

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 26 de marzo de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 2869/2024

SUMARIO:

Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones. Sanciones. Anulación parcial de una liquidación tributaria en el ámbito sancionador. La sentencia impugnada considera que la anulación de la liquidación, en lo que se refiere a la regularización de los servicios prestados por la empresa vinculada con el actor al grupo empresarial, que estima improcedente, lleva aparejada la anulación de las sanciones impuestas en su totalidad, no solo en la parte proporcional al ajuste anulado. El TS ha emitido diversos pronunciamientos sobre la incidencia en relación con el principio *non bis in idem* de los casos en que se ordenaba un nuevo cálculo de una sanción que inicialmente se había fijado en atención a una base incorrecta. La STS de 25 de octubre de 2023, recurso n.º1712/2022 sentó como doctrina que es correcto que un Tribunal Económico-administrativo estime parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte, por motivos de fondo, la liquidación dictada en un procedimiento inspector, para que la administración dicte una nueva liquidación y, a su vez, confirme la sanción impuesta por estimarla ajustada a Derecho, disponiendo únicamente su nueva cuantificación para adecuar su importe a la nueva base determinada en el acuerdo de liquidación. Se razonó en ese pronunciamiento, en particular, que «no existe causa de invalidez que afecte a la sanción y que obligue a su anulación, pues la mera modificación cuantitativa o reajuste de su cálculo, como consecuencia de la modificación de la base de cálculo, sin alterar los elementos objetivo y subjetivo de la sanción, no tiene relevancia para determinar su anulación» Y específicamente sostiene que «la anulación de una liquidación acordada por el tribunal económico-administrativo como consecuencia de una estimación parcial por razones sustantivas no lleva consigo automáticamente la anulación de la sanción, siempre y cuando no se modifiquen los elementos objetivo y subjetivo de la sanción». El Tribunal Supremo deberá reafirmar, completar o matizar la jurisprudencia emitida en relación con la posibilidad de ordenar la adaptación de una sanción a la nueva cuantía de la liquidación que surja de una anulación parcial, por motivos de fondo, del acto liquidador emitido por la Administración. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si el órgano judicial *a quo*, cuando estima parcialmente la pretensión anulatoria de una liquidación tributaria por considerar improcedente uno de los ajustes que dieron lugar a esta, puede anular totalmente una sanción cuya base depende de tales ajustes practicados en la regularización, algunos de los cuales han visto confirmada su procedencia, o, por el contrario, debe, en caso de concurrir los elementos objetivo y subjetivo del injusto, confirmar la procedencia de la sanción impuesta y ordenar su cálculo en función de los ajustes mantenidos.

TRIBUNAL SUPREMO**AUTO****Magistrados/as**

RAFAEL TOLEDANO CANTERO
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE
TRIBUNAL SUPREMO

Síguenos en...



SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Fecha del auto: 26/03/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2869/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2869/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 26 de marzo de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La procuradora D.^a Silvia Vázquez Senín, en representación de don Diego, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central [«TEAC»], de 15 de octubre de 2018 (R.G. 5697/2016 y 5698/2016 acumuladas), por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas formuladas frente al acuerdo de liquidación de fecha 22 de julio de 2016 relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»] de los años 2011, 2012 y 2013 y frente al acuerdo de imposición de sanción de la misma fecha.

La sentencia de 12 de mayo de 2022, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimó en parte el citado recurso, tramitado con el núm. 151/2019.

Esta sentencia, que constituye el objeto del presente recurso de casación, comienza por estimar el motivo atinente a la inexistencia de infracción de las normas sobre operaciones vinculadas en relación con los servicios prestados por don DIRECCION000., al grupo PRASA, desestimando los alegatos tendentes a rebatir otros ajustes practicados por la Inspección que se tuvieron en cuenta en la liquidación emitida. Por lo que a este recurso de casación interesa, considera que la anulación de la liquidación, en lo que se refiere a la regularización de los servicios prestados por la empresa vinculada con el actor al grupo PRASA, que estima improcedente, lleva aparejada la anulación de las sanciones impuestas en su totalidad, no solo en la parte proporcional al ajuste anulado:

«(...) la anulación de la liquidación deberá llevar también aparejada la correlativa anulación de las sanciones impuestas en su totalidad y no sólo en la parte proporcional a tal ajuste.» (Fundamento de derecho 10^o in fine).

