

**BASE DE DATOS [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ059878

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia 53/2015, de 16 de julio de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 477/2012***SUMARIO:**

**Revisión en vía administrativa. Revisión de actos nulos. Causas de nulidad. Contenido imposible. Sanción por falta de retenciones a cuenta del IRPF cuya liquidación fue anulada por el TS, sin que la sanción se pueda recurrir en casación por razón de la cuantía.** La entidad alega que la ejecución de la resolución de la AN sobre las sanciones constituye un acto de contenido imposible. No representa un acto de contenido imposible. No obstante, repudia a la razón jurídica que si las liquidaciones a las que van parejas las sanciones han sido anuladas por el TS no pierdan su razón de ser las sanciones que por razón de la cuantía no han tenido acceso a la casación. La ejecución de la sentencia firme de la AN se topa con la imposibilidad legal de ejecutarla in natura, porque la existencia de la sanción está ligada a lo que suceda con la liquidación.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 217.

Ley 230/1963 (LGT), art. 79.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 105.

Constitución española, art. 118.

**PONENTE:***Don Ángel Novoa Fernández.*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000477 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 08045/2012

Demandante: CAMPSA ESTACIONES DE SERVICIO, S.A.

Procurador: JOSE LUIS MARTIN JAUREGIBEITIA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D.ª. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D.ª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D.ª. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a dieciseis de julio de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo n.º 477/2012 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador José Luis Martín Jaureguibeitia, en nombre y representación de CAMPSA ESTACIONES DE SERVICIO S.A contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 27/09/2012 que desestima el incidente de ejecución planteado contra el acuerdo de la Adjunta al Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de 24 de enero de 2011 por el que, en ejecución parcial de la Resolución de este TEAC de 31-10-02, confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 27-12-05 , se liquidan las sanciones correspondientes a las retenciones omitidas sobre rendimientos del capital mobiliario a cuenta del IRPF e Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1994 y 1995 con cuantía de 566.961,64 €.

Es Ponente el limo. Sr. D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ, quien expresa el criterio de la Sala.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La parte actora interpuso, con fecha 5 de diciembre de 2012, recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 27/09/2012 que desestima el incidente de ejecución planteado contra el acuerdo de la Adjunta al Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de 24 de enero de 2011 por el que, en ejecución parcial de la Resolución de este TEAC de 31-10-02, confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 27-12-05 , se liquidan las sanciones correspondientes a las retenciones omitidas sobre rendimientos del capital mobiliario a cuenta del IRPF e Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1994 y 1995.

#### **Segundo.**

Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó a través del escrito presentado en fecha de 17 de abril de 2013 en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando una sentencia "que anule la citada Resolución y los Acuerdos de Sanción por ejecutar un acto de contenido imposible al haber sido anuladas las liquidaciones de que traen su causa por sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2009 ".

#### **Tercero.**

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, la contestó mediante escrito presentado el día 3 de septiembre de 2013, interesando la desestimación del recurso.

#### **Cuarto.**

No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, se concedió a continuación a las partes sucesivamente el plazo de diez días para que presentaran escrito de conclusiones, lo que efectuaron ratificándose en sus respectivas pretensiones.

Concluido el procedimiento, se señaló para votación y fallo el día 9 de julio de 2015, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa, habiéndose cumplido todas las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **Primero.**

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 27/09/2012 que desestima el incidente de ejecución planteado contra el acuerdo de la Adjunta al Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de 24 de enero de 2011 por el que, en ejecución parcial de la Resolución de este TEAC de 31-10-02, confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 27-12-05, se liquidan las sanciones correspondientes a las retenciones omitidas sobre rendimientos del capital mobiliario a cuenta del IRPF e Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1994 y 1995 Con cuantía de 566.961,64 €..

Son antecedentes de interés, a la vista del expediente administrativo y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

" PRIMERO: Con fecha 17-11-98 se dictó acuerdo de liquidación por Retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario a cuenta del IRPF e Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1993, 94 y 95, derivado del Acta A-02 n° 70037372. Se liquidaban las retenciones a cuenta no practicadas sobre los rendimientos por arrendamiento o subarriendo de estaciones de servicio (arrendamiento de industria y, por tanto, rendimientos del capital mobiliario conforme al art. 256,1 f) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, R.D. 2631/82) satisfechos por CAMPSA ESTACIONES DE SERVICIO S.A. (CAMPSARED en adelante) a los titulares de aquéllas.

