

TRIBUNAL SUPREMO**Auto de 7 de mayo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 3222/2024****SUMARIO:**

Procedimiento sancionador. Sanciones. Reducción por conformidad. *Reducción por pago de la sanción del art. 188 Ley 58/2003 (LGT).* La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se limita a precisar, a los efectos de determinar la procedencia de la aplicación de las reducciones prevista en el art.188 LGT, si es totalmente nueva la sanción impuesta tras la estimación parcial del recurso contra una primera sanción. Existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en la cuestión atinente a si es totalmente nueva la sanción impuesta tras la estimación parcial del recurso judicial contra la liquidación y la sanción; de tal modo que quepa invocar la posibilidad de reducción de la sanción mediante recurso contra la ejecución de la sentencia. El auto desestimatorio de la AN recurrido menciona que «no puede negarse que la sanción que se dicta ahora en ejecución de la sentencia es distinta de la que ha resultado anulada, no lo es menos, y con toda evidencia, que la recurrente ha impugnado también la nueva liquidación y sanción resultante de la ejecutoria (a diferencia de aquel otro supuesto que invoca).» Por lo que la sentencia afirma no cumplirse el requisito de conformidad exigido por el invocado art. 188 LGT. Pero también es cierto que el ofrecimiento de pago con reducción ha de realizarse antes de la eventual interposición de los recursos, esto es, antes de que llegara a materializarse la posible disconformidad. Por otra parte, la parte recurrente alega que el recurso de casación en su día interpuesto (e inadmitido) frente a la sentencia de la Audiencia Nacional parcialmente estimatoria, iba dirigido contra la sanción inicialmente impuesta y no contra la derivada de la estimación parcial del recurso. Aunque la STS de 8 de julio de 2020, recurso n.º 3181/2017 se ha pronunciado en un caso similar, se hace aconsejable un nuevo pronunciamiento que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia tal y como se entendió en el ATS del 29 de abril de 2021, recurso n.º 5833/2020, en el que se planteó la cuestión sobre la reducción de la sanción mediando disconformidad en las actas de inspección, pero los recurrentes desistieron tras la admisión. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si la doctrina contenida en la STS de 8 de julio de 2020, que declara que en aquellos casos en los que se haya impugnado la liquidación y el acuerdo sancionador de un concreto tributo, con posterior anulación y emisión de nueva liquidación de la sanción, debe concederse al contribuyente el plazo mencionado en el art. 62.2 LGT al objeto de obtener la reducción por pago de la sanción prevista en el art.188 LGT, puede aplicarse en los casos en que el nuevo acuerdo sancionador se dicte en ejecución de sentencia.

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

Fecha del auto: 07/05/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3222/2024

Materia:

Submateria:

Síguenos en...

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3222/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

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 7 de mayo de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de MUNICH RE SUCURSAL EN ESPAÑA interpuso incidente frente a la ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional 1769/2022, de 25 de abril (rec. 411/2018). Desestimado por auto de la Audiencia Nacional de 12 de enero de 2024, contra este interpuso recurso de reposición, desestimado a su vez mediante auto de 9 de febrero de 2024, por considerarlo mera reiteración de lo ya decidido en el auto del incidente de ejecución recurrido.

El auto de 12 de enero de 2024 (incidente de ejecución de la sentencia del rec. 411/2018) dictado por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, por lo que se refiere a la cuestión relativa a la procedencia o no de aplicar las reducciones de la sanción, contiene la siguiente *ratio decidendi*:

«Quinto. Por último, tampoco asiste la razón a la recurrente cuando considera que dicho acuerdo administrativo le niega indebidamente el derecho a beneficiarse de la reducción del artículo 188.3 de la LGT, al haber considerado la Administración que no se da el segundo requisito previsto en el precepto, a saber: "que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o sanción".

Y es que, en efecto, la aplicación que realiza la AEAT del mencionado requisito no resulta contraria a lo establecido en el precepto invocado, tal y como ha sido interpretado por reiterada jurisprudencia (por todas STS de 8 de julio de 2020, r.c. 3181/2017) y por esta misma Sala y Sección (SAN de 20 de mayo de 2022, dictada en el recurso núm. 753/2019 y que también se invoca por la actora) en decisiones de casos distintos al que ahora se plantea. Si bien es cierto que la recurrente ha venido impugnando tanto la liquidación como la sanción impuesta y ya se le dio la razón en cuanto al ejercicio 2010 que se declaró prescrito y también la Sentencia ha ordenado la anulación parcial de la liquidación y de la sanción anudada en los términos ya reseñados y, por tanto, no puede negarse que la sanción que se dicta ahora en ejecución de la sentencia es distinta de la que ha resultado anulada, no lo es menos, y con toda evidencia, que la recurrente ha impugnado también la nueva liquidación y sanción resultante de la ejecutoria (a diferencia de aquel otro supuesto que invoca) y en definitiva, no se ha conformado con la sanción resultando *[sic]*.