Se añade a este respecto, en el Fundamento de derecho 11^o, lo siguiente:

«Pues bien, si, con arreglo a los anteriores razonamientos, hemos de estimar la demanda también ahora nosotros y anular parcialmente las liquidaciones originariamente impugnadas, esto ha de conllevar correlativamente, sin necesidad de otras consideraciones, la anulación también de las sanciones impuestas en el acuerdo aquí controvertido, al haber sido cuantificadas las respectivas sanciones sobre una base que ha devenido improcedente como consecuencia de la anulación de las liquidaciones a las que aquellas se anudaban» (sic.).

Síguenos en...



Frente a esta sentencia se presentó una solicitud de complemento, en cuanto la abogacía del Estado entendía que no se había pronunciado sobre la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo del injusto en relación con los ajustes que fueron confirmados, y esta petición fue desestimada por auto de 28 de abril de 2023 de la misma sala y sección.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos el artículo 267.5 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial [«LOPJ»], el artículo 33 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], y el artículo 24 de la Constitución Española [«CE»] en relación con los artículos 179 y 183 de la Ley 58/2003, General Tributaria [«LGT»].

2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que, según se infiere de sus explicaciones, si la sentencia hubiera analizado la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo del injusto en relación con las regularizaciones confirmadas habría ordenado el dictado de nuevas sanciones ajustadas al resultado de la liquidación resultante.

3.Justifica que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

4.Del escrito de preparación se desprende que el abogado del Estado considera acaece 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 [«LJCA»] y la presunción prevista en el artículo 88.3.a) del mismo texto legal.

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 12 de marzo de 2024, habiendo comparecido dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, como recurrente, la Abogacía del Estado. También lo ha hecho la procuradora D.^a Silvia Vázquez Senín, en representación de la parte recurrida, oponiéndose expresamente a la admisión del recurso con fundamento en las razones que ha tenido a bien alegar.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**PRIMERO.- Requisitos formales del escrito de preparación.**

En primer lugar, desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra resolución susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

De otro lado, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

SEGUNDO.- Cuestión litigiosa y marco jurídico.

La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se circunscribe a determinar si el órgano judicial a quo, cuando estima parcialmente la pretensión anulatoria de una liquidación tributaria por considerar improcedente uno de los ajustes que dieron lugar a esta, puede anular totalmente una sanción cuya base depende de tales ajustes practicados en la regularización, algunos de los cuales han visto confirmada su procedencia, o, por el contrario, debe, en caso de concurrir los elementos objetivo y subjetivo del injusto, confirmar la procedencia de la sanción impuesta y ordenar su cálculo en función de los ajustes mantenidos.

A fin de delimitar más estrechamente la cuestión que posee un verdadero interés casacional es preciso puntualizar que la sanción que había sido impuesta y recurrida fue la contemplada en el artículo 16.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [«TRLIS»], que dispone cuanto sigue en relación con la tipificación de la infracción imputada y con el cálculo de la sanción:

«Constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su

Síguenos en...



normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

También constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Esta infracción será grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

1.º (...)

2.º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del número 1.º anterior. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número.

La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en este número se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.º La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en los números 1.º y 2.º de este apartado se reducirán conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[...]».

Asimismo, con vistas a resolver la cuestión en la que esta Sala encuentra un verdadero interés casacional objetivo la administración recurrente insta a que se tome en consideración lo dispuesto en los artículos 179 y 183 LGT, que regulan, respectivamente, el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias y el concepto y clases de infracciones tributarias.

TERCERO.- Verificación de la existencia de interés casacional objetivo en el recurso.

1. Existe, a juicio de esta Sala, interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en la cuestión que se plantea en este recurso, atinente a las consecuencias de la anulación parcial de una liquidación tributaria en el ámbito sancionador, habida cuenta de que, debe convenirse con el abogado del Estado, la extrapolación o generalización del criterio mantenido por la Sala de instancia, de no ser conforme a Derecho, puede dar lugar a una grave daño al interés general al impedir el reproche de conductas ilícitas por el hecho de que la base sobre la que se haya calculado la sanción sea incorrecta, con lo que debe apreciarse la circunstancia del artículo 88.2.b) LJCA.