Por acuerdo del 28-4-99 y como consecuencia de la anterior liquidación se impusieron las sanciones siguientes por infracción del art. 79 a) de la Ley 230/63 (en redacción de la Ley 10/85 respecto de los ejercicios 93 y 94 y de la Ley 25/95 respecto del ejercicio 1995):

1993 108.110. 805 pts. (649.759,02 €)  
1994 94.334.480 " (566.961,64 "  
1995 87.395.038 " (525.254,76 ")

TERCERO: Recurridas ambas resoluciones de este Tribunal Central ante la Audiencia Nacional, ésta desestimó ambos recursos contenciosos por sentencias de 7-11-03 la relativa a la liquidación impositiva (rec. n° 308/2001 ) y de 27-12-05 en cuanto a las sanciones (rec. n° 198/2005 ).

CUARTO: Ambas sentencias de la A.N. fueron recurridas en casación por CAMPSARED ante el Tribunal Supremo.

Por sentencia estimatoria del 7-12-09, recaída en el recurso de casación n° 186/2004, el T.S. anuló la liquidación de las retenciones que había confirmado la A.N. En ejecución de esta sentencia la O.T. dejó sin efecto las liquidaciones de retenciones de los tres ejercicios (93 a 95) por acuerdo de 24-3-10.

QUINTO: Por lo que atañe a las sanciones, contra las que se había interpuesto el recurso de casación n° 1400/2006, con fecha 26-4-07 el T.S. dictó un Auto por el que admitió a trámite el recurso contra la sanción del ejercicio 1993, e inadmitió el mismo respecto de las sanciones de 1994 y 1995 por cuantía insuficiente para casación, declarando "la firmeza de la sentencia recurrida respecto a estas últimas".

Dicho auto dio lugar a la ejecución de la resolución de este TEAC de 31-10-02 ( R.G. 3273/99), confirmada por la sentencia de la A.N. de 27-12-05 cuya firmeza declara expresamente el T.S., adoptándose el acuerdo de la O.T. de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de 24-1-11 objeto del presente incidente de ejecución, acuerdo éste por el que se comunicaba el cese de la suspensión de las sanciones correspondientes a los ejercicios 1994 y 1995 por total importe de 1.092.216,4 € y se emitía la correspondiente carta de pago.

SEXTO: Previamente el T.S. por Auto de 19-1-11 (que consta en el expediente remitido a este TEAC por la A.N.) pone fin al recurso de casación 1400/2006 (sanciones), indicando en el primero de sus "Razonamientos Jurídicos" textualmente:

"Habiendo estimado la Sala, en sentencia de 7 de diciembre de 2009, el recurso de casación núm. 186/2004 , interpuesto por la ahora recurrente contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 2003 , que había confirmado la liquidación girada por la Inspectora Jefe de la Oficina Nacional de Inspección en 17 de noviembre de 1998, derivada del acta de disconformidad levantada por la falta de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y del impuesto de sociedades en los pagos realizados en contratos de arrendamiento de estaciones de servicio, ejercicios 1993, 1994 y 1995. procede declarar terminado el proceso por pérdida de objeto sobrevenida , por derivar las sanciones impuestas de la regularización efectuada."

SÉPTIMO: Notificada el 25-1-11 la liquidación de 24-1-11 ahora impugnada, con fecha 3-2-11 CAMPSARED presenta un escrito mostrando su disconformidad con la misma ante la O.T. de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, escrito que ésta calificó como de interposición de incidente de ejecución remitiéndolo a este TEAC junto con su propio informe, fechado el 15-2-11 y suscrito por la Adjunta al Jefe de la O.T., acerca de los antecedentes y fundamentos de derecho de la liquidación practicada".

### **Segundo.**

- Como bien pone de relieve la resolución impugnada la única cuestión planteada es la validez de la liquidación de las sanciones impuestas por la falta de retención a cuenta del IRPF e I.S. sobre rendimientos de capital mobiliario, ejercicios 1994 y 1995, habida cuenta de la anulación de la correspondiente liquidación impositiva por la Sentencia del T.S. de 7-12-09 .

La actora defiende que concurre una imposibilidad jurídica sobrevenida que obsta al cumplimiento, que cifra en la anulación por el TS de las liquidaciones de las retenciones. Afirma que, por esta causa, nos encontramos ante un "acto de contenido imposible " en los términos del art. 217 c) de la Ley 58/03 y 62 de la Ley 30/92 .

El artículo 217 establece en su número 1. "Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos.

c) Que tengan un contenido imposible".

