

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088216

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1438/2022, de 7 de noviembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Re. n.º 5632/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Infracciones y sanciones. Sanciones. *Imposición de una sanción dictada en sustitución de otra anterior.* La sentencia recurrida desestimó el recurso formulado frente a una resolución sancionadora dictada por el ayuntamiento de Madrid, derivada de una liquidación del IBI girada tras un procedimiento de comprobación limitada, que, a su vez, trae causa de la modificación del valor catastral de un inmueble, como consecuencia una resolución de incorporación al Catastro. La sentencia recurrida confirma en su integridad lo resuelto en la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, que, a su vez, mantiene que no ha existido una doble sanción, sino que la misma ha sido modificada como resultado de la modificación de las bases de cálculo del importe de la sanción. La resolución sancionadora originaria, aun siendo firme, dejó de serlo, en realidad dejó de existir en el momento en que se anuló por la propia Administración, siguiendo por otra parte la necesaria vinculación entre liquidación y sanción cuando el presupuesto de ésta última es aquella, vinculación que no se cuestiona en este litigio. La nueva resolución sancionadora no es reproducción de un acto anterior definitivo y firme, ni confirmación de otro consentido, como afirma la sentencia recurrida al rechazar, con base en el art. 28 LJCA, el análisis de determinadas alegaciones contra la nueva resolución sancionadora, concretamente la motivación, análisis de la culpabilidad e interpretación razonable de norma tributaria, extremos que sí fueron analizados en la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 2 de Madrid, apelada. Afirma la sentencia recurrida que al haber devenido firme la anterior estos aspectos han alcanzado firmeza con aquella resolución, a diferencia de la sentencia apelada. Pero no cabe tal calificación de firme respecto a un acto que, no sólo ha sido anulado formalmente por la propia Administración, sino que además, lejos de reiterar el consentimiento, definitivo y firme, difiere sustancialmente del mismo. Que la modificación sea en sentido favorable al sancionado no le priva de ser un acto nuevo y distinto, en el que no concurren las identidades objetivas que requiere la excepción de acto consentido y firme del art. 28 LJCA. Así pues, la respuesta a la cuestión de interés casacional es que un acto administrativo sancionador que se dicta en sustitución de un anterior acto sancionador firme que ha sido anulado por la propia Administración, no es un acto de reproducción de otro anterior definitivo y firme, ni confirmación del consentimiento, a efectos de la causa de inadmisibilidad del art. 28 LJCA en relación con el art. 69.c) LJCA, sino que es un acto nuevo, susceptible de recurso contencioso-administrativo una vez que cause estado en la vía administrativa, y respecto al que no cabe restringir el ámbito de los motivos de impugnación por razón del acto sancionador firme originario. La sentencia recurrida infringe, por aplicación indebida, el art. 28 LJCA, con vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), en su vertiente de acceso a los recursos, al privar a la apelante de una resolución motivada en grado de apelación sobre las cuestiones aducidas en impugnación de la sentencia apelada, que confirmó la resolución recurrida y la resolución sancionadora recurrida, dictada en pretendida sustitución de la anulada, es nula de pleno derecho [Vid., ATS de 29 de abril de 2021, recurso n.º 5632/2020 (NFJ081958) y STSJ de Madrid, de 18 de mayo de 2020, recurso n.º 1517/2019 (NFJ081959), que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 191,192, 211, 219 y 224.

Constitución Española, arts. 9, 14, 24, 25 y 105.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 28 y 69.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 35 y 47.

PONENTE:*Don Rafael Toledano Cantero.***TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.438/2022

Fecha de sentencia: 07/11/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5632/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/10/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5632/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 7 de noviembre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5632/2020, promovido por Edificios Cuzco, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales doña María del Mar Rodríguez Gil, bajo la dirección letrada de doña María Luisa Castañeda Pérez, contra la sentencia núm. 268, de la Sección 9ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 18 de mayo de 2020, dictada en el recurso de apelación núm. 1517/2019.

Comparece como parte recurrida el ayuntamiento de Madrid, representado y asistido por letrado de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El presente recurso de casación se interpuso por la mercantil Edificios Cuzco, S.A. contra la sentencia núm. 268, dictada el 18 de mayo de 2020 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso de apelación núm. 1517/2019, formulado por la citada mercantil frente a la sentencia de 26 de marzo de 2019, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, en el procedimiento núm. 253/2018, promovido contra una resolución sancionadora dictada por el ayuntamiento de Madrid, derivada de una liquidación del impuesto sobre bienes inmuebles, girada tras un procedimiento de comprobación limitada, que, a su vez, trae causa de la modificación del valor catastral de un inmueble, como consecuencia una resolución de incorporación al catastro.

Segundo.

