

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia n.º 619/2026 de 18 de mayo de 2026  
Sala de lo Contencioso-Administrativo  
Recurso n.º 3213/2024

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Procedimiento abreviado. Trámite de audiencia.** *No es necesario nuevo trámite de audiencia si la propuesta inicial de sanción coincide con la resolución sancionadora final.* La sentencia analiza si, en un procedimiento sancionador tributario abreviado iniciado antes de finalizar el procedimiento inspector del que deriva, es obligatorio emitir una nueva propuesta de sanción y conceder un nuevo trámite de audiencia una vez dictada la liquidación definitiva. El Tribunal concluye que no es necesario cuando la propuesta inicial de sanción y la resolución sancionadora final coinciden plenamente en los hechos imputados, su calificación jurídica y la sanción propuesta, ya que el contribuyente ya ha tenido oportunidad de conocer la acusación y formular alegaciones. Solo será exigible una nueva propuesta y un nuevo trámite de audiencia cuando la liquidación definitiva introduzca modificaciones que afecten a elementos esenciales de la sanción y obliguen a ajustar su importe o contenido. En el caso examinado, las sanciones finalmente impuestas coincidían íntegramente con las propuestas notificadas al inicio del procedimiento, por lo que el Tribunal considera que no se produjo indefensión y confirma la validez de las sanciones, desestimando el recurso de casación.

**TRIBUNAL SUPREMO****SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
ISAAC MERINO JARA  
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE  
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS  
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 619/2026**

Fecha de sentencia: 18/05/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3213/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/05/2026

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

Procedencia: SECCION 3ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TSJ DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

Síguenos en...



R. CASACION núm.: 3213/2024

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

## TRIBUNAL SUPREMO

### Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### Sección Segunda

#### Sentencia núm. 619/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 18 de mayo de 2026.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **3213/2024**,interpuesto por la procuradora doña Encarnación González Cano, en representación de **THREE QUARTERS FULL, S.L.**,contra la [sentencia dictada el 6 de febrero de 2024 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 1413/2022](#).

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**,bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada [sentencia de 6 de febrero de 2024, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso 1413/2022](#) interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional [«TEAR»] de la Comunidad Valenciana, de 21 de octubre de 2022, en relación con las liquidaciones por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido [«IVA»], ejercicio 2014 y acuerdo sancionador; y liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades [«IS»], ejercicio 2014 y acuerdo sancionador.

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

«**FALLAMOS:DESESTIMAMOS** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora D.<sup>a</sup> ENCARNACIÓN GONZÁLEZ CANO y asistida por el letrado D. FRANCISCO SERANTES PEÑA contra la Resolución de fecha 21 de octubre de 2022 número de reclamaciones 46-00357-2020; 46-00368-2020; 46-12377-2020; 46-12378- 2020; 46-12379-2020; 46-12380-2020, contra la liquidación por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicios 2014, del 2T al 4T por importe de 5.598'16 € y acuerdo sancionador por importe de 6.622'64 € y contra la Resolución de fecha 25 de octubre de 2022, número de reclamaciones 46/00369/2020 y 46/00367/2020, contra la liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2014 por importe de 9.039'39 € y acuerdo sancionador por el mismo concepto y ejercicios por importe de 9.697'06 €, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

Con expresa imposición de las costas en los términos expresados en el FD9 de la presente resolución» (sic).

##### SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

Síguenos en...



1.La procuradora doña Encarnación González Cano, en representación de la entidad Three Quarters, S.L., asistida del letrado don Francisco Serantes Peña, preparó 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:

- Los [artículos 24, 25 y 31 de la Constitución española \[«CE»\]](#) y los [artículos 50 a 53 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](#) (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»].

- El [artículo 25.7 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre](#), por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario [«RGRST»], en relación con los [artículos 34, 208.3 y 210.4 LGT](#), así como el [artículo 82 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas](#) [«LPACAP»].