La liquidación impositiva por retenciones a cuenta, ejercicios 1993, 94 y 95 fue anulada por la Sentencia del T.S. de 7-12-09 (rec. casación 186/2004), debidamente ejecutada por resolución de 24-3-10 de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero.

En consecuencia ninguna infracción del art. 79 a) de la Ley 230/63 cabe imputar pues ninguna retención dejó de ingresarse en el Tesoro. Además, aunque se entendiera cometida la infracción, al haberse anulado la liquidación impositiva, la base de cálculo de aquélla sería 0 y por tanto también 0 el importe de la sanción.

Frente a ello la Abogacía del Estado esgrime los siguientes argumentos:

Inadmisibilidad de la demanda. Inadecuación de procedimiento. Falta de competencia y jurisdicción de la sección 2a.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 23/5/2006 en recurso 5/198/2011 ha ganado firmeza respecto de las sanciones impuestas por los ejercicios 1994 y 1995. La resolución de 24/1/2011 la ejecuta fielmente.

En realidad la actora se encuentra invocando el art 105.2 LJCA que habla de los supuestos de "imposibilidad material o legal de ejecutar la sentencia" y debía haber promovido el correspondiente incidente de ejecución de la sentencia ante la Sección 5a en los autos 5/198/2011.

El acto de ejecución no es de "contenido imposible" en el sentido de la LGT (2003) y la LRJAP-PAC 30/1992, ni le son de aplicación las normas referidas porque llegados a este punto la Administración no está ejecutando sus competencias y potestades administrativas -dichas normas sólo regulan procedimientos administrativos- sino que está sirviendo de mero instrumento de ejecución de una resolución judicial firme, existe cosa juzgada y en ella ya se otorga firmeza no solo a la sanción sino también a su cuantía.

### **Tercero.**

Comenzando por el análisis de las cuestiones alegadas por el Abogado del Estado , entendemos que deben ser rechazadas.

No debe olvidarse que el procedimiento que nos ocupa nace de la propia iniciativa de ejecución de la Administración tributaria coincidiendo con la definitiva anulación de las liquidaciones y, en los términos indicados, de la única sanción que llega al Tribunal Supremo. Es entonces cuando se dicta el acuerdo de la Adjunta al Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de 24 de enero de 2011 por el que, en

ejecución parcial de la Resolución de este TEAC de 31-10-02, confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 27-12-05, se liquidan las sanciones correspondientes a las retenciones omitidas sobre rendimientos del capital mobiliario a cuenta del IRPF e Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1994 y 1995.

Iniciado el procedimiento, es notificado el acuerdo el 25-1-11 y consecuencia de ello, en fecha 3-2-11, CAMPSARED presenta un escrito mostrando su disconformidad con la misma ante la O.T. de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, escrito que ésta calificó como de interposición de incidente de ejecución Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (Art. 68) remitiéndolo este al TEAC junto con su propio informe, fechado el 15-2-11 y suscrito por la Adjunta al Jefe de la O.T., acerca de los antecedentes y fundamentos de derecho de la liquidación practicada.

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, son desestimadas por la resolución del TEAC que ahora nos ocupa, y que es remitido, por normas internas de reparto a esta Sección de la Sala de lo Contencioso administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, no a la Sección Quinta al ser la primera de ellas la que en exclusiva conoce de esta materia en la actualidad.

En síntesis, contrariamente a lo sostenido por la Abogacía del Estado, ni ha realizado la parte una maniobra alguna para eludir un incidente de ejecución de sentencia, invocando preceptos que no son aplicables, sino que ha seguido el cauce procedimental adecuado marcado y que desemboca en el acuerdo de 24 de enero de 2011, impugnado, frente al cual la actora interpone la actual demanda, y que en definitiva pretende la nulidad de la resolución administrativa a través de la cual se ejecutan las dos sanciones que nos ocupan.

#### **Cuarto.**

Alega la Abogacía del Estado que el acto de ejecución ni es de "contenido imposible" en el sentido de la LGT (2003) y la LRJAP-PAC 30/1992, ni le son de aplicación las normas referidas porque llegados a este punto la Administración no está ejecutando sus competencias y potestades administrativas -dichas normas sólo regulan procedimientos administrativos- sino que está sirviendo de mero instrumento de ejecución de una resolución judicial firme.

Lleva razón la Abogacía del Estado en este extremo.