La Sala de apelación desestimó el recurso con sustento en el siguiente razonamiento:

"QUINTO.- La vulneración del non bis in idem se apoya en el hecho de que, por consecuencia de la retroacción de actuaciones decretada por el TEAC en su resolución de 15 de enero de 2015, se produjo la nulidad del acuerdo de alteración catastral y, con él, de la sanción. Por tanto, manifiesta la recurrente que expiró el derecho de la Administración a imponer otra sanción por los mismos hechos.

El Juez de instancia rechazó este argumento porque consideró que no se había sustanciado un doble procedimiento sancionador, sino un solo procedimiento y una posterior adecuación del importe de la multa ante la modificación del valor catastral que inicialmente se había determinado. Este criterio es secundado por el Ayuntamiento argumentando que nada obsta para que la Administración, ante una retroacción del procedimiento por motivos formales, pueda después adecuar la sanción a las nuevas bases.

La fundamentación de la sentencia es correcta a juicio de la Sala.

En primer término, es evidente que no ha habido una declaración formal de nulidad de la sanción; ninguno de los Tribunales económico-administrativos se ha pronunciado en tal sentido. Es más, el TEAMIVI la confirmó en su resolución de 4 de febrero de 2015. La única mención a la nulidad está contenida en el acuerdo de 8 de septiembre de 2016, pero, pese a los términos genéricos que emplea, obviamente la nulidad se refiriere a la cuantía de la multa y no al acto sancionador en su totalidad.

Segundo; el denominado non bis in idem procedimental se traduce en el derecho del infractor a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador por los mismos hechos y con el mismo fundamento.

[...]

En lo que ahora interesa, la entidad EDIFICIOS CUZCO SA no ha sido sometida a más de un procedimiento sancionador por incumplir su obligación de comunicar al catastro las modificaciones que realizó en el inmueble en el año 2008. La nueva resolución tuvo el simple objeto de cuantificar la sanción recalculando el importe de la multa. Esta actividad, reducida a una mera operación numérica, no exigió incoar y tramitar un segundo procedimiento sancionador, ni dictar una segunda resolución ejerciendo la potestad administrativa sancionadora. De igual modo lo expresó la resolución del TEAMM en términos que debe hacer suyos la Sala: "[En este caso] no se trata de seguir un nuevo procedimiento sancionador para la imposición de una nueva sanción tras la anulación de la sanción inicialmente impuesta, sino de adecuar el importe de una sanción, ya firme, a la nueva cuota tributaria resultante del valor catastral determinado tras la reposición de las actuaciones del procedimiento de inspección catastral ordenada por el TEAC, sin que se haya producido ningún pronunciamiento declarando la improcedencia de liquidar o de sancionar".

Sexto.

El resto de las cuestiones que pretende suscitar la recurrente ya fueron objeto de la primera reclamación económico-administrativa que formuló ante el TEAMM y que este resolvió en sentido desestimatorio el 4 de febrero de 2015, resolución esta que ha devenido firme y consentida por no constar haber sido impugnada en plazo.

La motivación de la resolución sancionadora, así como el examen sobre la culpabilidad y la interpretación razonable de la norma tributaria, se contienen en el acto de 2 de noviembre de 2011, puesto que el posterior de 9 de septiembre de 2016 se limitó simplemente a calcular a la baja la cuantía de la multa. Ese acto de 2 de noviembre de 2011 fue confirmado por la mencionada resolución del TEAMM, que rechazó expresamente las alegaciones de la reclamante sobre esas mismas cuestiones.

La revisión por la Sala de la motivación de la culpabilidad contenida en la resolución sancionadora de 2 de noviembre de 2011 entrañaría vulnerar lo dispuesto en el art. 28 LJCA".

La representación de la mercantil preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 4 de septiembre de 2020, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 24 de nuestra Constitución, 66.4 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo y 28 de la Ley 29/1998, de 13 de julio.

La Sala de apelación tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 24 de septiembre de 2020.

Tercero.

Emplazadas las partes para su comparecencia ante este Tribunal Supremo, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo, tras personarse las mismas, por auto de 29 de abril de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

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

Determinar si en vía económico administrativa y, en su caso, judicial, cabe cuestionar una resolución sancionadora -que se dicta en sustitución de otra anterior y por la que únicamente se minora el importe de la sanción fijada en la resolución inicial-, aduciendo motivos que puedan afectar a la sanción en su conjunto y no solo a la cuantía modificada, cuando la sanción que se sustituye era firme al no haber sido impugnada en sede judicial y cuando esa sustitución se realiza por la Administración sin seguir ningún procedimiento administrativo al efecto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 105.c) y 24.2 de nuestra Constitución, 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 66.4 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y 28 de la Ley 29/1998, de 13 de julio.

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".

Cuarto.