- La [sentencia del Tribunal Supremo n.º 1580/2023, de 27 de noviembre \(RCA/947/2022, ECLI:ES:TS:2023:5526\)](#).

2.La Sala de instancia, por [auto de 5 de abril de 2024](#), tuvo por preparado el recurso de casación, con [emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo](#), habiendo comparecido la mercantil Three Quarters, S.L., como parte recurrente, y el Abogado del Estado, como parte recurrida, ante la 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 30 de abril de 2025](#), apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

*"[...] Determinar si, en el procedimiento sancionador abreviado iniciado con anterioridad a la terminación del procedimiento de regularización del que trae causa, cuando se dicte la liquidación que ponga fin a tal expediente es necesario que se emita en todo caso una nueva propuesta de sanción adecuada a la liquidación y se otorgue un nuevo trámite de audiencia o por el contrario, solo cuando se produzca una rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta de inspección que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado, es preciso, a tenor de lo dispuesto en el [artículo 25.7, párrafo segundo, del RD 2063/2004](#), que se emita una nueva propuesta de sanción rectificadas y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones.*

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

Los [artículos 208.3, 210.4 y 211.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria \[«LGT»\]](#) y el [artículo 25.7 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre](#), por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario [«RGRST»].

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](#)".

2.La procuradora doña Encarnación González Cano, en representación de la entidad Three Quarters, S.L., bajo la dirección letrada de don Francisco Serantes Peña, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 20 de junio de 2025, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas.

Ciñe su impugnación a la regularidad del procedimiento sancionador. Alega que ambos procedimientos sancionadores se inician concediendo audiencia al presunto infractor una vez incoada acta de disconformidad y en ambos se impone la sanción tras la oportuna liquidación, pero sin conceder un nuevo trámite de audiencia.

Reitera lo expuesto en su demanda, haciendo constar que la demanda se formuló antes de fijarse la jurisprudencia aplicable - [STS 27/11/2023 \(rec. cas. 947/2022\)](#) y [STS 7/5/2024 \(rec. cas. 7454/2022\)](#)- pero coincide plenamente con la decisión finalmente adoptada por el TS.

Parte de que la [STS 1807/2020, de 21 diciembre de 2020, Rec. 4992/2019 \(ECLI:ES:TS:2020:4507\)](#), confirmó que era posible iniciar un procedimiento sancionador antes de concluir el procedimiento de regularización normalmente mediante liquidación, siempre y cuando, entre otros motivos, se salvaguardara el principio acusatorio. El TS subrayó que el principio acusatorio se salvaba si la indeterminación inicial se concretaba con un posterior trámite de propuesta de resolución y consiguiente audiencia por quince días en el que se concretaran (ahora sí) convenientemente la propuesta de sanción y todos sus elementos.

En la jurisprudencia citada se recoge expresamente que el asunto tiene relevancia constitucional. Tras la cita de doctrina del TC considera que, ante una modificación de los elementos de la propuesta sancionadora, debe comunicarse al inculpado y ofrecer nuevamente un trámite esencial como es el de audiencia, ya que de lo contrario se produciría indefensión y vulneración del derecho de defensa y a la tutela judicial efectiva ( [art. 24 CE](#)), que deja denunciado a efectos de un hipotético recurso de amparo.

Síguenos en...



Cita la Circular 3/2018 de la Fiscalía General del Estado y el [art. 118 LECRIM](#), afirmando que si bien es cierto que la norma penal se aplica solo con matices al derecho administrativo, no es menos cierto que estamos en presencia de la base del Estado de Derecho.

Además, ha de conjugarse con el derecho a no declarar o a no autoimputarse, por lo que sostiene que "[...] en un momento inicial en el que los hechos no están concretados, siempre es digno de aplauso que se conceda un trámite de audiencia, pero lo que es imprescindible es concederlo cuando los hechos se han fijado o concretado mediante la oportuna liquidación".

