

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085823

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de febrero de 2022

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 7677/2019

#### SUMARIO:

**Procedimiento sancionador. Sanciones. Reducción por conformidad.** Procedencia de la aplicación de las reducciones sobre la nueva sanción en caso de resolución parcialmente estimatoria con anulación y práctica de una nueva liquidación principal y nueva sanción.

La norma supedita la reducción del importe de la sanción en un «30 por ciento en los supuestos de conformidad», al aquietamiento del contribuyente respecto de la liquidación principal -cuota e intereses de demora-, bastando la exigencia de la misma sin más requisito que la notificación al interesado «cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización».

Respecto de la reducción del 25 por ciento de la sanción -una vez aplicada, en su caso, aquella otra del 30%- , la normativa impone la conformidad tanto con la liquidación principal como con la propia resolución sancionadora (procediéndose a su posterior exigencia «cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción»), y, además, efectuar el ingreso de la misma en los términos recogidos en el art. 188.3.a) de la Ley 58/2003 (LGT).

En el presente caso el pronunciamiento estimatorio parcial en el recurso de alzada del contribuyente, impuso la anulación y práctica de una nueva liquidación principal y una nueva sanción. Así, consecuencia del pronunciamiento estimatorio parcial, por la Inspección se dictaron sendos acuerdos: uno, en tanto se había acordado la anulación de la liquidación impugnada del IRPF de 2009 para su sustitución por otra en la que se eliminaran los ingresos de la actividad correspondientes a determinadas, y, otro, por el que se anula la anterior sanción por el IRPF de 2009, y se gira una nueva.

En esta tesitura, la Inspección dicta aquel acuerdo de ejecución girando nueva sanción sin aplicación de las citadas reducciones del 30% y del 25%, en tanto invoca el contribuyente su procedencia.

Pues bien, el Tribunal entiende que en los supuestos en los que el contribuyente presente recurso o reclamación frente a la liquidación de la que trae su causa la sanción, o frente a la sanción propiamente dicha, y dicho recurso o reclamación sea parcialmente estimado, siendo indiferente si en aquella resolución se aceptaron o no todos los motivos de oposición formulados por el reclamante, deben aplicarse las reducciones objeto de controversia sobre la nueva sanción a imponer en tanto en cuanto el contribuyente no presente recurso o reclamación frente a la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, y no impugne, por considerarla improcedente o errónea, la liquidación dictada en ejecución de la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, y además cumpla lo dispuesto en el art. 188.3.a) de la Ley 58/2003 (LGT) respecto del importe de la nueva sanción liquidada fruto de la estimación parcial -salvedad hecha de que hubiere ya ingresado con anterioridad el importe de la sanción originariamente liquidada-. Y ello toda vez que las referidas omisiones de impugnación llevan cabalmente a pensar que si la Administración tributaria hubiere ya «ad initio» propuesto al contribuyente la práctica de la liquidación y/o sanción finalmente resultante de la estimación parcial, éste hubiere prestado conformidad a la misma -o cuando menos no la habría impugnado- de forma tal que, entendemos, no puede verse el contribuyente económicamente perjudicado por las disconformidades a derecho contenidas en la liquidación tributaria o sancionadora practicada por la Administración. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 188.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de 15 de noviembre de 2019 del Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por el que se dicta resolución sancionadora en ejecución de la resolución de este Tribunal de 11 de junio de 2019 (recurso de alzada núm. RG.7277/2015), por el concepto del IRPF del ejercicio 2009.

Cuantía: 78.228,08 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Previas actuaciones de comprobación e investigación, en los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en fecha 18 de marzo de 2014 se dictó por la Inspección liquidación por el concepto del IRPF de los ejercicios 2008 y 2009, resultando una deuda tributaria de 761.971,03 euros, de los que 625.550,57 euros se corresponden con la cuota y 136.420,46 euros con los intereses de demora.

Dicha regularización trae causa de valorar a precios de mercado las operaciones realizadas entre el contribuyente y la sociedad vinculada al mismo XZ, SL, de la cual es socio mayoritario (con una participación del 73,14% del capital social) y administrador solidario.

**Segundo.**

Trayendo causa de aquella regularización, se instruyó procedimiento sancionador, imponiéndose en fecha 18 de marzo de 2014 sanciones pecuniarias de importes 203.140,15 euros (IRPF 2008) y 80.703,08 euros (IRPF 2009).

Por lo que respecta a la cuantificación de la sanción impuesta por el IRPF del ejercicio 2009, ésta resulta de aplicar el porcentaje del 15 % (infracción tributaria grave tipificada en el art. 16.10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) a una base de cálculo de la sanción de 538.020,51 euros.