Sobre los actos de contenido imposible, el Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia de 19 May. 2000 dice, en lo que aquí interesa:

" La nulidad de actos cuyo contenido sea imposible ha sido apreciada siempre con suma prudencia por la doctrina y la jurisprudencia, que trata de evitar que se amplíe inadecuadamente el supuesto legal a cualquier acto desprovisto de fundamento jurídico para ser dictado.

La imposibilidad a que se refiere la norma de la Ley de procedimiento debe ser, por ello, de carácter material o físico, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad del acto, que suele comportar anulabilidad ( art. 48.1 LPA y 83.2 de la LJCA ); la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevenida comportaría simple ineficacia del acto. Actos nulos por tener un contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. La jurisprudencia ha equiparado en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de éste ( sentencias de 6 Nov. 1981 y 9 May. 1985 ).

Ninguna de estos condicionamientos se dan en el caso que nos ocupa, pues en efecto no es de contenido imposible una sentencia firme que con meridiana claridad impone una sanción y en una cuantía cierta, derivada de una liquidación previa. No es una imposibilidad material o física, ni originaria ni encierra contradicción interna alguna, ni es ilógica, indeterminada, ambigua ó ininteligible.

#### **Quinto.**

Ahora bien es lo cierto que repudia a la razón jurídica que si las liquidaciones a las que van parejas las sanciones han sido anuladas de modo definitivo por el Tribunal Supremo, no pierdan su razón de ser las dos únicas sanciones que, por una razón no de fondo sino de cuantía, no han tenido acceso a la casación y la única que si lo tuvo, por el mismo motivo cuantitativo, por el mismo T.S. se deje sin efecto por Auto de 19-1-11 que pone fin al recurso de casación 1400/2006 (sanciones), indicando en el primero de sus "Razonamientos Jurídicos" textualmente: " Habiendo estimado la Sala, en sentencia de 7 de diciembre de 2009, el recurso de casación núm. 186/2004, interpuesto por la ahora recurrente contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 2003, que había confirmado la liquidación girada por la Inspectora Jefe de la Oficina Nacional de Inspección en 17 de noviembre de 1998, derivada del acta de disconformidad levantada por la falta de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de

las personas físicas y del impuesto de sociedades en los pagos realizados en contratos de arrendamiento de estaciones de servicio, ejercicios 1993, 1994 y 1995. Procede declarar terminado el proceso por pérdida de objeto sobrevenida, por derivar las sanciones impuestas de la regularización efectuada."

Cierto es que el artículo 118 de la CE consagra que es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales. La rotunda claridad de este precepto pone de relieve que es principio capital y esencial de todo el sistema judicial, la ejecutabilidad de las sentencias, en los términos en que se hacen constar en las mismas, por lo que las excepciones a esa íntegra ejecutabilidad -imposibilidad material o legal- contenidos en el artículo 105.2 de la misma LRJCA, han de ser siempre interpretadas y aplicadas con los máximos criterios restrictivos en el reconocimiento de esa imposibilidad.

Pues bien, en este estado de cosas, no se puede soslayar, como parece querer hacer por la Administración, entrando a realizar un análisis del contenido jurídico de la sentencia del Tribunal Supremo, partiendo de que existe una obligación legal de retener por parte de la recurrente, pese a estimarse el recurso de casación y anularse las liquidaciones "sin más", dejar una puerta abierta para ahora ejecutar las sanciones que quedaron firmes por la falta de cuantía para acceder al recurso de casación, y que si no hubiera sido así, hubieran sido anuladas como lo fue la derivada del ejercicio 1993.

No es así. A falta de utilización de otros mecanismos legales para solventar la cuestión, la anulación por la sentencia del Tribunal Supremo de los tres acuerdos de liquidación impugnados 1993, 1994 y 1995, lo es de modo pleno y aunque perviva la sentencia firme de la Audiencia Nacional de las sanciones 1994 y 1995, supone que la ejecución de esta sentencia firme, en realidad se topa con la imposibilidad legal de ejecutarla in natura, porque la razón de ser de la sanción, su misma existencia, esta indisolublemente ligada por ley a lo que suceda con la liquidación previa.

#### **Sexto.**

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, procede la imposición de costas a la demandada al ser desestimadas por entero sus pretensiones.

Por lo expuesto,

### **F A L L A M O S**

Que estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad CAMPSA ESTACIONES DE SERVICIO S.A contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 27/09/2012 la cual revocamos por no ser, en los extremos examinados, ajustada a Derecho, con imposición de costas a la Administración.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que proceden contra la misma, de conformidad con el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. ÁNGEL NO VOA FERNÁNDEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

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.