Señala que es pacífica la doctrina del TS que concluye que la ausencia del trámite de audiencia es causa de nulidad radical o de pleno derecho, y que la [STS de 18 de mayo de 2020 recurso 5737/2017 \( ECLI:ES:TS:2020:1097 \)](#) afirma que se trata de un trámite sustancial, esencial.

Añade que la doctrina administrativa ha incorporado la tesis del TS, pues la resolución de 23/11/2021 (RG 5837/2018) NFJ084349 establece que en el caso de que presentadas unas alegaciones al expediente sancionador no hayan sido tenidas en cuenta, la consecuencia es la nulidad de pleno derecho de acuerdo con la jurisprudencia del TS.

Sobre la indefensión producida cita la [SAN de fecha 3/11/2021](#), confirmada por la [STS de 27/11/23](#). Asimismo, esgrime que las normas reglamentarias no pueden contravenir normas superiores. Señala que la sanción propuesta ha cambiado en el IS, por lo que debe darse oportunidad de alegar sobre la nueva propuesta de sanción.

Afirma que, en el momento inicial, cuando se concedió el trámite de audiencia no se tenía ni se podían tener todos los elementos que permitieran formular la propuesta de imposición de sanción en los términos adecuados para sancionar de acuerdo con ellos, pues la liquidación no había sido dictada, vulnerando claramente los preceptos legales y reglamentarios que obligan a incorporar todos los elementos de prueba obtenidos en la regularización. Y si la liquidación debía estar en el expediente sancionador, y se incorpora formalmente después de la propuesta de sanción, sin volver a dar nuevo trámite de audiencia, se incurriría también en nulidad radical. Añade que la LGT establece, entre otros derechos, que el presunto infractor ante una propuesta de sanción pueda obtener la reducción por conformidad con la sanción establecida en el [art 188.3 LGT](#), opción a ejercitar ese derecho que le fue sustraída a su representada por no haber dado nuevo trámite de audiencia con la nueva propuesta de sanción, por lo que no puede considerarse que se tratara de un trámite inútil e innecesario, sino más bien al contrario, absolutamente imprescindible, al tratarse de un procedimiento sancionador.

Además, postula el reconocimiento del derecho al reexamen de las sanciones al encontrarse en los supuestos que el TS ha considerado aplicable la denominada doctrina *Saquetti*, señalando que las sanciones cumplen con los denominados "criterios Engel", por lo que, entrando en el fondo, esgrime que los escritos y pruebas aportados no fueron siquiera valorados por la Sala de instancia o lo fueron de forma irrazonable e ilógica. A tal fin, se remite a los antecedentes de hecho contenidos en la demanda.

Finalmente, solicita que se fije la siguiente jurisprudencia:

"Cuando se dicte la liquidación que ponga fin a tal expediente es necesario que se emita en todo caso una nueva propuesta de sanción en la que se incluya la liquidación y se otorgue un nuevo trámite de audiencia en todo caso al interesado para que pueda formular alegaciones.

El trámite de alegaciones con la nueva propuesta sancionadora resulta esencial y su omisión supone la nulidad de pleno derecho del acuerdo sancionador ya que dicha omisión posee relevancia constitucional y determina la nulidad de lo actuado al lesionar manifiestamente derechos fundamentales ([art. 24 y 25 CE](#))".

Duce como pretensión que se case la sentencia recurrida y anule los acuerdos sancionadores y, para el caso de que se confirme alguno de los acuerdos sancionadores como consecuencia de la fijación de jurisprudencia, "[...] proceda al reexamen de las sanciones de acuerdo con la doctrina *Saquetti* acuerde anular los acuerdos sancionadores al resultar la prueba de indicios insuficiente, a la vista de la prueba desplegada en su descargo".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia fijando la doctrina que postulamos y case la STSJCV impugnada y declare la nulidad de los acuerdos de inspección y sancionadores".