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de Edificios Cuzco, S.A., mediante escrito registrado el 15 de junio de 2021, interpuso el recurso de casación en el que pretende "[...] que se declare la nulidad radical o de pleno derecho de la sanción impugnada por haber lesionado el derecho fundamental a obtener la tutela judicial efectiva proclamado en el art. 24 CE (Constitución Española), que es susceptible de amparo constitucional, debiendo considerar que una vez anulada una sanción por defectos formales en la liquidación de la que trae causa, ésta queda expulsada del ordenamiento jurídico y la nueva sanción que parta de una calificación diferente de los mismos hechos debe dictarse previa tramitación del correspondiente expediente sancionador, pudiendo el administrado esgrimir nueva defensa en relación a todos los vicios existentes en la nueva sanción, incluso en el supuesto de que la primera no hubiere sido impugnada. Y con mayor razón, de no haberse concedido en vía administrativa el preceptivo trámite de audiencia, al menos no debe quedar cercenado el derecho del administrado a recibir de los órganos administrativos y judiciales un pronunciamiento sobre los vicios alegados en la primera sanción que se reproducen después en aquélla que la sustituye" (pág. 11 del escrito de interposición), y solicita el dictado de sentencia "[...] por la que acogiendo la interpretación normativa efectuada por esta parte, estime el recurso de casación interpuesto por esta parte y, en consecuencia:

1) Anule totalmente la referida Sentencia,

2) resuelva sobre el litigio, dentro de los términos en que aparece planteado el debate, estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte y, en consecuencia, declare la nulidad radical (o, subsidiariamente, la anulación), en la parte relativa al expediente sancionador nº : 195/2011/06332, de los siguientes actos administrativos: (i) la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid notificada el 20-04-2018 dictada en la reclamación nº 200/2017/00102, y (ii) la Resolución impugnada ante dicho Tribunal administrativo, de fecha 09-09-2016, dictada por la Subdirección General de Inspección Tributaria y Coordinación Catastral en cuanto acordó sustituir la sanción impuesta a EDIFICIOS CUZCO, S.A. por importe de 99.619,52 euros por otra por importe de 40.903,28 euros;

3) e imponga sin limitación de cuantía las costas del proceso de instancia (primera instancia y apelación) a la Administración demandada".

Quinto.

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la letrada del Ayuntamiento de Madrid presenta, el día 6 de septiembre de 2021, escrito de oposición en el que sostiene que, "[...] en este caso, no se trata de seguir un nuevo procedimiento sancionador para la imposición de una nueva sanción tras la anulación de la sanción inicialmente impuesta, sino de adecuar el importe de una sanción, ya firme, a la nueva cuota tributaria resultante del valor catastral determinado tras la reposición de las actuaciones del procedimiento de inspección catastral ordenada por el TEAC, sin que se haya producido ningún pronunciamiento declarando la improcedencia de liquidar o de sancionar. Al contrario, el único pronunciamiento sobre la liquidación y sobre la sanción fue el contenido en la resolución del TEAMM que confirmó dichos actos y la nueva resolución de incorporación al catastro confirma la falta de presentación de la declaración correspondiente a las alteraciones efectuadas que dio lugar a la imposición de la sanción", no existiendo indefensión alguna porque el recurrente ya formuló reclamación económico-administrativa alegando motivos de fondo frente a la sanción de cuantía inicial que "[...] mantuvo su fundamentación y razonamiento desde el inicio del expediente, motivación que no ha sido modificada [...]" (págs. 4-5 del escrito de oposición), y suplica a la Sala "[...] dicte sentencia declarando no haber lugar al mismo y confirmando en todos sus extremos la Sentencia de instancia (o auto, en su caso) e imponiendo al recurrente las costas del presente proceso".

Sexto.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 25 de octubre de 2022, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *El objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 268, de 18 de mayo de 2020, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso de apelación núm. 1517/2019, interpuesto contra la sentencia de 26 de marzo de 2019, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, a su vez, desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 253/2018, formulado frente a una resolución sancionadora dictada por el ayuntamiento de Madrid, derivada de una liquidación del impuesto sobre bienes inmuebles ["IBI"], girada tras un procedimiento de comprobación limitada, que, a su vez, trae causa de la modificación del valor catastral de un inmueble, como consecuencia una resolución de incorporación al catastro.

Segundo. *Antecedentes del litigio.*

Son antecedentes relevantes para la resolución del presente recurso de casación los siguientes:

1º) En el año 2008 la interesada, Edificios Cuzco S.A., llevó a cabo la ejecución de unas obras de reforma y acondicionamiento del edificio radicado en la calle Sor Ángela de la Cruz núm. 1 de Madrid.

