

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091274

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1328/2023, de 25 de octubre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1712/2022

SUMARIO:

Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones. Sanciones. La sentencia impugnada estimó parcialmente el recurso contra el acuerdo del TEAC, que, a su vez, estimó en parte el recurso de alzada formulado contra la resolución del TEAR desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra el acuerdo de liquidación practicado por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña en Barcelona, por el concepto de IRPF, así como contra el acuerdo de imposición de sanción. La cuestión controvertida se centra en determinar si, en los supuestos en los que el Tribunal Económico-administrativo estima parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte la liquidación para que la administración dicte nueva liquidación ajustándose a los parámetros recogidos en el fallo, debe anularse la sanción o simplemente la sanción debe ser objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota defraudada que resulte de la liquidación practicada. Lo que se nos interesa es aclarar qué efectos tiene la anulación parcial de la liquidación por motivos sustantivos, acordada por un Tribunal Económico administrativo, que ordena su sustitución por otra diferente, en relación con la sanción. La Sala de instancia confirma que existe simulación, sin cuestionar que concurren en el caso los elementos objetivo y subjetivo necesarios para la imposición de sanción. La Sala considera que la anulación de una liquidación acordada por el tribunal económico-administrativo como consecuencia de una estimación parcial por razones sustantivas no lleva consigo automáticamente la anulación de la sanción, siempre y cuando no se modifiquen los elementos objetivo y subjetivo de la sanción. En suma, la ejecución de la sanción, que ha sido confirmada, solo exige la adaptación de su importe a la nueva liquidación, sin que proceda su anulación, en el caso examinado y dadas las circunstancias concurrentes, por las siguientes razones. En primer término, resulta relevante tener en cuenta que la parte recurrente en la instancia consintió en su recurso contencioso-administrativo el pronunciamiento del TEAC relativo a la sanción, dado que sólo combatió la existencia de simulación. En efecto, como se ha expuesto, no impugnó en su demanda el pronunciamiento del TEAC -que no anula la sanción-, sino que se limitó a cuestionar la existencia de simulación y solicitar la nulidad de la liquidación y de la sanción, de forma que la resolución del órgano económico-administrativo, en cuanto confirma la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo inherentes a la sanción, no fue combatida en el recurso contencioso-administrativo. En consecuencia, puede colegirse que, en las concretas circunstancias del caso, en que solo se combatió la existencia de simulación, sin que se suscitara debate sobre la conformidad a Derecho de la sanción, la Sala de instancia, una vez confirmada la existencia de simulación, debió de mantener inalterado el pronunciamiento de la sanción que, se reitera, no había sido combatido, y no proceder a su anulación, pues ello supone ir más allá de lo que realmente había sido motivo de impugnación. Pese a ello, excediéndose en su pronunciamiento y aun confirmando la existencia de simulación, anuló la sanción por el hecho de haberse anulado por el TEAC la liquidación. En este caso se trataba de reajustar el cálculo de la sanción como consecuencia de la modificación de la base de cálculo, precisamente por la modificación de la liquidación, lo que no conlleva necesariamente la anulación de la sanción. En suma, supone trasladar al *quantum* de la sanción la estimación parcial de la liquidación acordada por el TEAC, pero ello no puede producir automáticamente la anulación de la sanción cuando se haya examinado y confirmado, como aquí acontece, la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la sanción y la nueva sanción que se dicte en ejecución no comporte una alteración de dichos elementos. La sanción se limita a seguir la suerte de la liquidación en un punto, el de su cuantificación y se reitera que la modificación afecta solo a su alcance o límite cuantitativo y no a la validez de la sanción, que no se ve afectada. Por tanto, concluye la Sala que en las circunstancias concurrentes en el presente recurso y atendiendo a los términos en que se ha planteado el debate, en que la sanción no ha sido específicamente combatida en el recurso contencioso-administrativo, cabe declarar que si el Tribunal Económico-administrativo ha estimado parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte, por motivos de fondo, la liquidación dictada en un procedimiento inspector, para que la administración dicte una nueva liquidación ajustándose a lo resuelto por el órgano económico administrativo y, a su vez, ha confirmado la sanción impuesta por estimarla ajustada a Derecho, disponiendo únicamente su nueva cuantificación para adecuar su importe a la nueva base determinada en el acuerdo de liquidación, no existe causa de invalidez que afecte a la sanción y que obligue a su anulación, pues la mera modificación cuantitativa o reajuste de su cálculo, como consecuencia de la modificación de la base de cálculo, sin alterar

los elementos objetivo y subjetivo de la sanción, no tiene relevancia para determinar su anulación. [Vid., ATS de 3 de noviembre de 2022, recurso n.º 1712/2022 (NFJ088245) y SAN de 23 de diciembre de 2021, recurso n.º 510/2018 (NFJ088246) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 73, 191, 225 y 239.
RD 520/2005 (RGRVA), art. 66.

PONENTE:

Doña María Esperanza Córdoba Castroverde.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.328/2023

Fecha de sentencia: 25/10/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1712/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/09/2023

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 1712/2022

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1328/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de octubre de 2023.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 1712/2022, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 23 de diciembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 510/2018.

Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Baltasar Antonio Díaz-Guerra López, en representación de doña Clara.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 23 de diciembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 510/2018, interpuesto por doña Clara contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de febrero de 2018, que, a su vez, estimó en parte el recurso de alzada formulado contra la resolución de 12 de diciembre de 2013 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra el acuerdo de liquidación practicado por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña en Barcelona, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, ejercicios 2005-2006, así como contra el acuerdo de imposición de sanción.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS:

Que estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 510/2018, ejercitado por la representación procesal de Doña Clara contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 8 de febrero de 2018, desestimatoria del recurso de alzada frente a la del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 12 de diciembre de 2013, debemos anular y anulamos dichos actos administrativos sólo en el particular que desestiman la impugnación del acuerdo sancionador de 5 de diciembre de 2011 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña en Barcelona; y el cual asimismo anulamos por ser disconforme con el ordenamiento jurídico.

Y todo ello sin hacer especial imposición en cuanto a las costas causadas en dicho recurso a ninguna de las partes".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) El artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

(ii) El artículo 66 del 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 (BOE 27 de mayo) ["RGRVA"].

(iii) Los artículos 103 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"].

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que si bien "[e]s cierto que la Sala no se refiere expresamente a las normas que aquí se citan como infringidas, pero ello no significa que hubieran sido ajenas al debate y que, en consecuencia, debieron ser tomadas en consideración para pronunciarse sobre la sanción. En efecto, son las normas citadas, en particular los artículos 239 LGT y 66 RGRVA, las que sirven de fundamento al TEAC para declarar que subsiste la sanción, aunque "deberá ser objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota defraudada que resulte de la liquidación practicada".

2. La Sala de instancia, por auto de 23 de febrero de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, y el procurador don Baltasar Antonio Díaz-Guerra López, en representación de doña Clara, como parte recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 3 de noviembre de 2022, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si, en los supuestos en los que el Tribunal Económico-administrativo estima parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte la liquidación para que la administración dicte nueva liquidación ajustándose a los parámetros recogidos en el fallo debe anularse la sanción o simplemente la sanción debe ser objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota defraudada que resulte de la liquidación practicada.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2. El artículo 66 del 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.

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 de la LJCA".

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 14 de diciembre de 2022, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras reproducir los antecedentes de hecho necesarios para comprender la cuestión planteada, recogidos en el escrito de preparación, expone que la resolución del TEAC no anuló la sanción y que el actor, en su demanda, no impugnó ese pronunciamiento, limitándose a cuestionar la existencia de simulación y a pedir la nulidad de la liquidación y de la sanción. La Sala de instancia confirma que existe simulación, sin cuestionar que concurren en el caso los elementos subjetivo y objetivo necesarios para la imposición de sanción, limitándose, simplemente, a anularla.

Seguidamente, examina las infracciones alegadas a través de una visión de la doctrina del Tribunal Supremo sobre ejecución de resoluciones económico-administrativas cuando se trata de sanciones anuladas por razones sustantivas, y distingue los siguientes supuestos:

a) Sentencias sobre la ejecución de resoluciones económico-administrativas que anulan exclusivamente la sanción, bien porque la misma constituye el único objeto de la reclamación, bien porque se confirma la liquidación impugnada junto a la sanción. Cita las sentencias de 21-9-2020, RCA 5684/2017, 5-5-2021, RCA 470/2020 y 6-4-2022, RCA 2054/2020 .

b) Sentencias que se refieren a la ejecución de una resolución económico-administrativa que anula la liquidación y, como consecuencia de esa anulación, se anula también la sanción. Cita la sentencia de 16-12-2014 y la sentencia de 27-9-22, RCA 5625/2020 , que examina un supuesto de anulación de la liquidación y de la sanción anudada a ella.

c) El supuesto examinado en el presente recurso: anulación de la liquidación ordenando que el importe de la sanción se ajuste a la nueva liquidación que se dicte en ejecución, sin anular la sanción.

En este caso, el TEAC tras declarar expresamente que la conducta de la recurrente es constitutiva de infracción tributaria, concurriendo el requisito subjetivo de culpabilidad, sin que se aprecie la existencia de interpretación razonable de la norma, pues se confirma la existencia de simulación, con utilización de medios fraudulentos que permiten calificarla como muy grave, debiéndose graduar en función del perjuicio económico (art. 191.3 y 4 LGT), concluye:

" En consecuencia, procede desestimar también la alegación sobre este punto, y confirmar la sanción impuesta, por estimarse que resulta ajustada a Derecho. No obstante, deberá ser objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota defraudada que resulte de la liquidación practicada con arreglo a lo expuesto en el anterior Fundamento Sexto".

Señala que, si bien la doctrina del Tribunal Supremo en relación con la ejecución de resoluciones económico-administrativas anulatorias de una sanción aportan pautas de interés, no han examinado un supuesto como el presente, de anulación de la liquidación, conservando la sanción.

Defiende en su recurso, solicitando la confirmación de lo resuelto por el TEAC, que la anulación de una liquidación por una estimación parcial por razones sustantivas, cuando expresamente se confirman los elementos objetivo y subjetivo de la sanción, no lleva consigo la anulación de esta última, sin perjuicio de adaptar su importe, en ejecución, a lo que resulta de la liquidación.

Afirma que, anulada la liquidación por razones sustantivas, los artículos 239.3 LGT y 66 RGRVA permiten que se dicte un nuevo acto de liquidación, dentro del plazo de un mes desde que se notifica la resolución que debe ser ejecutada, con los efectos previstos en esos preceptos para el caso de que la ejecución se produzca una vez transcurrido dicho plazo. La nueva liquidación y la sanción se dictarán en ejecución, con sujeción a esas normas, lo que dará lugar a que cuantitativamente se deba adaptar la sanción, en ejecución del fallo, a la nueva cuantificación de la liquidación.