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 29 de julio de 2025, en el que aduce que las sanciones propuestas (respecto de las que la recurrente tuvo oportunidad de alegar) y las impuestas fueron exactamente coincidentes.

Síguenos en...



Esgrime que la respuesta no puede hallarse en las [sentencias de la Sala de 27 de noviembre de 2023 \(RCA 947/2022; la " STS 2023"\)](#) y de 7 de mayo de 2024 (RCA 7454/2022; la "STS 2024") pues lo decisivo en éstas -a efectos de las decisiones adoptadas en ellas- era que entre la propuesta sobre la que el interesado había dispuesto del trámite de audiencia y el acuerdo sancionador se había producido una modificación, pero esto no sucede en el caso que nos ocupa, donde no hay la más mínima variación entre propuesta de resolución y resolución sancionadora, ni se alega omisión del trámite de audiencia (salvo para reclamar un segundo trámite tras la liquidación) ni indefensión material alguna.

La motivación de la STS 2023 y STS 2024 giraron en torno a la existencia de esa diferencia, variación, rectificación o discrepancia, como es fácilmente comprobable. En el presente recurso lo que se pregunta es si cuando no sucede tal cosa es, de todos modos, igualmente necesario que tras el acuerdo de liquidación se formule una nueva (una segunda) propuesta de resolución.

Afirma el Abogado del Estado que las SSTS de 2020 no avalan la tesis de la recurrente. Estas sentencias concluyeron que es conforme a Derecho iniciar el procedimiento sancionador antes de la terminación del procedimiento de comprobación o inspección. La recurrente sostiene que, siendo esto así (no lo ha discutido), esa misma jurisprudencia avalaría la necesidad de formular una (nueva) propuesta de resolución después del acuerdo de liquidación.

La reflexión de la Sala, teniendo en cuenta la cuestión a la que entonces se enfrentaba (la posibilidad de iniciar el procedimiento sancionador antes de la liquidación), versaba sobre la *hipótesis* de que en el momento inicial del procedimiento sancionador no estuvieran concretados los referidos "*elementos esenciales*", lo cual, en pura hipótesis, es posible. Pues bien, incluso si no estuvieran concretados, la Sala consideró posible iniciar el procedimiento sancionador justamente porque en el seno de éste sería posible, en un momento posterior, completarlos y concretarlos mediante el trámite adecuado, que a su vez debería permitir al interesado ejercitar su derecho de defensa. Es posible que al tiempo de iniciarse ya exista concreción completa o que no, y en este segundo caso sería preciso concretar y habilitar la defensa después.

La Sala, al redactar este pasaje, está pensando en el procedimiento sancionador *general*, no en los "*supuestos de tramitación abreviada previstos en el artículo 210.5 de la LGT*", pues en estos la propuesta de resolución se hace coincidir con la iniciación.

El art. 24.2 del RGRST *solo* exige nuevo trámite alegatorio en determinados casos de rectificación de la propuesta, pero no si no hay alteración alguna de ésta.

Concluye afirmando que "[e]n suma, no hay duda de que, (i) aceptada jurisprudencialmente la iniciación del procedimiento sancionador antes del acuerdo de liquidación, (ii) habiéndose formulado una propuesta de resolución sancionadora inobjetable (pues contenía todos los "elementos esenciales"), (iii) sustanciado el trámite de audiencia y (iv) adoptado el acuerdo sancionador en estricta conformidad con la propuesta, ninguna norma constitucional, legal o reglamentaria, ninguna doctrina o jurisprudencia, imponen formular otra vez la propuesta y cursar un nuevo trámite de alegaciones. Éste no sería sino una duplicación superflua del ya efectuado; no se ha alegado que tuviera o pudiera tener ningún contenido o virtualidad diferente o adicional al que ya se realizó"

Sostiene que la cuestión de interés casacional objetivo merece la siguiente respuesta:

"En el procedimiento sancionador abreviado iniciado con anterioridad a la terminación del procedimiento de regularización del que trae causa, los derechos del interesado se satisfacen plenamente mediante la notificación de la propuesta de resolución y la concesión de plazo para alegaciones, incluso si esa propuesta se formula y notifica antes de la liquidación.