2º) El 29 de octubre de 2010 el Ayuntamiento de Madrid, por delegación de la Dirección General del Catastro, dependiente del Ministerio competente en materia de hacienda, inicia un procedimiento de inspección catastral, al haberse constatado la realización de alteraciones del valor no declaradas del citado inmueble, que se reputaron de reacondicionamiento total, resultando un nuevo valor de 33.946.439,34 euros frente al que constaba previamente de 23.594.228,30 euros. Este procedimiento finaliza por resolución de 1 de julio de 2011. Contra dicha resolución se planteó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], siendo estimada en parte por Acuerdo de 15 de enero de 2015 (notificado el 11 de mayo de 2015). El TEAC anuló la citada resolución por falta de motivación del acta de inspección, ordenando retrotraer las actuaciones al objeto de que se dictara una nueva debidamente motivada.

3º) Así mismo, en el ejercicio de sus propias competencias, la Corporación local inició el 4 de octubre de 2011 la tramitación de dos procedimientos de ámbito tributario: uno de comprobación limitada para la determinación del IBI (anualidades vencidas de 2009 a 2011), en relación con la diferencia existente entre la cantidad efectivamente abonada y la que realmente procedería tras el incremento del valor catastral, dando lugar a una deuda de 327.055,23 euros. Otro, de naturaleza sancionadora (por importe de 99.619,52 euros), derivado de la comisión de una infracción leve, tipificada en el art. 192.1 LGT (Ley General Tributaria), al no haber declarado las alteraciones catastrales necesarias para la correcta liquidación del IBI.

4º) Dichos procedimientos tributarios finalizaron mediante resoluciones de 2 de noviembre de 2011, que fueron impugnadas por la contribuyente ante el Tribunal Económico-Administrativo Municipal ["TEAM"] de Madrid,

siendo desestimadas por resolución de 4 de febrero de 2015, que confirmó las liquidaciones practicadas y la sanción impuesta, sin que interpusiera recurso contencioso-administrativo contra el mismo.

5º) En ejecución de la resolución del TEAC antes citada, el Consistorio dictó, el 18 de febrero de 2016, una nueva resolución de alteración catastral que sustituye a la original de 1 de julio de 2011, en la que se reduce el valor catastral a 28.109.545,02 euros. Frente a esta segunda resolución de alteración catastral la interesada planteó una reclamación económico-administrativa ante el TEAC, sin que conste que hasta la fecha haya sido resuelta.

6º) Como consecuencia de la nueva determinación del valor catastral, la Administración local dictó resolución de 9 de septiembre de 2016, mediante la que anularon la anterior liquidación y la sanción, al objeto de reducir a tenor de la nueva base imponible tanto el importe de las liquidaciones del IBI (deuda a ingresar por importe de 137.151,40 euros) y de la sanción (40.903,28 euros). En cuanto a la imposición de la sanción, en la resolución referida se indica que, como consecuencia de la modificación de la base de la sanción, derivada de la nueva liquidación tributaria practicada, se ha de anular la sanción inicial y a la aprobación de una nueva que la sustituya, conforme a la base de la sanción resultante. Así, en la parte dispositiva de la propia resolución se procede a anular la sanción impuesta y a aprobar, en sustitución de la anterior, la nueva, a cuyo efecto se fija un plazo de ingreso.

7º) Contra dicha resolución, la sancionada formuló reclamación económico-administrativa, siendo desestimada por resolución de 9 de abril de 2018 del TEAM de Madrid, que rechaza que resulte posible cuestionar la resolución sancionadora inicial con ocasión de la que le sustituye, pues no se ha seguido un nuevo procedimiento sancionador para la imposición de una sanción tras la anulación de la originalmente impuesta, sino adecuar el importe de una sanción, ya firme, a la nueva cuota tributaria resultante del valor catastral determinado tras la retroacción de actuaciones ordenada por el TEAC.

8º) La mencionada resolución del TEAM, en lo que se refiere a la sanción impuesta, da lugar al proceso sustanciado en la instancia, primero en el procedimiento ante el juzgado de lo contencioso-administrativo y, con posterioridad, en apelación ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

La sentencia dictada en apelación, que confirmó en su integridad la de primera instancia, constituye el objeto del presente recurso de casación.

Tercero. *La cuestión de interés casacional.*

Por auto de 29 de abril de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación e identifica la cuestión de interés casacional:

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

Determinar si en vía económico administrativa y, en su caso, judicial, cabe cuestionar una resolución sancionadora -que se dicta en sustitución de otra anterior y por la que únicamente se minorra el importe de la sanción fijada en la resolución inicial-, aduciendo motivos que puedan afectar a la sanción en su conjunto y no solo a la cuantía modificada, cuando la sanción que se sustituye era firme al no haber sido impugnada en sede judicial y cuando esa sustitución se realiza por la Administración sin seguir ningún procedimiento administrativo al efecto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 105.c) y 24.2 de nuestra Constitución, 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 66.4 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y 28 de la Ley 29/1998, de 13 de julio.

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".