**Tercero.**

Frente a esos acuerdos el contribuyente formuló sendas reclamaciones ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (número de expediente 28/10385/2014 por lo que hace a la liquidación y 28/11197/2014 respecto del acuerdo sancionador), recayendo resolución acumulada del Tribunal de instancia en fecha 25 de junio de 2015, acordándose:

"-ESTIMAR EN PARTE la reclamación nº 10385/14, declarando prescrita la liquidación correspondiente al ejercicio 2008 y confirmando el acto impugnado en lo referente al ejercicio 2009.

-ESTIMAR EN PARTE la reclamación nº 11197/14, declarando prescrita la sanción impuesta en el ejercicio 2008 y confirmando el acto impugnado en lo referente al ejercicio 2009".

**Cuarto.**

Frente a aquella resolución formuló el contribuyente recurso de alzada ante este Tribunal (número de expediente RG.7277/2015), dictándose resolución estimatoria parcial en fecha 11 de junio de 2019, recogiendo en su último Fundamento de Derecho, que:

"Por lo anterior, deben estimarse en parte las presente reclamaciones, confirmando tanto la liquidación de cuota dejada de ingresar como la sanción por la infracción del artículo 16.10 del TRLIS, salvo por lo que se refiere al impacto que en ellas debe tener lo resuelto en el Fundamento de Derecho Quinto in fine de esta resolución, donde se eliminan de la corrección valorativa las facturas emitidas a TW, SA, ..., y a QR, S.A. por servicios ...".

En el referido Fundamento, se argumenta por este Tribunal, que:

"... No obstante compartir los postulados de la Inspección, y considerar que no queda en absoluto acreditado que en la actividad de colaboración con medios de comunicación y consultoría realizados por el reclamante hayan tenido participación alguna sus hijos, si debe aceptarse la puesta en cuestión de si algún concreto trabajo facturado por la sociedad e imputado al reclamante ha sido realizado por el reclamante, ya que se refiere a terrenos profesionales ajenos a su especialización profesional. En efecto, es público y notorio que el reclamante es una autoridad en ..., como acredita su trayectoria profesional. Sin embargo, no ocurre lo mismo con la elaboración de ..., tarea profesional que sí parece abarcar su hijo, según se ha acreditado en el expediente.

Así, no deben considerarse ingresos del reclamante los siguientes:

-Pagados por TW, SA, por ..., siendo que, además, la citada entidad contestó a la Inspección que no había tenido relación alguna con el reclamante..

-Pagados por QR, S.A., por servicios ...".

Por lo que hace a la sanción impuesta, se señala en la resolución de este Tribunal, que:

"... Así, a juicio de este Tribunal, se aprecia culpabilidad en la conducta del contribuyente y por tanto la sanción fue impuesta correctamente. Además, esta culpabilidad se halla debidamente motivada en el Acuerdo sancionador, específicamente argumentada sin que quepa admitir como válidas argumentaciones generales o estereotipadas o la conclusión de que existe culpabilidad por no haberse apreciado causa excluyente de responsabilidad".

Consultada la base de datos de este Tribunal, no consta que frente a aquella resolución de este Tribunal de 11 de junio de 2019 haya interpuesto el contribuyente recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional.

#### **Quinto.**

En ejecución de aquella resolución de este Tribunal, por lo que hace a la sanción referida al ejercicio 2009 del IRPF, en fecha 15 de noviembre de 2019 por la Inspección se dicta acuerdo por el que se anula la anterior sanción y se gira una nueva, por el periodo 2009 del IRPF, de importe 78.228,08 euros.

La cuantía de ésta resulta de aplicar el porcentaje del 15 % (infracción tributaria grave tipificada en el art. 16.10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) a una base de cálculo de la sanción de 521.520,51 euros.

Dicho acuerdo consta notificado en fecha 21 de noviembre de 2019.

#### **Sexto.**

En fecha 19 de diciembre de 2019 el contribuyente presentó escrito solicitando se tuviera por interpuesto RECURSO CONTRA LA EJECUCIÓN de aquel acuerdo de la Inspección de fecha 15 de noviembre de 2019 antes referido (al que se le asignó el número de expediente RG.7677/2019).