En los casos en que el acuerdo sancionador es en todo coincidente con la propuesta de resolución -sin variación alguna- que había sido notificada al interesado con indicación de sus derechos a alegar, aportar documentos y otros medios para su defensa, no ha lugar a añadir ningún otro trámite de audiencia. Esto, por más que la propuesta hubiera sido notificada antes de notificarse el acuerdo de liquidación al que está vinculado el procedimiento sancionador".

Por lo expuesto, considera que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicita su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

#### **QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 1 de septiembre de 2025, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 18 de marzo de 2026, se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 5 de mayo de 2026, fecha en que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

Síguenos en...



**FUNDAMENTOS DE DERECHO****PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.**

1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si, en el procedimiento sancionador abreviado iniciado con anterioridad a la terminación del procedimiento de regularización del que trae causa, cuando se dicte la liquidación que ponga fin a tal expediente es necesario que se emita en todo caso una nueva propuesta de sanción adecuada a la liquidación y se otorgue un nuevo trámite de audiencia o por el contrario, solo cuando se produzca una rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta de inspección que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado, es preciso, a tenor de lo dispuesto en el [artículo 25.7, párrafo segundo, del RD 2063/2004](#), que se emita una nueva propuesta de sanción rectificadora y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones.

2.Los datos relevantes para la resolución del recurso son los siguientes:

2.1.La recurrente fue objeto de unas actuaciones inspectoras, que se iniciaron el 27 de junio de 2018, en las que se apreció la existencia de una simulación absoluta atinente a los servicios prestados a una serie de empresas que ampararon la emisión de unas facturas y se consideraron inexistentes. Estas actuaciones determinaron la emisión de distintas liquidaciones relativas al IVA, periodos 2T a 4T de 2014, y al IS, ejercicio 2014, con resultado en todo caso de cuota a ingresar.

2.2.No hay controversia en que, con carácter previo al dictado de tales liquidaciones, se iniciaron dos procedimientos sancionadores que culminaron en la imposición de sendas sanciones. Las sanciones correspondientes tanto al IVA como al IS se cuantificaron en la misma cifra que había sido consignada en la propuesta inicial.

2.3.Frente a los citados acuerdos la recurrente interpuso ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana una serie de reclamaciones económico-administrativas que fueron acumuladas y desestimadas mediante resoluciones de 21 y 25 de octubre de 2022.

2.4.Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra estas resoluciones, la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del [Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana](#) lo [desestimó en sentencia de 6 de febrero de 2024](#), con fundamento en que resulta acreditado que se produjo un negocio simulado, ya que se facturaron a terceras empresas servicios inexistentes, lo que hizo procedente la regularización practicada y, por lo que respecta a las sanciones impuestas, en que el procedimiento sancionador en el que se acordaron no incurre en ningún vicio de nulidad de pleno derecho, no siendo relevante que se hubiera iniciado sin que hubiese concluido la regularización de la que traía causa, así como en que la culpabilidad en la conducta de la sancionada estuvo correctamente motivada.

Esta sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

**SEGUNDO. Marco normativo.**

1.Conforme al auto de admisión, se plantea la necesidad de interpretar los [artículos 208.3, 210.4 y 211.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria \[«LGT»\]](#), y el [artículo 25.7 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre](#), por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario [«RGRST»].

2.El [artículo 208 de la LGT](#), que lleva por rúbrica *Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias*, dispone en su apartado 3º que:

"3. Los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos:

a) A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia.

b) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.

c) Los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley".

3.Asimismo, el [artículo 210 de la LGT](#), relativo a la *Instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria*, determina en el apartado 4º que:

"4. Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad.

En la propuesta de resolución se concretará asimismo la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos.

Síguenos en...