Cuarto. *Argumentación de la sentencia recurrida.*

La sentencia recurrida en casación confirma en su integridad lo resuelto en la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, que, a su vez, mantiene que no ha existido una doble sanción, sino que la misma ha sido modificada como resultado de la modificación de las bases de cálculo del importe de la sanción. Expone que el resultado de la infracción y la correspondiente sanción dependen del resultado de la impugnación de los actos del catastro, de modo que tanto la liquidación como la sanción impuesta "[...] quedan dependientes del resultado de la impugnación de los actos del catastro [...]", y concluye que, en el presente caso, no se ha tramitado un segundo procedimiento sancionador tendente a la imposición de una nueva sanción, sino que se ha adecuado el importe de una sanción, ya firme, a la nueva cuota tributaria resultante del valor catastral determinado tras la reposición de las actuaciones del procedimiento de inspección catastral ordenada por el TEAC.

Así mismo, el tribunal de apelación considera [FD 5º] que no ha existido una declaración formal de nulidad de la sanción inicial, sin que ninguno de los órganos de revisión económico-administrativa se haya pronunciado en tal sentido, añadiendo que el TEAM la confirmó en la resolución de 8 de septiembre de 2016. La Sala de Madrid

razona que la única mención a la nulidad se incluye en la segunda resolución sancionadora, de 8 de septiembre de 2016, pero, "[...] pese a los términos genéricos que emplea, obviamente la nulidad se refiere a la cuantía de la multa y no al acto sancionador en su totalidad", señalando más adelante que la nueva resolución tuvo el simple objeto de cuantificar la sanción recalculando el importe de la multa, mera operación numérica que "[...] no exigió incoar ni tramitar un segundo procedimiento sancionador, ni dictar una segunda resolución ejerciendo la potestad administrativa sancionadora". Por consiguiente, rechaza que se haya producido una duplicidad de procedimientos sancionadores ni de sanciones por los mismos hechos, haciendo suyas las consideraciones del TEAM de Madrid, en el sentido de que "[...] o se trata de seguir un nuevo procedimiento sancionador para la imposición de una nueva sanción tras la anulación de la sanción inicialmente impuesta, sino de adecuar el importe de una sanción, ya firme, a la nueva cuota tributaria resultante del valor catastral determinado tras la reposición de las actuaciones del procedimiento de inspección catastral ordenada por el TEAC, sin que se haya producido ningún pronunciamiento declarando la improcedencia de liquidar o de sancionar [...]" (FJ 6).

Y, de igual forma, entiende [FD 6º] que las cuestiones que pretende suscitar la actora (motivación, culpabilidad e interpretación razonable de la norma) se refieren a la resolución sancionadora original, de 2 de noviembre de 2011, que devino en firme y consentida al no ser recurrida el acuerdo del TEAM de 4 de febrero de 2015, sin que resulte ahora posible impugnarlas en aplicación del art. 28 LJCA.

Quinto. El juicio de la Sala.

La adecuada comprensión de la cuestión litigiosa requiere ordenar la secuencia de actos y resoluciones de las distintas reclamaciones económicas administrativas, siguiendo al efecto, en lo sustancial, la que expone la sentencia recurrida en su Fundamento Jurídico Segundo.

La inspección catastral se inició por acuerdo notificado el 29 de octubre de 2010. El 18 de febrero de 2011 se emitió el acta que contenía la propuesta de regularización y, por último, el 1 de julio de 2011 fue dictado el acuerdo para incorporar al catastro las alteraciones del inmueble averiguadas con ocasión de la inspección, practicando anotación catastral de la citada regularización de la descripción del bien inmueble, acuerdo que se notificó a la interesada el 19 de julio de 2011. Este fue impugnado en vía económico-administrativa ante el TEAC.

Pendiente de resolverse esta impugnación, fueron tramitados y resueltos el procedimiento de comprobación de valores y el procedimiento sancionador, que concluyeron por resoluciones de la misma fecha 2 de noviembre de 2011. Estas resoluciones también se recurrieron en vía económico-administrativa ante el TEAM de Madrid, donde la reclamante alegó, en lo que aquí nos interesa, la nulidad de la resolución sancionadora por fundarse en una interpretación razonable de la norma y la falta de motivación de la culpabilidad. El TEAM confirmó la liquidación y la sanción por resolución de 4 de febrero de 2015. No consta que esta resolución haya sido impugnada.

Unos días antes, el 15 de enero de 2015, el TEAC había dictado resolución en la reclamación contra el acuerdo de alteración catastral, que anuló por falta de motivación del acta de la inspección de 18 de febrero de 2011 y decretó la retroacción de actuaciones para que fuera emitida otra debidamente motivada. Esta resolución se notificó a la Administración liquidadora el 11 de mayo de 2015 y, en su ejecución, se sustituyó la antigua acta por una segunda de fecha 16 de octubre de 2015. El 18 de febrero de 2016, y previa la realización de nueva acta de inspección, se giró el segundo acuerdo de alteración catastral, notificado el 15 de marzo. Este segundo acuerdo difería del anterior en beneficio de la interesada, pues en el primero se determinaba un valor catastral de 33.946.439,34 euros y en este último de 28.109.545,02. El nuevo acuerdo de alteración se impugnó ante el TEAC sin que conste el resultado de dicho procedimiento.