Lo novedoso del asunto es que no se anula la sanción, sino que la misma subsiste, y la ejecución consiste, exclusivamente, en la adaptación de su importe, una vez practicada la liquidación.

Argumenta para la defensa de su tesis, esto es, para la pervivencia de la sanción no obstante la anulación parcial de la liquidación por razones sustantivas, en los siguientes términos:

1. Ha existido un debate completo sobre la procedencia de la sanción, concluyendo el TEAC que concurre el tipo infringido y el elemento subjetivo de la culpabilidad. En el recurso contencioso-administrativo seguido ante la Audiencia Nacional, el obligado tributario se limitó a cuestionar la existencia de simulación, que fue confirmada por la Sala de instancia, de forma que la resolución del TEAC, en cuanto confirma la concurrencia de los elementos propios de la sanción, no ha sido combatida en el recurso contencioso-administrativo, pudiendo concluirse que la Sala de instancia anula la sanción, exclusivamente, porque se ha anulado la liquidación.

2. El art. 66.2 RGRVA dispone expresamente que en la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las normas generales de derecho administrativo.

Sostiene que el principio de conservación de actos podría ser suficiente para declarar la validez de la sanción, sin que la corrección que afecta a la cuantía tenga relevancia para determinar su anulación.

3. En cierto modo, el supuesto está contemplado en el apartado 3 del art. 66 RGRVA, cuando afirma que en los casos en que "la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución ...".

4. En último término, cita la sentencia del Tribunal Supremo de 15-9-22, RCA 5684/2020 , que se pronuncia sobre un caso de derivación de responsabilidad que incluye sanciones, manteniendo el TEAC el acuerdo de derivación pero anulando la sanción para ofrecer al responsable la posibilidad de acogerse a la reducción de la sanción (posibilidad introducida por ley posterior al acuerdo de derivación), sentencia que trae a colación como ejemplo de la posibilidad de que perviva un acto, pese a la necesidad de modificar parte de su contenido.

Solicita que la Sala fije la siguiente doctrina:

"En los supuestos en los que el Tribunal Económico administrativo estima parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte la liquidación para que la administración dicte nueva liquidación ajustándose a los parámetros recogidos en el fallo, no debe anularse la sanción, que simplemente debe ser objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota defraudada que resulte de la liquidación practicada".

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esa Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido los preceptos mencionados en el anterior apartado segundo y, en su virtud, se solicita que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho tanto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8-2-2018, así como los actos administrativos de los que trae causa".

Y termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8-2-2018 y los actos administrativos de los que trae causa."

Cuarto. Oposición del recurso de casación.

El procurador don Baltasar Antonio Díaz-Guerra López, en representación de doña Clara, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 1 de febrero de 2023, en el que alega que la petición de la Abogacía del Estado es contraria al interés casacional invocado, pudiendo haber incumplido lo dispuesto en el art. 92.3 LJCA.

Afirma que "[...] dado que no se hace referencia en su pretensión en ningún momento al motivo del interés casacional aducido, solicitamos que esta Sala desestime el presente recurso de casación toda vez que la petición es anular la sentencia de la Audiencia Nacional, cuando interés casacional invocado era realizar una nueva cuantificación de la sanción".

Sostiene que, a juicio de la parte, "[...] si bien el elemento subjetivo de la sanción es el mismo, el objetivo, el hecho sancionable, que es la obtención de dividendos no declarados, es totalmente contrario al liquidado en su momento. Por tanto, la Administración en la apertura del procedimiento sancionador y en la configuración de la sanción erró en la cuantificación, haciendo imposible aplicar lo dispuesto en el artículo 66 del 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".

Añade que se pretende aplicar normativa administrativa a la jurisdicción contencioso. Por ello, "[...] en el supuesto de considerar esta Sala que el recurso procede y se admita la nulidad de la sentencia de la Audiencia Nacional, el efecto normal de esta nulidad no cabría en este supuesto. Esto es así ya que el supuesto buscado por el Tribunal Supremo en los casos a) y b) de la alegación segunda, no cabría al no existir resolución económico-administrativa que reclamar por ser esta confirmatoria de la sanción".

Alega que "[...] si la Sala a la que esta parte tiene el honor de dirigirse considera que procede aplicar lo solicitado por la Abogacía del Estado, se pondría a los obligado tributarios en una absoluta situación de indefensión donde cualquier actuación administrativa errónea podría ser corregido con sanciones posteriores aun cuando los obligados tributarios se vean obligados a acudir a la tutela judicial efectiva... Defender que los errores de calificación o determinación de la sanción, por parte de la Administración son siempre subsanables aunque sean nulos o contrarios a Derecho, colocaría a cualquier obligado tributario en una situación de vulnerabilidad que implica que el error en la vía administrativa (como fue en juicio de la AN no anular la sanción) nunca es imputable a la Administración. Sin embargo, uno de los hechos más castigados por la Administración para los contribuyentes es la conducta sancionable que considera el presentar una declaración un día fuera del plazo legal, aunque sea de manera involuntaria. Lo traemos a colación para dar visibilidad a las dos partes de la moneda" (sic).

En último término, afirma que "[...] la excesiva potestad subsanatoria de los dos preceptos transcritos no puede continuarse en el plano judicial porque la Administración ha tenido varias oportunidades (inspección, Oficina Técnica, TEAR y TEAC) para subsanar sus errores y no lo ha hecho, esperando que una vez que la Audiencia Nacional hace patente el error, tengan la capacidad hacer como si estas cuatro instancias no hubiesen existido" (sic).