La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos".

4. Igualmente, el artículo 211, atinente a la *Terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria*, señala en el apartado 1º que:

"1. El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad.

Cuando en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección el interesado preste su conformidad a la propuesta de resolución, se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique al interesado acuerdo con alguno de los contenidos a los que se refieren los párrafos del apartado 3 del artículo 156 de esta ley".

5. Por último, el artículo 25.7 del RGRST recoge:

"7. Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique un acuerdo en el que rectifique los errores materiales apreciados en la propuesta, ordene completar las actuaciones practicadas dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, dicte resolución expresa confirmando la propuesta de sanción o rectifique la propuesta por considerarla incorrecta. Cuando la referida notificación no se produzca en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, esta actuación carecerá de efecto frente al interesado.

En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta, la nueva propuesta de sanción se notificará al interesado dentro del mismo plazo de un mes antes citado. En dicha notificación se deberá indicar al interesado su derecho a formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 15 días contados desde el siguiente a la notificación. Si el interesado presta su conformidad a la rectificación realizada, la resolución se considerará dictada en los términos del acuerdo de rectificación y se entenderá notificada por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique resolución expresa confirmando la propuesta. Si hubiese transcurrido el plazo de alegaciones sin que se hayan producido o si el interesado manifiesta su disconformidad, el órgano competente para imponer la sanción notificará expresamente la resolución".

### **TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.**

1. Ya se ha expuesto que la cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se circunscribe a determinar si en el procedimiento sancionador abreviado iniciado con anterioridad a la terminación del procedimiento de regularización del que trae causa, cuando se dicte la liquidación que ponga fin a tal procedimiento, debe en todo caso emitirse una nueva propuesta de sanción adecuada a la liquidación y otorgarse un nuevo trámite de audiencia o por el contrario, solo cuando se produzca una rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta de inspección que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado, es preciso que se emita una nueva propuesta de sanción rectificadora y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones.

2. Tal como recoge el auto de admisión, hay que partir de que la [Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020, dictada en el recurso de casación 1993/2019](#) (ECLI:ES:TS:2020:2687) avaló la legalidad del inicio del procedimiento sancionador con carácter previo a la finalización del procedimiento de aplicación de los tributos en el que se detectan los indicios de infracción, declarando que «( [ni el artículo 209.2 LGT](#), ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del [artículo 12 LGT](#), establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 RGRST que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del [artículo 24.2 CE](#), y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa.».

En el fundamento jurídico cuarto de la sentencia cit., puntos 3 y 4, se declara lo siguiente:

"[...] **3.** En consecuencia, aunque con carácter general está previsto que se informe al obligado tributario de la acusación en el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador, el [artículo 24.2 CE](#) no impide -y las previsiones legales existentes al respecto tampoco lo hacen- que en dicho acuerdo no se lleve a cabo una descripción completa y acabada de la acusación existente contra él siempre y cuando (1) los elementos esenciales del hecho sancionable y su calificación jurídica se comuniquen al obligado tributario en un momento posterior (y siempre antes, claro está, de la finalización del procedimiento), y (2) el interesado

Síguenos en...



disponga «de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa previa a la toma de decisión y, por ende, que la Administración siga un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga»( STC 59/2014, de 5 de mayo, FJ 3).

4.Pues bien, a nuestro juicio, estas circunstancias concurren en todos aquellos casos en los que, habiéndose iniciado el procedimiento sancionador tributario por la supuesta comisión de una infracción tributaria de perjuicio económico antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación con el que finaliza el procedimiento inspector, y pudiendo existir, en consecuencia, cierta indeterminación inicial en la formulación de la acusación, los hechos antijurídicos atribuidos al obligado tributario, su calificación jurídica, y la sanción que corresponde imponer se concretan posteriormente por parte de la Administración en el expediente sancionador, concreción que bien puede producirse en la propuesta de resolución sancionadora a que se refieren los [artículos 210.4 LGT](#) y 23.5 RGRST, que, de conformidad con estos mismos preceptos, deberá ir sucedida del correspondiente trámite de alegaciones de quince días durante los cuales el interesado "podrá alegar cuanto considere conveniente y presentar los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos", mediante el cual se materializaría, en estos casos, y en último término, el ejercicio del derecho de defensa".