2. Como advierte la administración recurrente, esta Sala ha emitido diversos pronunciamientos sobre la incidencia en relación con el principio *non bis in ídem* de los casos en que se ordenaba un nuevo cálculo de una sanción que inicialmente se había fijado en atención a una base incorrecta. Es el caso de la sentencia de 25 de octubre de 2023, dictada en el recurso de casación 1712/2022 (ECLI:ES:TS:2023:4466), en la que se sentó como doctrina que es correcto que un Tribunal Económico-administrativo estime parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte, por motivos de fondo, la liquidación dictada en un procedimiento inspector, para que la administración dicte una nueva liquidación y, a su vez, confirme la sanción impuesta por estimarla ajustada a Derecho, disponiendo únicamente su nueva cuantificación para adecuar su importe a la nueva base determinada en el acuerdo de liquidación. Se razonó en ese pronunciamiento, en particular, que «no existe causa de invalidez que afecte a la sanción y que obligue a su anulación, pues la mera modificación cuantitativa o reajuste de su cálculo, como consecuencia de la modificación de la base de cálculo, sin alterar los elementos objetivo y subjetivo de la sanción, no tiene relevancia para determinar su anulación.» Y específicamente se sostiene, en el fundamento de derecho tercero, punto sexto, que «(l)a Sala considera que la anulación de una liquidación acordada por el tribunal económico-administrativo como consecuencia de una estimación parcial por razones sustantivas no lleva consigo automáticamente la anulación de la sanción, siempre y cuando no se modifiquen los elementos objetivo y subjetivo de la sanción».

Si bien es cierto que en esta y otras sentencias esta Sala ha refrendado la legalidad de la adaptación de la sanción, cuando no se produce ninguna modificación de los elementos del tipo

infractor, a la nueva liquidación dictada en ejecución de un órgano revisor, también lo es que el recurso de casación no ha de servir solo a la creación de jurisprudencia ex novo, sino también al legítimo objetivo de reafirmar o completar, en caso de que exista alguna peculiaridad que lo haga necesario, la jurisprudencia ya emitida.

3. Por las razones expuestas, se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión suscitada 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).

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

Reafirmar, completar o matizar la jurisprudencia emitida en relación con la posibilidad de ordenar la adaptación de una sanción a la nueva cuantía de la liquidación que surja de una anulación parcial, por motivos de fondo, del acto liquidador emitido por la Administración.

Particularmente, determinar las consecuencias de la anulación de una liquidación por la incorrección de uno de los ajustes practicados por la Administración, con la conservación parcial de la regularización, en una sanción impuesta cuya base depende del importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas practicadas. En concreto, precisar si debe comportar la anulación total de la sanción o solo, de confirmarse la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo del injusto, en la parte correspondiente al ajuste que se ha declarado improcedente.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son:

El artículo 16.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [«TRLIS»] y los artículos 178 y 183 de la Ley 58/2003, General Tributaria [«LGT»], 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 de la LJCA.

QUINTO.- 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.

SEXTO.- Comunicación y remisión.

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:

1.º) Admitir el recurso de casación n.º 2869/2024, preparado por la Abogacía del Estado, contra la sentencia de 12 de mayo de 2022, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 151/2019.

2.º) Declarar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Reafirmar, completar o matizar la jurisprudencia emitida en relación con la posibilidad de ordenar la adaptación de una sanción a la nueva cuantía de la liquidación que surja de una anulación parcial, por motivos de fondo, del acto liquidador emitido por la Administración.

Particularmente, determinar las consecuencias de la anulación de una liquidación por la incorrección de uno de los ajustes practicados por la Administración, con la conservación parcial de la regularización, en una sanción impuesta cuya base depende del importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas practicadas. En concreto, precisar si debe comportar la anulación total de la sanción o solo, de confirmarse la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo del injusto, en la parte correspondiente al ajuste que se ha declarado improcedente.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, el artículo 16.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [«TRLIS»] y los artículos 178 y 183 de la Ley 58/2003, General Tributaria [«LGT»].

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.

Síguenos en...

- 4.º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.
 - 5.º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.
 - 6.º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión 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).

Síguenos en...