De ahí, en fin, que resulte inaplicable la reducción prevista en el precepto legal invocado».

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1. MUNICH RE SUCURSAL EN ESPAÑA, como parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los apartados 1, 2 y 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»].

2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de que no se le concediera el plazo para el ingreso del importe de la sanción con las mencionadas reducciones.

Síguenos en...



3.Subraya que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.

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

La Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 11 de abril de 2024, habiendo comparecido MUNICH RE SUCURSAL EN ESPAÑA, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que le es propia, quien se ha opuesto a la admisión del recurso. 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 auto susceptible de casación (artículo 87 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 limita a precisar, a los efectos de determinar la procedencia de la aplicación de las reducciones prevista en el artículo 188 LGT, si es totalmente nueva la sanción impuesta tras la estimación parcial del recurso contra una primera sanción.

A fin de delimitar más estrechamente la cuestión que posee un verdadero interés casacional es preciso detallar los hechos incontrovertidos, recogidos en la sentencia recurrida y extraídos de las actuaciones y del expediente administrativo.

Incoado a la recurrente procedimiento de inspección sobre el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ejercicios 2010 y 2011, se dictó acuerdo de liquidación de deuda tributaria por importe de 115.527.729,51 euros, de los cuales 94.094.883,28 euros corresponden a cuota y 21.432.846,23 euros a intereses de demora. También se dictó acuerdo de imposición de sanciones por importe total de 65.699.064,24 euros.

Reclamados dichos acuerdos ante el TEAC, este anuló por prescripción la liquidación y sanción correspondientes al ejercicio 2010.

Recurrida esta resolución se pronunció la sentencia de la Audiencia Nacional 1769/2022, de 25 de abril (rec. 411/2018), en la que se contiene el siguiente fallo:

«Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Munich Re, Sucursal en España contra la actividad administrativa identificada en el encabezamiento de esta resolución y, en consecuencia:

PRIMERO. - Anulamos la actividad administrativa impugnada, por no ser conforme a Derecho, única y exclusivamente en los términos expresados en los fundamentos de derecho noveno, vigesimonoveno y trigésimo tercero de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

SEGUNDO. - En todo lo demás, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado».

El pedimento estimado que se refiere a la sanción es el siguiente:

«F.J. 33º. En este caso coincide la Sala con la argumentación que se expresa en la demanda en relación a la falta de motivación de la existencia de ocultación, considerándose insuficientes a tal efecto las razones dedicadas en la resolución a justificar este concreto y singular extremo, es decir, las referencias normativas y el cuadro que, bajo el título " aplicación al caso concreto", se recogen en las pp. 48 y siguientes del acuerdo sancionador. El motivo se estima, anulando la resolución sancionadora en este punto, con los efectos legales inherentes a esta declaración».

Frente a la anterior sentencia de la Audiencia Nacional se interpuso el RCA/6582/2022, con las alegaciones de la nulidad del procedimiento inspector por haberse prescindido del procedimiento en la imposición de la sanción y deducibilidad de los gastos imputados por la casa central. En este recurso se dictó Providencia de inadmisión de 22 de marzo de 2023, por considerar que la situación jurídica era de aparición excepcional y estaba estrechamente vinculada a las circunstancias concurrentes, por lo que su resolución implicaría realizar una valoración de los hechos.

Ante la Audiencia Nacional se interpuso también incidente de nulidad y finalmente incidente de ejecución, desestimado por auto, frente al que se interpuso recurso de reposición, también desestimado. Este último es el auto aquí recurrido.

Para resolver la cuestión suscitada será necesario analizar lo dispuesto, en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 188 LGT, según los cuales:

«1.La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta Ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

a) Un 65 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta Ley.

b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.

2.El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución.

b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.

3.El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 40 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración Tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o sanción.

El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo».

TERCERO.- Verificación de la concurrencia 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 atinente a si es totalmente nueva la sanción impuesta tras la estimación parcial del recurso judicial contra la liquidación y la sanción; de tal modo que quepa invocar la posibilidad de reducción de la sanción mediante recurso contra la ejecución de la sentencia.