De estos pasajes de la sentencia, la recurrente deduce que la compatibilidad de tal doctrina con el respeto y garantía de los derechos a ser informado de la acusación y de defensa requiere una concreción *posterior* acuerdo de liquidación de los hechos imputados, su calificación jurídica y la sanción que corresponda, de tal forma que, en estos casos, no basta la determinación de tales elementos en el momento de iniciarse el procedimiento sancionador sino que requiere un nuevo trámite procedimental, posterior al dictado del acuerdo de liquidación, en el que se informe de la acusación y se dé audiencia al interesado.

Asimismo, [esta Sala y Sección en la Sentencia de 27 de noviembre de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 947/2022 \(ECLI:ES:TS:2023:5526\)](#), invocada en el escrito de preparación, y posteriormente en la de 7 de mayo de 2024, dictada en el recurso de casación núm. 7454/2022 ( [ECLI:ES:TS:2024:2674](#)), cuya fecha es posterior a la sentencia objeto del presente recurso de casación, sostuvo cuanto sigue:

«[...] cuando se produzca una estimación parcial de las alegaciones formuladas al acta de disconformidad en el procedimiento de regularización que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado, es necesario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 25.6, párrafo segundo, del RD 2063/2004, de 15 de octubre, Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (renumerado actualmente como artículo 25.7), que se emita una nueva propuesta de sanción rectificada y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones, de manera que en caso de que no se haya otorgado tal plazo no cabe su subsanación a posteriori.»

3.En el caso que se examina no resulta controvertido que las propuestas de sanción formuladas al inicio de los procedimientos sancionadores abreviados, de las que se dio plazo a la recurrente para formular alegaciones, basadas en las actas incoadas por el IVA e IS ejercicio 2014, se corresponden íntegramente con los acuerdos sancionadores finalmente dictados, de forma que las sanciones propuestas, respecto de las que la recurrente tuvo oportunidad de alegar, y las impuestas fueron exactamente coincidentes.

Partiendo de esa premisa, lo que procede ahora examinar es si en un caso, como el que nos ocupa, en el que no existe la más mínima discordancia entre la propuesta de resolución y la resolución sancionadora, es en todo caso necesario que, tras el acuerdo de liquidación, se formule una nueva propuesta de resolución con nuevo trámite de audiencia.

Las [SSTS de 27 de noviembre de 2023 \[rec. cas. 947/2022 \( ECLI:ES:TS:2023:5526\)\]](#), y 7 de mayo de 2024 [rec. cas. 7454/2022 ( [ECLI:ES:TS:2024:2674](#))], invocadas por la recurrente, no sirven para resolver la cuestión ahora suscitada pues toda su motivación versa en relación a la modificación producida entre la propuesta de sanción, sobre la que el interesado había dispuesto del trámite de audiencia, y el acuerdo sancionador final dictado, cuestión que, como se ha indicado, no concurre en el presente caso.

4.En relación con la [STS de 23 de julio de 2020 \[rec. cas. 1993/2019 \(ECLI:ES:TS:2020:2687\)\]](#) hay que partir de que estableció una doctrina, consistente en la posibilidad legal de iniciar el procedimiento sancionador antes de la terminación del procedimiento de comprobación o inspección al que aquel está anudado, que no se replantea en el presente recurso. En efecto, no se discutió en la instancia ni se discute ahora en casación la regularidad procedimental de lo acontecido, salvo en la concreta cuestión de si era indispensable una nueva propuesta de resolución y un nuevo trámite de audiencia tras el acuerdo de liquidación.