Entiende el reclamante que en la nueva liquidación de aquella sanción por el IRPF del ejercicio 2009, la Inspección ha obviado considerar la aplicación de las reducciones del 30% y 25% previstas en el artículo 188 de la LGT. Tras citar las resoluciones de este Tribunal de 27/10/2014 y 2/12/2015, se argumenta por el interesado que, dada la estimación parcial de resolución del Tribunal, ha sido necesario girar una nueva cuota tributaria, de ahí que proceda la aplicación de tales reducciones. Se citan igualmente los pronunciamientos de 6/11/2017 y de 8/10/2009 de los Tribunales Superiores de Justicia de las Illes Balears y de Madrid, respectivamente.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

#### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustado a Derecho el acuerdo de 15 de noviembre de 2019 del Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por el que se dicta resolución sancionadora por el concepto del IRPF del ejercicio 2009, en ejecución de la resolución de este Tribunal de 11 de junio de 2019 (recurso de alzada núm. RG.7277/2015).

#### **Tercero.**

Bajo el epígrafe "Reducciones de las sanciones", dispone el artículo 188 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en su redacción vigente al tiempo de dictarse el acto administrativo aquí enjuiciado, que:

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 50 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) ...
- 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 el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 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 la sanción.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con 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. ...".

Además, obsérvese que la sanción aquí discutida resulta tipificada por la Inspección en el artículo 16.10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, recogiendo en el último párrafo de aquel artículo 16.10, que:

"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".

Precisado lo anterior, véase que la norma supedita la reducción del importe de la sanción en un "30 por ciento en los supuestos de conformidad", al aquietamiento del contribuyente respecto de la liquidación principal (cuota e intereses de demora), bastando la exigencia de la misma sin más requisito que la notificación al interesado "cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización".

Respecto de la reducción del 25 por ciento de la sanción (una vez aplicada, en su caso, aquella otra del 30%), la normativa impone la conformidad tanto con la liquidación principal como con la propia resolución sancionadora (procediéndose a su posterior exigencia "cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción"), y, además, efectuar el ingreso de la misma en los términos recogidos en el apartado a) de aquel artículo 188.3.

En el presente caso el pronunciamiento estimatorio parcial en el recurso de alzada del contribuyente, impuso la anulación y práctica de una nueva liquidación principal y una nueva sanción. Así, consecuencia del pronunciamiento estimatorio parcial de este Tribunal de 11 de junio de 2019 (RG.7277/2015), por la Inspección se dictaron sendos acuerdos: uno, en tanto se había acordado la anulación de la liquidación impugnada del IRPF de 2009 para su sustitución por otra en la que se eliminaran los ingresos de la actividad correspondientes a aquellas facturas de TW SA (acuerdo éste que no obra en el expediente), y, otro, por el que se anula la anterior sanción por el IRPF de 2009 (de importe 80.703,08 euros), y se gira una nueva de importe 78.228,08 euros.

En esta tesitura, la Inspección dicta aquel acuerdo de ejecución girando nueva sanción sin aplicación de las citadas reducciones del 30% y del 25%, en tanto invoca el contribuyente su procedencia, con cita de las resoluciones de este Tribunal de 27/10/2014 (RG.3763/2011) y 2/12/2015 (RG.3398/2012) y los pronunciamientos de 6/11/2017 y de 8/10/2009 de los Tribunales Superiores de Justicia de las Illes Balears y de Madrid, respectivamente.

#### Cuarto.

Por lo que hace a la reducción de la sanción contemplada en el artículo 188.3, en el presente caso ésta resulta procedente toda vez que se gira nueva sanción en ejecución del pronunciamiento del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, y ello por cuanto así lo ha sentado la doctrina de la Sala de lo Contencioso

Administrativo del Tribunal Supremo, quien, en sentencia de 8 de julio de 2020 (recurso de casación 3181/2017), fija como doctrina legal, que:

"A la pregunta de la Sección Primera consistente en: <<Determinar si, 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 62.1 LGT al objeto de obtener la reducción por pago de la sanción prevista en el artículo 188.3 LGT>>, ha de responderse que debe concederse al contribuyente el plazo mencionado" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Véase que la conclusión del Tribunal Supremo acerca de la necesidad de ofrecer al sujeto infractor el correspondiente plazo de ingreso para beneficiarse de aquella reducción del 25% de la sanción, se supedita únicamente al hecho de haberse girado por la Administración una nueva sanción, consecuencia de un previo pronunciamiento estimatorio parcial (en ese caso, al no apreciarse por el TEAR de Cataluña el elemento de graduación de ocultación), sin atender al sentido del pronunciamiento que hubiera recaído en el seno de la reclamación interpuesta contra la liquidación principal (en ese caso, el pronunciamiento del TEAR de Cataluña fue desestimatorio, confirmando la liquidación principal impugnada, que derivada de un Acta de Conformidad). Es más, la Sala (aún errando al afirmar que en el presente caso "el recurrente no impugna ... la nueva liquidación", dado que no existía nueva liquidación, al desestimarse la correspondiente reclamación contra la liquidación principal), hace suya la afirmación del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña acerca de que, "con independencia de que sea correcta la pérdida de la reducción por conformidad, parece razonable haber concedido nuevamente al contribuyente el plazo mencionado en el artículo 62.1, al objeto de obtener la reducción por pago de la sanción", afirmando que ese criterio "se ajusta a las reglas de la lógica y de la razón ( artículo 218.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil).