La disparidad entre los dos acuerdos de alteración conllevó una resolución que declaró la anulación de una y otra con sustitución por otra liquidación, de cuantía inferior, y por otra sanción, que es la que concierne al presente recurso de casación. La sanción pasó así de multa de 99.619,52 euros a multa de 40.903,28 euros-, lo que se efectuó por resolución de 9 de septiembre de 2016, notificada el 20 de octubre.

Contra este último acto se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAM de Madrid, que la tramitó bajo el núm. 200/2017/00102 y la resolvió por resolución de 9 de abril de 2018, desestimándola. Y esta resolución del TEAM, en el pronunciamiento relativo a la sanción, es el objeto del recurso contencioso-administrativo que fue desestimado tanto en la primera instancia como en recurso de apelación.

En este punto es esencial reparar en el alcance y motivación de la resolución del TEAC. En su resolución el TEAC anuló el acuerdo de regularización de la descripción catastral dictado por el ayuntamiento de Madrid el 1 de julio de 2011 al no "[...] constar en el acta de inspección catastral la descripción de las obras objeto de la investigación ni la prueba que acredite la alteración que se sostiene; ello supone la falta de la debida motivación en hechos concretos, con una descripción temporal y objetiva mínima y priva al interesado de formular sus alegaciones al Acta con conocimiento exacto de los elementos que, a juicio de inspección, dieron lugar a la regularización de la descripción del inmueble [...]" (FJ 6). Por ello, y sin perjuicio de confirmar la pertinencia del procedimiento incoado por la Agencia Tributaria Madrid, estima parcialmente la reclamación y ordena la reposición de las actuaciones "[...] al momento de formalizar el acta de inspección catastral con el fin de que se subsanen los defectos advertidos, es decir se consignan los hechos, actos o negocios que han originado la incoación del procedimiento inspector y el

momento temporal al que se refieren, así como la prueba documental que lo acredite; se incluya la propuesta de regularización que resulte de practicar la anotación catastral consecuencia de los hechos así descritos y concedido el trámite de audiencia se dicte el acuerdo de incorporación al Catastro que se estime procedente [...]."

Es obvio que en su resolución el TEAC apreció defectos formales que implicaban, no la anulación del acuerdo de regularización catastral, sino la anulación de una parte sustancial del procedimiento, para subsanar los defectos advertidos en el acta de inspección. Por ello, la ejecución de la resolución que culminó con la resolución de incorporación al Catastro de 18 de febrero de 2016, conllevó la formalización de una nueva acta de inspección de fecha 16 de octubre de 2015, según aclara el acuerdo de rectificación de errores de 16 de marzo de 2016, corrigiendo los advertidos en el de incorporación, y aquella acta de inspección, según los antecedentes de la propia resolución de incorporación (folio 243 del segundo tomo), se notificó a la interesada, que formalizó alegaciones el día 30 de noviembre de 2015, tras lo cual se dictó el acuerdo de incorporación de 18 de febrero de 2016, rectificado por el de 16 de marzo de 2016.

Por tanto, la ejecución de la resolución económico-administrativa conllevó necesariamente la anulación de la resolución de incorporación catastral. Y en cuanto al procedimiento de comprobación limitada seguido por el Ayuntamiento como consecuencia del anulado acto de incorporación catastral, la representación de la recurrida invoca el art. 224.1 LGT como fundamento de la decisión de anular las liquidaciones giradas. En cuanto a la resolución sancionadora, la Administración tributaria municipal de Madrid acordó la anulación de la resolución sancionadora, que es el objeto del litigio, sin expresar fundamento jurídico alguno de su decisión. Ahora bien, del propio tenor de la decisión del TEAC y su incidencia sobre el procedimiento de comprobación limitada, base de las actuaciones seguidas en el procedimiento sancionador separado, la decisión de anulación está fundamentada en la del procedimiento de comprobación limitada. Así las cosas, y no cuestionado por la Administración recurrida que viniera obligada la anulación de la sanción, lo que está en cuestión es si, como pretende la Administración y ha aceptado la sentencia recurrida, en un caso como el que nos ocupa la anulación de la resolución sancionadora permite dictar una nueva resolución sancionadora en unidad de acto con el de anulación.

