoación del expediente sancionador, ajustándose así a lo dispuesto en el art. 189 RGAT, que dispone que el procedimiento inspector terminará mediante la liquidación practicada por el órgano competente y las actuaciones de comprobación de las obligaciones formales mediante la expedición de una diligencia o informe; siendo así que tal informe se emite tras la concesión del trámite de audiencia al interesado, conforme al art.192 RGAT. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar, a la luz de la doctrina de los actos propios y de los principios de confianza legítima y buena administración, si resulta procedente la incoación al contribuyente de un procedimiento sancionador por el incumplimiento de las obligaciones formales exigibles, cuando tales obligaciones se refieran a unos conceptos y ejercicios tributarios que hayan sido objeto de un previo procedimiento de inspección tributaria que finalizó mediante un acta de conformidad relativa al cumplimiento de las obligaciones materiales, sin regularización del inspeccionado [Vid., SAN de 14 de octubre de 2020, recurso n.º 122/2018 (NFJ082059) contra la que se plantea el recurso de casación]

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 17, 29, 143, 144, 145, 148, 153, 156 y 201.  
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 187, 189 y 192.

**PONENTE:**

*Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

**AUTO**

Fecha del auto: 19/01/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1250/2021

Materia: OTROS TRIBUTOS

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1250/2021

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

### **AUTO**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. César Tolosa Tribiño, presidente  
Dª. María Isabel Perelló Doménech  
Dª. Inés Huerta Garicano  
D. Rafael Toledano Cantero  
Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 19 de enero de 2022.

### **HECHOS**

#### **Primero.**

1. El procurador don Francisco Javier Fortes Ranera, en representación de don Carlos José, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 14 de octubre de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso nº 122/2018 interpuesto en relación con la imposición de una sanción derivada de la comisión de una infracción muy grave prevista en el artículo 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], por incumplimiento de los deberes de facturación del contribuyente.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 143, 144 y 156 LGT; el artículo 187 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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 (BOE de 5 de septiembre) ["RGAT"]; los artículos 6 y 7 del Código Civil; y el artículo 103 de la Constitución ["CE"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Considera que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurren las circunstancias contempladas en las letras b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"].

### **Segundo.**

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 5 de febrero de 2021, habiendo comparecido don Carlos José -recurrente- y la Administración del Estado -recurrida- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde, Magistrada de la Sala.

## **RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**

### **Primero. Requisitos formales del escrito de preparación.**

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y el recurrente se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta, especialmente, que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada: (i) fija una doctrina que puede resultar gravemente dañosa para el interés general [ artículo 88.2.b) LJCA]; y (ii) que afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA.

### **Segundo. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.**

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación, los siguientes:

1º) El 14 de diciembre de 2009 se notificó al recurrente en casación el inicio de unas actuaciones de comprobación e investigación, con alcance general, respecto de las liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido ["IVA"] y del impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"], ejercicios 2007 y 2008.

2º) Dichas actuaciones finalizaron con la formalización el 1 de abril de 2011 de sendas actas de conformidad, en las que se declaró correcta la situación tributaria del contribuyente en relación con esos impuestos, concluyendo el procedimiento de inspección tributaria sin regularización.

3º) El mismo día 1 de abril de 2011, se notificó al interesado el acuerdo de inicio con propuesta de resolución de un procedimiento sancionador, como consecuencia de la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 201.3 LGT. Los hechos que dieron lugar a la incoación del mencionado procedimiento sancionador traen causa de las actuaciones de inspección anteriormente señaladas.

4º) No habiendo presentado alegaciones el interesado, la Administración tributaria dictó el 21 de septiembre de 2011 la correspondiente resolución sancionadora, en la que se le imponía una sanción por importe de 166.151,35 euros.

5º) Contra dicha resolución el sancionado planteó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Galicia, que fue desestimada por acuerdo de 27 de marzo de 2014.

6º) Frente a esa resolución interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], que fue desestimado mediante acuerdo de 2 de noviembre de 2017.

El órgano económico-administrativo señala que se practicó un procedimiento inspector con alcance general, en cuyo seno se comprobaron, por una parte, las obligaciones materiales relativas al IRPF y al IVA, finalizando con la liquidación derivada del acta de conformidad; y, por otra, las obligaciones formales (en concreto, la facturación del contribuyente, que tiene la consideración de empresario individual que ejerce la actividad de instalaciones eléctricas, acogido al régimen de estimación objetiva en el IRPF y simplificado en el IVA), finalizando con la emisión del oportuno informe, en el que se puso de manifiesto la incorrecta facturación, al acreditarse la existencia de varias facturas emitidas con datos falsos o falseados, al no reflejar de manera exacta y precisa el servicio prestado por el

que se emite o el precio verdadero de ese servicio percibido por el prestador del mismo. En consecuencia, el TEAC considera que la inspección tributaria no ha aplicado criterios contrapuestos en las actas emitidas para las obligaciones materiales y el informe incorporado al expediente sancionador para las formales, dado que se estaban valorando conductas distintas, que deben ser regularizadas conforme a su distinta naturaleza. Y concluye que la actuación del obligado tributario se subsume en el tipo descrito en el citado artículo 201.3 LGT.