Termina solicitando se desestime el recurso de casación interpuesto y se confirme la sentencia impugnada.

Quinto. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 6 de febrero de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 17 de mayo de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 26 de septiembre de 2023, día en que efectivamente se inició la deliberación, finalizando el 17 de octubre siguiente en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.*

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por el Abogado del Estado y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en determinar si en los supuestos en los que el Tribunal Económico-administrativo estima parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte la liquidación para que la administración dicte nueva liquidación ajustándose a los parámetros recogidos en el fallo, debe anularse la sanción o simplemente la sanción debe ser objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota defraudada que resulte de la liquidación practicada.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. Acuerdo de liquidación e imposición de sanción.

El 30 de marzo de 2009 se notificó a doña Clara el inicio del procedimiento de inspección relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2004, 2005 y 2006, con un alcance general.

El 2 de junio de 2011 se incoó acta de disconformidad por los ejercicios 2005 y 2006, considerando la Inspección que doña Clara había simulado el ejercicio de la actividad económica de carpintería metálica, al igual que la sociedad civil en la que participaba denominada SERRALLERIA I MANTENIMENTS DEL PENEDES SCP, ambas acogidas a un régimen de estimación objetiva, cuando la actividad era ejercida únicamente por la sociedad SERRALLERIA JORMA SL.

Como consecuencia de ello, se eliminó en el IRPF de la interesada el rendimiento neto declarado por la actividad económica y se imputó un rendimiento de capital mobiliario por el saldo de las cuentas bancarias a través de las que se habían gestionado los ingresos y gastos de la sociedad.

Asimismo, se incoó un expediente sancionador al considerar la Inspección que la conducta de la Sra. Clara, consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria (art. 191 LGT), se calificó como muy grave, ante la existencia de medios fraudulentos consistentes en la utilización de facturas falsas para simular la realización de la actividad económica, sancionándola con una multa proporcional del 125% de la cuota defraudada.

Tanto el acta de disconformidad como el expediente sancionador fueron confirmados por los respectivos acuerdos de liquidación y sancionador.

2.2. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación y de imposición de sanción, doña Clara interpuso reclamaciones económico-administrativas, registradas con el núm. NUM000 y NUM001, ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña, que fueron desestimadas por resolución de 12 de diciembre de 2013.

2.3. Interposición de recurso de alzada.

El 16 de junio de 2014, la interesada interpuso recurso de alzada núm. 00/4646/2014 ante el Tribunal Económico Administrativo Central, que dictó resolución de 8 de febrero de 2018, por la que estima parcialmente el recurso.

Dicha resolución confirmó la existencia de una actividad simulada, si bien estimó parcialmente el recurso por cuanto consideró que las cantidades resultantes de los saldos de las cuentas bancarias de titularidad de la recurrente a través de los cuales se habían gestionado los ingresos de la sociedad, no podían calificarse de dividendos sino que, en la medida en que son derivados para finalidades privadas, constituían rendimientos del

capital mobiliario en la modalidad de utilidad derivada de la condición de socio, y sobre esa base concluye en el Fto. Sexto lo siguiente:

"Por tanto, deberá practicarse nueva liquidación por la Inspección, imputando a la Sra. Clara la parte correspondiente a los saldos de las cuentas bancarias destinados a fines particulares como rendimientos del capital mobiliario, teniendo en su totalidad la calificación de utilidad derivada de la condición de socio, y sin que proceda la integración al 140% al no constituir un dividendo".

En cuanto a la sanción, el TEAC declara en el Fto. Séptimo de la resolución que concurren los elementos objetivo y subjetivo para su imposición, desestimando las alegaciones de la recurrente y confirmando expresamente la procedencia de la sanción impuesta por ser ajustada a Derecho, añadiendo lo siguiente:

"En consecuencia, procede desestimar también la alegación realizada sobre este punto, y confirmar la sanción impuesta, por estimarse que resulta ajustada a Derecho. No obstante, deberá ser objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota defraudada que resulte de la liquidación practicada con arreglo a lo expuesto en el anterior Fundamento de Derecho Sexto".

2.4. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución del TEAC, se tramitó con el número 510/2018 ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictándose sentencia estimatoria parcial que confirma la liquidación, pero anula la sanción, estimando el recurso en este punto.

La ratio decidendi de la sentencia de 23 de diciembre de 2021 sobre la impugnación de la sanción se contiene en el Fundamento de Derecho Octavo, con el siguiente tenor literal:

"En lo que hace, por último, a la pretensión ejercitada respecto a la sanción, la anulación de la liquidación efectuada por el TEAC a través de la resolución impugnada en este proceso -en la que se ha ordenado la práctica de una nueva liquidación imputando a la Sra. Clara la parte correspondiente de los saldos de las cuentas bancarias particulares como rendimientos del capital mobiliario calificándolas en su totalidad como utilidad derivada de la condición de socio, en vez de dividendos-, debe ya dar lugar, sin necesidad de efectuar ulteriores consideraciones, a la anulación de la propia sanción que trae causa de la misma, en tanto al ser aquella expulsada del mundo del Derecho desaparece el presupuesto tenido en cuenta para la imposición de dicha sanción".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Segundo. *Preceptos concernidos en este recurso.*

1. Conforme al auto de admisión, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone:

"La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes".

2. También será preciso interpretar el artículo 66 del 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, que señala:

"1. Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión.

2. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

De oficio o a instancia de parte, la Administración en el plazo de un mes, procederá a regularizar la obligación conexas correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

4. 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".