Cierto es que mediante Auto de 29 de abril de 2021, aquella misma Sala del Tribunal Supremo ha admitido el recurso de casación 5833/2020, debiéndose pronunciar en ese caso sobre cuestión muy similar a la ya pronunciada en la anterior sentencia de 8 de julio de 2020, sin más diferencias que las dos siguientes apreciadas por el Alto Tribunal que "hace aconsejable un pronunciamiento de este Tribunal Supremo":

\* mientras que en el caso analizado en la sentencia de 8 de julio de 2020 el pronunciamiento estimatorio parcial de la sanción había recaído en vía administrativa (TEAR de Cataluña), el ahora planteado en ese nuevo recurso 5833/2020 lo ha sido en sede judicial, y

\* en el caso que ahora se planteará el Tribunal Supremo en el recurso 5833/2020, la previa liquidación de la que deriva la sanción lo fue en el marco de un Acta suscrita en Disconformidad, en tanto que en aquel asunto analizado en la sentencia de 8 de julio de 2020 la liquidación principal derivada de un Acta de Conformidad.

Aún no habiendo recaído a fecha de hoy sentencia en aquel recurso de casación 5833/2020, considera este Tribunal que bien puede estarse a aquellas conclusiones, toda vez que si bien en el presente caso la liquidación principal igualmente deriva de un Acta de Disconformidad, en aquel asunto resuelto en sentencia de 8 de julio de 2020 ciertamente la liquidación principal traía causa de un Acta de Conformidad, pero frente a ésta se interpuso reclamación económico administrativa núm. 25/384/2008 ante el TEAR de Cataluña, de ahí que no parecen ofrecer ambos casos diferencias sustantivas a este respecto.

Además, este Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la procedencia de aquella reducción del 25% (art. 188.3 LGT) en casos de ejecución de previos pronunciamientos estimatorios parciales que imponían la anulación de la anterior sanción y la práctica de nueva sanción. Se argumenta en nuestra resolución de 27 de octubre de 2014 (RG.3763/2011), que:

"... determinar la procedencia o no de la exigencia de la reducción del art. 188.3 LGT inicialmente aplicada. Dispone al respecto el artículo 188.3 de la LGT, por lo que aquí interesa: ...

Coincide la doctrina en afirmar que la finalidad de la norma es contribuir a la disminución de la litigiosidad en el ámbito tributario.

Y si bien el último párrafo transcrito del art. 188.3 LGT dispone, sin mayor desarrollo, que basta la simple interposición de recurso o reclamación frente a la liquidación o sanción para exigir al contribuyente el ingreso de la reducción inicialmente aplicada, cabe preguntarse si dicha exigencia es o no, en todo caso, definitiva e irrevocable, o bien si, por el contrario, existen supuestos en los que cabe aplicarla de nuevo.

En concreto, este Tribunal entiende que en los supuestos en los que el contribuyente presente recurso o reclamación frente a la liquidación de la que trae su causa la sanción, o frente a la sanción propiamente dicha, y dicho recurso o reclamación sea parcialmente estimado, debe aplicarse la reducción objeto de controversia sobre la nueva sanción a imponer en tanto en cuando el contribuyente no presente recurso o reclamación frente a la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, no impugne, por considerarla improcedente o errónea, la liquidación dictada en ejecución de la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, y además cumpla lo dispuesto en el apartado a) del precepto respecto del importe de la nueva sanción liquidada fruto de la estimación parcial (salvedad

hecha de que hubiere ya ingresado con anterioridad el importe de la sanción originariamente liquidada). Y ello toda vez que las referidas omisiones de impugnación llevan cabalmente a pensar que si la Administración tributaria hubiere ya "ad initio" propuesto al contribuyente la práctica de la liquidación y/o sanción finalmente resultante de la estimación parcial, éste hubiere prestado conformidad a la misma (o cuanto menos no la habría impugnado) de forma tal que, entendemos, no puede verse el contribuyente económicamente perjudicado de las disconformidades a derecho contenidas en la liquidación tributaria o sancionadora practicada por la Administración".