7º) Contra la resolución referida interpuso recurso contencioso-administrativo (registrado con el número 122/2018) ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Cuarta, que dictó sentencia el 14 de octubre de 2020, desestimando el recurso. Esta sentencia constituye el objeto del recurso de casación.

La Sala a quo razona que, conforme al artículo 145 LGT, el objeto del procedimiento inspector no se limita al cumplimiento de la deuda tributaria, sino que abarca a la totalidad de las obligaciones tributarias exigibles, entre las que se incluyen, con arreglo al artículo 17 LGT, las de carácter formal. Y, como parte de éstas, el artículo 29 LGT prevé la relativa a expedir y entregar facturas, que deberán ser conservadas cuando tengan relación con las obligaciones tributarias. De este modo, considera que el hecho de que el sujeto haya satisfecho la deuda tributaria correctamente no impide que haya desatendido una obligación formal, como resulta ser la referida a la facturación.

En consecuencia, entiende procedente la incoación del expediente sancionador, ajustándose así a lo dispuesto en el artículo 189 RGAT, que dispone que el procedimiento inspector terminará mediante la liquidación practicada por el órgano competente y las actuaciones de comprobación de las obligaciones formales mediante la expedición de una diligencia o informe; siendo así que tal informe se emite tras la concesión del trámite de audiencia al interesado, conforme al artículo 192 RGAT.

### **Tercero.** *Cuestiones en la que se entiende que existe interés casacional.*

Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión entiende que el presente recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar, a la luz de la doctrina de los actos propios y de los principios de confianza legítima y buena administración, si resulta procedente la incoación al contribuyente de un procedimiento sancionador por el incumplimiento de las obligaciones formales exigibles, cuando tales obligaciones se refieran a unos conceptos y ejercicios tributarios que hayan sido objeto de un previo procedimiento de inspección tributaria que finalizó mediante un acta de conformidad relativa al cumplimiento de las obligaciones materiales, sin regularización del inspeccionado.

**Cuarto.** *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho ( artículos 9.3 y 14 CE).

En efecto, son numerosos los casos en que se cuestiona la imposición de sanciones derivadas de la desatención de las obligaciones formales por parte de los obligados tributarios. Asimismo, con suma frecuencia las actuaciones de inspección concluyen con la suscripción de actas de conformidad, debiendo determinarse qué efectos pueden producir desde el punto de vista del ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración tributaria, delimitando su alcance y extensión, siendo así que la interpretación que se realice de las normas y principios aplicables que subyacen en el supuesto que ahora conocemos trasciende, sin duda, el caso objeto del proceso.

2. En ese sentido, se ha de tener presente que el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE de 2 de octubre) ["LRJSP"] consagra como principios que, entre otros, han de regir la actuación de las Administraciones públicas, los de buena fe, confianza legítima y lealtad institucional.

Conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional [sentencia de 10 de mayo de 2018 (ES:TC:2018:51), por todas], "[...] el principio de seguridad jurídica en su vertiente de protección de la confianza legítima constituye "un valor central del ordenamiento jurídico" ( STC 121/2016, FJ 5), vinculado a la idea de Estado de Derecho que proclama el artículo 1.1 CE ( STC 222/2003, FJ 4), y si bien no se puede erigir en un "valor absoluto" (por todas, SSTC 126/1987, FJ 11; 182/1997, FJ 11, y 332/2005, de 15 de diciembre, FJ 17), tampoco puede convertirse en "una mera ilusión o en un principio vacío de contenido" ( STC 121/2016, FJ 5)". La confianza en el contenido de una norma o de las actuaciones con eficacia jurídica [ sentencias del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981 (ES:TC:1981:27) y de 21 de octubre de 2004 (ES:TC:2004:178)], determina, entre otros aspectos, que no pueda

producirse la quiebra de la previsibilidad de las consecuencias de la propia conducta [ sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de junio de 2016 (ES:TC:2016:122/2016)].

**Quinto.** *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión formulada en el razonamiento jurídico tercero de esta resolución.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 17, 29, 143, 144, 145, 148, 153 y 156 LGT y 189 y 192 RGAT; en conexión con el artículo 3.1 LRJSP y los artículos 9.3 y 103 CE. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

**Sexto.** *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**Séptimo.** *Comunicación inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,  
La Sección de Admisión

## ACUERDA

**1º)** Admitir el recurso de casación RCA/1250/2021, preparado por la representación procesal de don Carlos José contra la sentencia dictada el 14 de octubre de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso nº 122/2018.

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

Determinar, a la luz de la doctrina de los actos propios y de los principios de confianza legítima y buena administración, si resulta procedente la incoación al contribuyente de un procedimiento sancionador por el incumplimiento de las obligaciones formales exigibles, cuando tales obligaciones se refieran a unos conceptos y ejercicios tributarios que hayan sido objeto de un previo procedimiento de inspección tributaria que finalizó mediante un acta de conformidad relativa al cumplimiento de las obligaciones materiales, sin regularización del inspeccionado.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 17, 29, 143, 144, 145, 148, 153 y 156 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 189 y 192 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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 conexión con el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y los artículos 9.3 y 103 de la Constitución.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 de la LJCA).  
Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.