Tercero. *Criterio interpretativo de la Sala.*

1. Ya se ha expuesto que la cuestión controvertida se centra en determinar si, en los supuestos en los que el Tribunal Económico-administrativo estima parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte la liquidación para que la administración dicte nueva liquidación ajustándose a los parámetros recogidos en el fallo, debe anularse la sanción o simplemente la sanción debe ser objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota defraudada que resulte de la liquidación practicada.

En esencia, lo que se nos interesa es aclarar qué efectos tiene la anulación parcial de la liquidación por motivos sustantivos, acordada por un Tribunal Económico administrativo, que ordena su sustitución por otra diferente, en relación con la sanción.

2. Hay que partir de que nos encontramos ante un acto de ejecución de una resolución económico-administrativa que estima en parte la reclamación formulada frente al acuerdo de liquidación derivado de actuaciones inspectoras, que ha sido anulado por razones materiales o de fondo, por lo que la Administración ha de dictar una nueva liquidación, en sustitución de la anulada, conforme a los criterios señalados en la resolución del órgano de revisión. En estos casos, la ejecución se agota con la anulación de la liquidación y el dictado de una nueva liquidación ajustada al criterio expresado por el TEAC, sin ninguna otra actuación. No estamos, pues, ante la anulación por razones de forma, generadoras de indefensión con la consiguiente orden de retroacción de actuaciones.

El problema será determinar, como se ha expuesto, qué efectos tiene la anulación parcial de la liquidación en relación con la sanción, pues en este caso la sanción ha sido confirmada por el órgano revisor, limitándose a ordenar que sea objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota defraudada que resulte de la liquidación practicada. Es este pronunciamiento el que no ha sido aceptado por la Sala de instancia en la sentencia impugnada, al considerar que la anulación de la liquidación declarada por el TEAC "[...] debe ya dar lugar, sin necesidad de efectuar ulteriores consideraciones, a la anulación de la propia sanción que trae causa de la misma, en tanto al ser aquella expulsada del mundo del Derecho desaparece el presupuesto tenido en cuenta para la imposición de dicha sanción".

3. Es cierto que, como expone el Abogado del Estado en su escrito de interposición, son numerosos los pronunciamientos de esta Sala sobre ejecución de resoluciones económico-administrativas que versan sobre sanciones anuladas por razones sustantivas.

Procede, en primer término, traer a colación la existencia de varios precedentes, constituidos por sentencias sobre la ejecución de resoluciones económico-administrativas que anulan exclusivamente la sanción, bien porque la misma constituye el único objeto de la reclamación, bien porque se confirma la liquidación impugnada junto a la sanción, cuyas cuestiones fueron reconocidas como investidas de interés casacional en los autos de admisión de 19 de enero de 2018 (RCA 5684/2017), 4 de junio de 2020 (RCA 470/2020) y 1 de octubre de 2020 (RCA 2054/2020), en los que se apreció, ciñéndonos al último de ellos -núm. 2054/2020-, que concurría interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia respecto de la siguiente cuestión:

"Determinar cuál es el plazo para ejecutar las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos cuando se estiman en parte las reclamaciones económico-administrativas, anulando unas sanciones y ordenando sustituirlas por otras, así como las consecuencias derivadas del incumplimiento de dicho plazo".

Pues bien, en estas sentencias de 21 de septiembre de 2020 (RCA 5684/2017), 5 de mayo de 2021 (RCA 470/2020) y de 6 de abril de 2022 (RCA 2054/2020), en las que se examina la anulación de la sanción por razones materiales y su sustitución por otra, esta Sala ha partido de que con el dictado de una nueva resolución sancionadora "[...] no se infringe el principio ne bis in idem en su vertiente procesal, dado que no nos encontramos ante un nuevo procedimiento sancionador...sino ante la ejecución de una determinada resolución de un tribunal económico administrativo" - sentencia de 21 de septiembre de 2020 (RCA 5684/2017), y ha declarado que "[...] anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria puede, en ejecución de la resolución anulatoria, dictar una nueva resolución que sustituya a la anulada en el plazo de un mes de conformidad con lo previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto Real Decreto 52012005, de 13 de mayo" - STS 21 de septiembre de 2020 (RCA 5684/2017)-, y que "la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento de dicho plazo, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo" - STS de 5 de mayo de 2021 (RCA 470/2020)-, habiendo sintetizado en la más reciente, STS 6 de abril de 2022 (RCA 2054/2020), las ideas fuerza de esta jurisprudencia en los siguientes términos:

"1. No se infringe el principio non bis in idem en su vertiente procesal, dado que no nos encontramos ante un nuevo procedimiento sancionador.

2. La resolución económico-administrativa no implica reabrir los mismos procedimientos sancionadores en los que se impusieron las sanciones anuladas.

3. Tras la anulación parcial acordada por una resolución económico-administrativa, debe distinguirse (i) el supuesto de adoptar un nuevo acuerdo de liquidación (o sancionador), lo que implica la mera ejecución, al que en consecuencia serían aplicables las normas de ejecución de resoluciones y sentencias; (ii) del supuesto en que la resolución ordene la reposición de unas actuaciones, que requiere desarrollar verdaderas diligencias inspectoras, en el que operarían las normas de inspección.

4. No es aplicable el artículo 209 LGT, que lleva por título, "iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria", porque no existe un nuevo procedimiento sancionador.

5. Por esta misma razón, tampoco resulta aplicable lo dispuesto el artículo 211 LGT, titulado "terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria".