Ciertamente, el auto desestimatorio recurrido menciona que «no puede negarse que la sanción que se dicta ahora en ejecución de la sentencia es distinta de la que ha resultado anulada, no lo es menos, y con toda evidencia, que la recurrente ha impugnado también la nueva liquidación y sanción resultante de la ejecutoria (a diferencia de aquel otro supuesto que invoca).» Por lo que la sentencia afirma no cumplirse el requisito de conformidad exigido por el invocado artículo 188 LGT. Pero también es cierto que el ofrecimiento de pago con reducción ha de realizarse antes de la eventual interposición de los recursos, esto es, antes de que llegara a materializarse la posible disconformidad. Por otra parte, la parte recurrente alega que el recurso de casación en su día interpuesto (e inadmitido) frente a la sentencia de la Audiencia Nacional parcialmente estimatoria, iba dirigido contra la sanción inicialmente impuesta y no contra la derivada de la estimación parcial del recurso.

2.Si bien sobre cuestión similar a la aquí planteada el Tribunal Supremo se ha pronunciado en la sentencia 949/2020, de 8 de julio (RCA 3181/2017), se hace aconsejable un nuevo pronunciamiento que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] [vid. auto de 16 de mayo de 2017 (RCA 685/2017; ES:TS:2017:4230A)]. Debe significarse que igual criterio se había adoptado en el auto de admisión de esta Sección Primera, dictado el 29 de abril de 2021 (RCA/5833/2020), en el que se suscitaba una cuestión análoga, sobre eventual reducción de la sanción mediando disconformidad en las actas de inspección, aunque en ese recurso no se llegó a pronunciar sentencia porque los allí recurrentes desistieron tras la admisión.

Además, en este litigio se presenta un problema jurídico que trasciende del caso objeto del recurso y puede plantearse en multitud de ocasiones, con lo que puede apreciarse la circunstancia descrita en el artículo 88.2.c) LJCA, tal y como advierte el recurrente.

3.Por las razones expuestas se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión suscitada en beneficio de la seguridad jurídica (artículo 9.3 CE),

4.Por último, debemos indicar que, el auto de admisión ha de precisar todas las cuestiones que, a juicio de la Sección de Admisión, han sido determinantes y relevantes de la decisión adoptada en la resolución que se pretende recurrir, que presenten interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia -identificando la norma o normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación-, pero no debe pronunciarse sobre aquellas otras que carezcan de tal interés, para rechazarlas expresamente. El nuevo recurso de casación no se articula en torno a motivos, sino a la noción de "interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia", de modo que, estando presente en alguno de los aspectos suscitados, el recurso es admisible, haciéndose innecesario todo pronunciamiento sobre los demás que carezcan de él [por todos, el auto de 16 de enero de 2020 (RCA 5758/2019; ECLI:ES:TS:2020:694AA) y de 21 de noviembre de 2019 (RCA 2935/2019; ECLI:ES:TS:2019:12697AA)].

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 la siguiente cuestión:

Determinar si la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2020, (RCA 3181/2017), que declara que en aquellos casos en los que se haya impugnado la liquidación y el acuerdo sancionador de un concreto tributo, con posterior anulación y emisión de nueva liquidación de la sanción, debe concederse al contribuyente el plazo mencionado en el artículo 62.2 LGT al objeto de obtener la reducción por pago de la sanción prevista en el artículo 188 LGT , puede aplicarse en los casos en que el nuevo acuerdo sancionador se dicte en ejecución de sentencia.

2.Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los apartados 1, 2 y 3 del artículo 188 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 3222/2024, preparado por la representación procesal de MUNICH RE SUCURSAL EN ESPAÑA contra el auto de 9 de febrero de 2024, dictado por la Audiencia Nacional en el recurso de reposición frente al auto desestimatorio del incidente de ejecución del recurso n.º 411/2018.

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

Determinar si la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2020, (RCA 3181/2017), que declara que en aquellos casos en los que se haya impugnado la liquidación y el acuerdo sancionador de un concreto tributo, con posterior anulación y emisión de nueva liquidación de la sanción, debe concederse al contribuyente el plazo mencionado en el artículo 62.2 LGT al objeto de obtener la reducción por pago de la sanción prevista en el artículo 188 LGT , puede aplicarse en los casos en que el nuevo acuerdo sancionador se dicte en ejecución de sentencia.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los apartados 1, 2 y 3 del artículo 188 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 LJCA.

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 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).