Es por ello que, en el presente caso, habiéndose girado por la Inspección nueva sanción como consecuencia del pronunciamiento estimatorio parcial de este Tribunal, procedería estar a la invocada reducción del 25% prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, debiéndose ofrecer para ello el correspondiente plazo de ingreso, tal como establece el Tribunal Supremo en la citada sentencia.

## Quinto.

Resta por analizar si aquel acuerdo de ejecución debía igualmente haber recogido u ofrecido la citada reducción del 30% "por conformidad", regulada en el artículo 188.1.b de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Valga recordar que el pronunciamiento estimatorio parcial de este Tribunal de 11 de junio de 2019 (RG.7277/2015), supuso la anulación tanto de la liquidación principal referida al IRPF de 2009, como de la sanción, lo que llevó a la Inspección a dictarse dos acuerdos de ejecución, uno por lo que hace a la liquidación principal (que no obra en el expediente remitido por la Inspección) y otro por lo que hace a la sanción, que es el que ahora nos ocupa.

Vistos los hechos del caso, debemos estar a lo ya concluido por este Tribunal en la citada resolución de 27 de octubre de 2014 de este Tribunal (RG.3763/2011) para casos en los que se dicta una nueva liquidación como consecuencia de la estimación, total o parcial, de una reclamación formulada frente a la anterior liquidación, siendo indiferente si en aquella resolución se aceptaron, o no, todos los motivos de oposición formulados por el reclamante. Ciertamente es que aquel pronunciamiento versa sobre la procedencia de la reducción del 25% prevista por el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, pero véase que las argumentaciones allí recogidas resultan aplicables a aquella otra reducción del 30%, toda vez que la "conformidad" con la liquidación principal de la que deriva la sanción es requisito legal tanto para disfrutar de aquella reducción del 30% (art. 188.1.b LGT) como para disfrutar de aquella reducción del 25% (art. 188.3 de la LGT), de ahí que se señale en aquella resolución de 27 de octubre de 2014 de este Tribunal, que:

"este Tribunal entiende que en los supuestos en los que el contribuyente presente recurso o reclamación frente a la liquidación de la que trae su causa la sanción, o frente a la sanción propiamente dicha, y dicho recurso o reclamación sea parcialmente estimado, debe aplicarse la reducción objeto de controversia sobre la nueva sanción a imponer en tanto en cuando el contribuyente no presente recurso o reclamación frente a la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, no impugne, por considerarla improcedente o errónea, la liquidación dictada en ejecución de la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, y además cumpla lo dispuesto en el apartado a) del precepto respecto del importe de la nueva sanción liquidada fruto de la estimación parcial (salvedad hecha de que hubiere ya ingresado con anterioridad el importe de la sanción originariamente liquidada). Y ello toda vez que las referidas omisiones de impugnación llevan cabalmente a pensar que si la Administración tributaria hubiere ya "ad initio" propuesto al contribuyente la práctica de la liquidación y/o sanción finalmente resultante de la estimación parcial, éste hubiere prestado conformidad a la misma (o cuanto menos no la habría impugnado) de forma tal que, entendemos, no puede verse el contribuyente económicamente perjudicado de las disconformidades a derecho contenidas en la liquidación tributaria o sancionadora practicada por la Administración" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

No consta que el contribuyente reaccionara contra la resolución de este Tribunal de 11 de junio de 2019 (RG.7277/2015) interponiendo recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional; y, tampoco consta que frente al acuerdo de ejecución por el que se practica nueva liquidación principal por el IRPF del ejercicio 2009, haya formulado el contribuyente reclamación o recurso contra la ejecución, de ahí que siguiendo las conclusiones apuntadas en la referida resolución de 27 de octubre de 2014, proceda igualmente estimar en este extremo la presente reclamación, aceptándose la procedencia de reducir en un 30% la nueva sanción girada.

## Sexto.

De acuerdo con lo argumentado en la presente resolución, se impone un pronunciamiento estimatorio que suponga la anulación de la sanción nuevamente impuesta, para su sustitución por otra que recoja aquellas reducciones previstas en los artículos 188.1.b) y 188.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Concluido este pronunciamiento estimatorio, y a efectos de la ejecución del presente pronunciamiento, bien debe recordarse que la redacción actual dada por la Ley 11/2021 de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, al artículo 188 de la Ley 58/2003, General Tributaria, ha elevado el porcentaje de reducción del 25%

previsto en la anterior redacción del art. 188.3, a un 40%, de ahí que deberá estarse a la retroactividad de la disposición sancionadora más favorable para el contribuyente.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## **ACUERDA**

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.