6. Ante la ejecución de una resolución de un órgano económico administrativo -de anulación por razones materiales-, materia que tiene una regulación específica en el RGRVA, cuyo título V, está dedicado a la ejecución de resoluciones, despliega sus efectos el artículo 66 RGRVA, en sus apartados 2 y 3, de modo que el órgano competente para la ejecución debe adoptar, en el plazo de un mes, las medidas necesarias para dar cumplimiento estricto a la resolución del órgano de revisión.

7. En cambio, la anulación por razones de forma, a la que alude el art 66.4 -"cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones"- constituye un supuesto en el que el plazo de un mes al que se refiere el artículo 66.2 RGRVA carece por completo de operatividad, pues de la dicción literal del artículo 66.4 RGRVA se desprende claramente la inaplicabilidad de dicho plazo.

8. Respecto a las consecuencias derivadas del transcurso del mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, la citada sentencia 626/2021 de 5 de mayo, se remite también a la sentencia 1558/2020, de 19 de noviembre, rca. 4911/2018, ECLI:ES:TS:2020:3880, para terminar concluyendo que "la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, sin perjuicio de la interpretación que pueda hacer la Sala cuando tenga que abordarlo a la luz de la actual redacción del artículo 239.3 LGT, no es la nulidad de pleno derecho del acto de ejecución, ni siquiera su anulabilidad, sino que al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, la consecuencia es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla dicho plazo".

4. En segundo término, y en línea con lo aducido por el Abogado del Estado, procede mencionar determinados pronunciamientos que abordan la ejecución de una resolución económico-administrativa que anula la liquidación y, como consecuencia de esa anulación, se anula también la sanción. El criterio interpretativo de la Sala se encuentra recogido en la STS de 27 de septiembre de 2022, RCA 5625/2020, por citar la más reciente, en la que ante un supuesto de anulación de la liquidación y de la sanción anudada a ella, sienta la siguiente doctrina jurisprudencial:

"Sintetizando todo lo razonado anteriormente, la respuesta a la cuestión de interés casacional es que en un caso como el de autos, en que la resolución económico administrativa a ejecutar consiste en la anulación, por motivos de fondo, del acuerdo de liquidación en un procedimiento inspector, para dictar nueva liquidación conforme a lo resuelto por el órgano económico administrativo, así como la anulación de sendas resoluciones sancionadoras para adecuar el importe de la sanción a la nueva base determinada en el acuerdo de liquidación, el órgano administrativo debe notificar los correspondientes acuerdos de ejecución en el plazo de un mes previsto en el artículo 239.3 LGT, y art. 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, a contar desde el día en que la resolución del tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, incluido el registro de la Oficina de Relaciones con los Tribunales; y que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el referido precepto, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo".

5. Si bien los precedentes jurisprudenciales referidos, relativos a la ejecución de resoluciones económico-administrativas que anulan una sanción, aportan pautas interpretativas relevantes, sin embargo, esta Sala no ha tenido todavía ocasión de pronunciarse en relación con el concreto supuesto ahora planteado, consistente en la anulación parcial de la liquidación por motivos de fondo, ordenando que el importe de la sanción se ajuste a la nueva liquidación que se dicte en ejecución, sin anular la sanción.

Su adecuada solución aconseja partir de las siguientes premisas:

(i) La resolución del TEAC, de 8 de febrero de 2018, impugnada ante la Sala de instancia, anuló la liquidación practicada por IRPF, concretando los términos en que debía practicarse la que se dictare en ejecución de la resolución (Fto. Sexto). En este extremo, declaró lo siguiente:

"En cuanto a la integración como rendimientos de capital mobiliario de los saldos detráidos de las cuentas bancarias de la empresa, por tratarse de la participación en fondos propios, este Tribunal considera que la regularización practicada por la Inspección es correcta, con alguna matización.

(...)

La Inspección ha calificado como dividendos a los rendimientos obtenidos de los saldos de las cuentas de titularidad compartida por ambos cónyuges, en la medida en que derivan de su participación en la sociedad, aduciendo que, por las condiciones de los perceptores (sólo dos y marido y mujer), no es necesario para acordar su distribución el acuerdo previo de la Junta de socios. Y los ha integrado en su base imponible al 140% de su importe, con una deducción por doble imposición del 40%. En cuanto al resto de las cantidades percibidas por la Sra. Clara, procedentes de la cuenta de la que es única titular, los ha encuadrado en el apartado 4º del art. 23.1 TRLIRPF ("Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o participe").

Sin embargo, y en este punto se estima lo alegado por la interesada, no pueden ser calificadas de dividendos las cantidades resultantes de los saldos de las cuentas bancarias de titularidad privada a través de las cuales se han gestionado ingresos y pagos de la sociedad. Esos saldos, en la medida en que son derivados por los socios a finalidades privadas, constituyen rendimientos del capital mobiliario en la modalidad de utilidad derivada de la condición de socio, pero de ningún modo pueden ser calificadas como dividendos, dado que falta el requisito fundamental para su consideración como tal, que se haya acordado su distribución por la Junta General de la entidad (aunque esta Junta sea de sólo dos socios y cónyuges entre sí).

(...)

Por tanto, deberá practicarse nueva liquidación por la Inspección, imputando a la Sra. Clara la parte correspondiente de los saldos de las cuentas bancarias destinados a fines particulares como rendimientos del capital mobiliario, teniendo en su totalidad la calificación de utilidad derivada de la condición de socio, y sin que proceda la integración al 140% al no constituir un dividendo".