La relación entre la anulación de liquidaciones y sus efectos sobre las sanciones que se hubieren impuesta por razón de aquellas ofrece múltiples escenarios, según el alcance y fundamento del pronunciamiento respecto a la liquidación y la situación de la resolución sancionadora. En el caso que nos ocupa, la firmeza de la resolución sancionadora, ya se ha dicho, no ha sido óbice para que la Administración anulase la sanción como consecuencia de la anulación de las liquidaciones y del propio procedimiento de comprobación limitada. Dicho esto, la Administración municipal no podía limitarse a anular el cálculo de la sanción, y sustituirla por un nuevo cálculo, porque, sencillamente, no estaba determinada la existencia o no de una alteración susceptible de modificar la descripción catastral del inmueble y, por ende, de una conducta que pudiera ser constitutiva de la infracción tributaria inicialmente imputada, consistente en la infracción leve del art. 192.1 de la LGT, cuya determinación una vez anulada la primigenia acta de inspección, exige la valoración de los nuevos elementos que resultaran de la retroacción de actuaciones y, en particular del acta de inspección de 16 de octubre de 2015. No fue la resolución económico administrativa del TEAC, sino el acta de inspección formalizada como consecuencia de su ejecución, la que determinó el nuevo valor catastral de 28.109.545,02 euros (frente al de la anterior acta de inspección catastral de 33.946.439,34 euros) y por consiguiente, la cuantía de las nuevas liquidaciones que son las determinantes de la base de cálculo de la sanción.

Conviene recordar que, tal y como señala la resolución del TEAC, la Agencia Tributaria Madrid dictaría el acuerdo de incorporación que estimase procedente, es decir, sin determinación alguna por la resolución del TEAC. Así pues, no se trata de un supuesto en que la resolución económico-administrativa establezca los criterios o elementos que deban modificarse en la resolución anulada, y ésta se limite a ajustar la cuantía de la liquidación y, por ende, de la resolución sancionadora. Antes bien, la resolución económico administrativa ha determinado una retroacción procedimental. Así lo impone el art. 66.4 Real Decreto del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo al establece que: "No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora".

La base de la resolución sancionadora anulada, según se indica en el FD tercero de esa primera resolución sancionadora de 2 de noviembre de 2011, fue el procedimiento de inspección catastral 581.923.001, cuyas actuaciones, incluida el acta de inspección había sido anulada por la resolución del TEAC, y la nueva acta de inspección de 16 de octubre de 2015, posterior a la sanción anulada, no se incorporó al procedimiento sancionado porque, sencillamente, no hubo otro procedimiento sancionador, y el originario quedó culminado con la resolución sancionadora anulada. El ejercicio de la potestad sancionadora requiere que se siga el procedimiento previsto al efecto (art. 25 LRJAP) como manifestación del principio de legalidad (art. 25.1 de la Constitución española ["CE"]) en el ámbito procedimental, lo que en ámbito tributario conlleva la independencia del procedimiento sancionador (art. 208.1 LGT). La resolución que acordó la anulación de la sanción de 99.619,52 euros, y la aprobación, en sustitución de esta, de una sanción por importe de 40.903,28 euros, no constituye una simple modificación de la cuantía de la resolución sancionadora, derivada de una modificación de la liquidación, sino una nueva resolución

sancionadora dictada sin base fáctica alguna, pues carece de toda motivación, pues la existente en el procedimiento seguido había quedado privada de validez. La garantía del principio de legalidad del ejercicio de la potestad sancionadora, en su faceta procedimental, requiere la incorporación al procedimiento sancionador, distinto e independiente del de regularización, de los elementos, pruebas e informes necesarios para su resolución, y proporcionar al interesado la posibilidad de ejercicio íntegro de su derecho de defensa, pudiendo tomar del conocimiento del contenido del procedimiento y efectuar alegaciones, como garantías básicas del derecho de defensa. Por ello también cabe concluir que la resolución sancionadora recurrida, además de dictarse sin seguir los trámites esenciales del procedimiento, infringiendo el art. 25.1 CE, carece de la menor motivación, con vulneración del art. 24.1 CE.

Sexto. *La doctrina jurisprudencial.*

Como culminación de todo lo expuesto, debemos fijar ahora la doctrina jurisprudencial. Ante todo hay que precisar que la resolución sancionadora originaria, aun siendo firme, dejó de serlo, en realidad dejó de existir en el momento en que se anuló por la propia Administración, siguiendo por otra parte la necesaria vinculación entre liquidación y sanción cuando el presupuesto de ésta última es aquella, vinculación que no se cuestiona en este litigio y que ha sido declarada en reiterada jurisprudencia de esta Sala [por todas, STS de 14 de junio de 2007 (rec. cas. unif. doctrina 142/2002)]. A partir de aquí, la nueva resolución sancionadora no es reproducción de un acto anterior definitivo y firme, ni confirmación de otro consentido, como afirma la sentencia recurrida al rechazar, con base en el art. 28 LJCA, el análisis de determinadas alegaciones contra la nueva resolución sancionadora, concretamente la motivación, análisis de la culpabilidad e interpretación razonable de norma tributaria, extremos que sí fueron analizados en la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 2 de Madrid, apelada. Afirma la sentencia recurrida que al haber devenido firme la anterior de 2 de noviembre de 2011 (FJ 6), estos aspectos han alcanzado firmeza con aquella resolución, a diferencia de la sentencia apelada. Pero no cabe tal calificación de firme respecto a un acto que, no sólo ha sido anulado formalmente por la propia Administración, sino que además, lejos de reiterar el consentido, definitivo y firme, difiere sustancialmente del mismo. Que la modificación sea en sentido favorable al sancionado no le priva de ser un acto nuevo y distinto, en el que no concurren las identidades objetivas que requiere la excepción de acto consentido y firme del art. 28 LJCA.