(ii) Respecto de la sanción declaró en el Fto. Séptimo que la conducta de la recurrente era constitutiva de infracción tributaria, concurriendo el requisito subjetivo de culpabilidad, sin que se apreciara la existencia de interpretación razonable de la norma, pues se confirma la existencia de simulación, con utilización de medios fraudulentos que permiten calificarla como muy grave, debiéndose graduar en función del perjuicio económico (art. 191.3 y 4 LGT), todo ello conforme a lo señalado en el acuerdo sancionador. En suma, declara el órgano económico-administrativo de revisión que concurren los elementos objetivo y subjetivo para su imposición, desestimando las alegaciones de la recurrente y confirmando expresamente la procedencia de la sanción impuesta por ser ajustada a Derecho, y concluye en los siguientes términos:

"En consecuencia, procede desestimar también la alegación realizada sobre este punto, y confirmar la sanción impuesta, por estimarse que resulta ajustada a Derecho. No obstante, deberá ser objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota defraudada que resulte de la liquidación practicada con arreglo a lo expuesto en el anterior Fundamento de Derecho Sexto".

(iii) La recurrente en la instancia no impugnó en su demanda ese pronunciamiento del TEAC -que, como se ha expuesto, no anula la sanción-, sino que se limitó a cuestionar la existencia de simulación y a solicitar la nulidad de la liquidación y de la sanción.

(iv) La Sala de instancia confirma que existe simulación y, sin cuestionar que concurren en el caso los elementos objetivo y subjetivo necesarios para la imposición de sanción, anula la sanción en los siguientes términos:

"En lo que hace, por último, a la pretensión ejercitada respecto a la sanción, la anulación de la liquidación efectuada por el TEAC a través de la resolución impugnada en este proceso -en la que se ha ordenado la práctica de una nueva liquidación imputando a la Sra. Clara la parte correspondiente de los saldos de las cuentas bancarias particulares como rendimientos del capital mobiliario calificándolas en su totalidad como utilidad derivada de la condición de socio, en vez de dividendos-, debe ya dar lugar, sin necesidad de efectuar ulteriores consideraciones, a la anulación de la propia sanción que trae causa de la misma, en tanto al ser aquella expulsada del mundo del Derecho desaparece el presupuesto tenido en cuenta para la imposición de dicha sanción".

6. La Sala considera que la anulación de una liquidación acordada por el tribunal económico-administrativo como consecuencia de una estimación parcial por razones sustantivas no lleva consigo automáticamente la anulación de la sanción, siempre y cuando no se modifiquen los elementos objetivo y subjetivo de la sanción.

El TEAC podía examinar los elementos fácticos y jurídicos del tipo infractor analizado y, de considerar que no se producía alteración alguna en dichos elementos, confirmar la sanción impuesta, por resultar ajustada a Derecho, sin perjuicio de adaptar su importe, en ejecución, a lo que resulte de la liquidación.

En efecto, anulada la liquidación por razones sustantivas, los artículos 239.3 LGT y 66 RGRVA y la jurisprudencia que los interpreta, permiten que se dicte un nuevo acto de liquidación, dentro del plazo de un mes a contar desde el día en que la resolución del tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, incluido el registro de la Oficina de Relaciones con los Tribunales, con los efectos previstos en esos preceptos para el caso de que la ejecución se produzca una vez transcurrido dicho plazo.

Pues bien, la nueva liquidación se dictará en ejecución, con sujeción a lo resuelto por el órgano económico-administrativo, y conllevará que la sanción, también en ejecución, una vez que ha sido confirmada y que se ha comprobado que no se produce ninguna modificación de los elementos del tipo infractor, se adapte cuantitativamente a esa nueva liquidación en ejecución de lo resuelto por dicho órgano revisor.

Se trata de la mera modificación cuantitativa o reajuste del cálculo de la sanción como consecuencia de la modificación de la base de cálculo, precisamente por la modificación de la liquidación, lo que no conlleva necesariamente la anulación de la sanción cuando se haya examinado y confirmado, como aquí acontece, la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la sanción y la nueva sanción que se dicte en ejecución no comporte una alteración de dichos elementos.

7. En suma, la ejecución de la sanción, que ha sido confirmada, solo exige la adaptación de su importe a la nueva liquidación, sin que proceda su anulación, en el caso examinado y dadas las circunstancias concurrentes, por las siguientes razones.

En primer término, resulta relevante tener en cuenta que la parte recurrente en la instancia consintió en su recurso contencioso-administrativo el pronunciamiento del TEAC relativo a la sanción, dado que sólo combatió la

existencia de simulación. En efecto, como se ha expuesto, no impugnó en su demanda el pronunciamiento del TEAC -que no anula la sanción-, sino que se limitó a cuestionar la existencia de simulación y solicitar la nulidad de la liquidación y de la sanción, de forma que la resolución del órgano económico-administrativo, en cuanto confirma la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo inherentes a la sanción, no fue combatida en el recurso contencioso-administrativo.

En consecuencia, puede colegirse que, en las concretas circunstancias del caso, en que solo se combatió la existencia de simulación, sin que se suscitara debate sobre la conformidad a Derecho de la sanción, la Sala de instancia, una vez confirmada la existencia de simulación, debió de mantener inalterado el pronunciamiento de la sanción que, se reitera, no había sido combatido, y no proceder a su anulación, pues ello supone ir más allá de lo que realmente había sido motivo de impugnación. Pese a ello, excediéndose en su pronunciamiento y aun confirmando la existencia de simulación, anuló la sanción por el hecho de haberse anulado por el TEAC la liquidación, siendo buena prueba de ello los términos en que se pronuncia en el FJ octavo de la sentencia:

"En lo que hace, por último, a la pretensión ejercitada respecto a la sanción, la anulación de la liquidación efectuada por el TEAC a través de la resolución impugnada en este proceso -en la que se ha ordenado la práctica de una nueva liquidación imputando a la Sra. Clara la parte correspondiente de los saldos de las cuentas bancarias particulares como rendimientos del capital mobiliario calificándolas en su totalidad como utilidad derivada de la condición de socio, en vez de dividendos-, debe ya dar lugar, sin necesidad de efectuar ulteriores consideraciones, a la anulación de la propia sanción que trae causa de la misma, en tanto al ser aquella expulsada del mundo del Derecho desaparece el presupuesto tenido en cuenta para la imposición de dicha sanción".

En segundo lugar, ha existido un debate completo en vía revisora sobre la procedencia de la sanción, razonando el TEAC en su resolución de 8 de febrero de 2018 que "[...] la conducta de la recurrente sí es constitutiva de infracción tributaria. Al menos concurren en la misma la mínima negligencia que exige la norma"; que "[...] La obligada tributaria era plenamente conocedora de que en los años comprobados estaba simulando la realización de una actividad económica"; en relación con la interpretación razonable de la norma que "[...] La simulación es sinónimo de ocultación, pero también de engaño, por lo que no procede invocar dificultad a la hora de interpretar las normas tributarias aplicables, ni tampoco interpretación razonable de las mismas", añadiendo que "[...] Nada de razonable tiene el planteamiento que la obligada tributaria imprimió a su operatoria.."; que "[...] En el caso concreto que nos ocupa se estima que la conducta de la obligada tributaria no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable"; en relación con el criterio de graduación de ocultación que "[...] la Inspección no ha considerado la ocultación como criterio de graduación de la sanción...sino como elemento para la calificación de las infracciones como leves, graves o muy graves...En el presente caso la infracción cometida se ha calificado de muy grave de acuerdo con lo establecido en el art. 191.3 de la LGT"; y que "[...] En el presente caso toda la cuota defraudada deriva de la simulación de actividad realizada por la obligada tributaria, para lo que se ha servido de la emisión de facturas con datos falsos. Procede, por tanto, la calificación de la infracción como muy grave por la utilización de medios fraudulentos", concluyendo el órgano económico-administrativo en su resolución, tras razonar que concurría el tipo infringido y el elemento subjetivo de la culpabilidad, que:

"En consecuencia, procede desestimar también la alegación realizada sobre este punto, y confirmar la sanción impuesta, por estimarse que resulta ajustada a Derecho. No obstante, deberá ser objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota defraudada que resulte de la liquidación practicada con arreglo a lo expuesto en el anterior Fundamento de Derecho Sexto".

Como se ha expuesto, en este caso solo se trata de reajustar el cálculo de la sanción como consecuencia de la modificación de la base de cálculo, precisamente por la modificación de la liquidación, lo que no conlleva necesariamente la anulación de la sanción. En suma, supone trasladar al quantum de la sanción la estimación parcial de la liquidación acordada por el TEAC, pero ello no puede producir automáticamente la anulación de la sanción cuando se haya examinado y confirmado, como aquí acontece, la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la sanción y la nueva sanción que se dicte en ejecución no comporte una alteración de dichos elementos. La sanción se limita a seguir la suerte de la liquidación en un punto, el de su cuantificación.

Se reitera que la modificación afecta solo a su alcance o límite cuantitativo y no a la validez de la sanción, que no se ve afectada.

En último término, el principio de conservación de los actos permite mantener los actos ajenos a la causa de invalidez, siendo así que, en este caso, la adaptación del importe de la sanción a la nueva liquidación no tiene relevancia, en las circunstancias expuestas, para determinar su anulación.

Cuarto. *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, en las circunstancias concurrentes en el presente recurso y atendiendo a los términos en que se ha planteado el debate, en que la sanción no ha sido específicamente combatida en el recurso contencioso-administrativo, cabe declarar que si el Tribunal Económico-administrativo ha estimado parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte, por motivos de fondo, la liquidación dictada en un procedimiento inspector, para que la administración dicte una nueva liquidación ajustándose a lo resuelto por el órgano económico administrativo y, a su vez, ha confirmado la sanción impuesta por estimarla ajustada a Derecho, disponiendo únicamente su nueva cuantificación para adecuar su importe a la nueva base determinada en el acuerdo de liquidación, no existe causa de invalidez que afecte a la sanción y que obligue a su anulación, pues la mera modificación cuantitativa o reajuste de su cálculo, como consecuencia de la modificación de la base de cálculo, sin alterar los elementos objetivo y subjetivo de la sanción, no tiene relevancia para determinar su anulación.

Quinto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, pues la sentencia impugnada en casación resulta contraria a la doctrina jurisprudencial que hemos establecido, por lo que hemos de casar y anular la sentencia recurrida y desestimar el recurso contencioso-administrativo.

Sexto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.

Ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 23 de diciembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 510/2018, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Desestimar el mencionado recurso núm. 510/2018, interpuesto por la representación procesal de doña Clara contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de febrero de 2018, que estimó en parte el recurso de alzada formulado contra la resolución de 12 de diciembre de 2013 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra el acuerdo de liquidación practicado por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña en Barcelona, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, ejercicios 2005-2006, así como contra el acuerdo de imposición de sanción, declarando las citadas resoluciones administrativas ajustadas a Derecho.

Cuarto.

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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.