Así pues, la respuesta a la cuestión de interés casacional es que un acto administrativo sancionador que se dicta en sustitución de un anterior acto sancionador firme que ha sido anulado por la propia Administración, no es un acto de reproducción de otro anterior definitivo y firme, ni confirmación del consentido, a efectos de la causa de inadmisibilidad del art. 28 LJCA en relación con el art. 69.c) LJCA, sino que es un acto nuevo, susceptible de recurso contencioso-administrativo una vez que cause estado en la vía administrativa, y respecto al que no cabe restringir el ámbito de los motivos de impugnación por razón del acto sancionador firme originario.

Séptimo. *Resolución de las pretensiones.*

La sentencia recurrida, ya se ha dicho, infringe, por aplicación indebida, el art. 28 LJCA, con vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), en su vertiente de acceso a los recursos, al privar a la apelante de una resolución motivada en grado de apelación sobre las cuestiones aducidas en impugnación de la sentencia apelada, que confirmó la resolución recurrida. En consecuencia, hemos de casar la sentencia recurrida y situados en la posición del tribunal de apelación, estimar el recurso de apelación y con ello el recurso contencioso-administrativo, pues, como se ha razonado anteriormente, en un caso como el enjuiciado, en que la resolución en vía de reclamación económico-administrativa determinó la retroacción procedimental y la pérdida de validez de las actuaciones, documentación y elementos de convicción formados en el procedimiento de regularización tributaria que culminó con las liquidaciones que luego son anuladas, la decisión de la Administración de anular la resolución sancionadora, no puede limitarse a modificar su importe para ajustar la cuantía de la sanción firme vinculada con aquel procedimiento de regularización tributaria anulado, sino que determina la desaparición de la resolución sancionadora. Por ello, la resolución sancionadora recurrida, dictada en pretendida sustitución de la anulada, es nula de pleno derecho (art. 47.1.a de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común ["LPAC"]), pues lo ha sido sin seguir procedimiento previo, infringiendo el art. 208.1 LGT y el principio de legalidad procedimental del ejercicio de la potestad sancionadora (art. 25.1 CE) además de carecer de la menor motivación, con infracción del art. 211.3 LGT en relación con el art. 35.1.h) de la LPAC, y sin respetar el derecho de defensa, con vulneración del art. 24.1 CE.

Las infracciones apreciadas determinan la estimación del recurso de apelación, la revocación de la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo, y la estimación del recurso contencioso-administrativo, con anulación de la resolución económico administrativa y declaración de nulidad de pleno derecho de la resolución sancionadora recurrida.

Octavo. *Las costas.*

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las del recurso de apelación, de conformidad con el art. 139.2, no ha lugar a su imposición al haber sido estimado, y en cuanto a las de la primera instancia, en aplicación del art. 139.1 LJCA no ha lugar a su expresa imposición habida cuenta de las dudas de derecho que la cuestión jurídica ha suscitado en el curso de las actuaciones, por lo que cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expuestos en el fundamento jurídico sexto.
- 2.- Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la mercantil Edificios Cuzco S.A. contra la sentencia núm. 268, dictada el 18 de mayo de 2020 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso de apelación núm. 1517/2019, formulado por la citada mercantil frente a la sentencia de 26 de marzo de 2019, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, en el procedimiento núm. 253/2018. Casar y anular la sentencia recurrida.
- 3.- Estimar el recurso de apelación 1517/2019 promovido por Edificios Cuzco S.A. frente a la sentencia de 26 de marzo de 2019, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, en el procedimiento núm. 253/2018, sentencia que se revoca y anula.
- 4.- Estimar el recurso contencioso-administrativo 253/2018 registrado ante Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, formulado por la entidad Edificios Cuzco S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid en el expediente económico administrativo 200/2017/00102, instado por la citada mercantil frente a la resolución del Director de la Agencia Tributaria Madrid, de 9 de septiembre de 2016, recaída en el expediente sancionador 195/2011/06332 (Acta núm. 1154924), por el que se impuso a la mercantil Edificios Cuzco S.A. la sanción de multa de 40.9013,28 euros por infracción tributaria. Anular la resolución económico-administrativa y declarar la nulidad de pleno derecho de la resolución sancionadora por ser contrarias a Derecho.
- 5.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expresados en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
Así se acuerda y firma.

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.