Y lo acontecido en el presente recurso ha sido lo siguiente:

(i)Se sigue un procedimiento de inspección, en el que se levanta acta que constata que procede regularizar las obligaciones tributarias en el sentido de una mayor tributación.

(ii)Sobre la base del contenido de esa acta se considera que hay indicios de infracción tributaria, por lo que se decide iniciar el procedimiento sancionador.

Síguenos en...



(iii) Se da el caso descrito en el [art. 210.5 de la LGT](#), pues al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encuentran en poder del órgano competente todos los elementos que permiten formular la propuesta de imposición de sanción. Dándose ese presupuesto de hecho, se aplicó la consecuencia jurídica dispuesta por la norma legal: la propuesta de imposición de sanción se incorporó al acuerdo de iniciación ("tramitación abreviada" en términos del art. 23.6 del Reglamento general del régimen sancionador tributario), y esa propuesta se notificó al presunto infractor con plazo para alegaciones y uso de los medios que considerara adecuados para su defensa.

(iv) La propuesta incluyó los hechos antijurídicos atribuidos al obligado tributario, su calificación jurídica, y la sanción que correspondía imponer.

(v) Por último, el procedimiento sancionador concluyó con un acuerdo sancionador coincidente en todo con la propuesta.

5. En los supuestos de tramitación abreviada previstos en el [artículo 210.5 de la LGT](#), en los que la propuesta de resolución se hace coincidir con la iniciación del procedimiento, esta propuesta de resolución es elemento idóneo para hacer efectivo el derecho a ser informado de la acusación, por ser presupuesto de esta tramitación abreviada que en ese momento inicial ya se encuentren "en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción".

Pues bien, cuando en esa propuesta de resolución se contienen todos los elementos esenciales para ejercitar el derecho de defensa, como son los hechos antijurídicos atribuidos al obligado tributario, su calificación jurídica, y la sanción que correspondería imponer, y esos elementos se mantienen inalterados en la resolución sancionadora, la consecuencia será que no procede dictar una nueva propuesta de resolución con un nuevo trámite de audiencia.

Ello solo será necesario en los casos en que, tras el acta de disconformidad y de la propuesta de resolución sancionadora, en el curso de los procedimientos, tenga lugar una alteración de esos elementos esenciales. En estos casos de alteración, el art. 24.2 del RGRST exige nuevo trámite alegatorio en determinados casos de rectificación de la propuesta, pero no si no hay alteración alguna de ésta.

El [art. 208.3 de la LGT](#) enumera los derechos que el procedimiento sancionador debe garantizar: en lo que aquí interesa, a "ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer" y a "formular alegaciones y utilizar los medios de defensa". A lo mismo apunta, desde otra perspectiva, el art. 210.4 de la norma legal.

Estos derechos se hicieron efectivos mediante la notificación de la propuesta de resolución, y si bien la cuestión que se suscita es si debe reiterarse el trámite después de dictarse el acuerdo de liquidación, aunque no exista alteración o rectificación alguna respecto de la propuesta de resolución, la respuesta ha de ser negativa pues si el derecho a la inalterabilidad no se proyecta sobre elementos secundarios e irrelevantes para el derecho de defensa, sino solo sobre elementos esenciales, es impensable que este derecho se pueda considerar vulnerado si no ha existido ninguna alteración.

6. Tampoco la [STS de 23 de julio de 2020 \[recurso de casación 1993/2019 \(ECLI:ES:TS:2020:2687\)\]](#) avalaría la tesis de la recurrente, pues en ella la Sala examina un supuesto en que en el momento inicial del procedimiento sancionador no estuvieran concretados los "elementos esenciales" de la acusación, consistente en "el derecho a conocer los cargos que se formulan contra el expedientado y el consiguiente derecho a la inalterabilidad de los hechos esenciales objeto de acusación y sanción" que son "el relato de los hechos, la calificación jurídica de los mismos y sus consecuencias jurídicas, esto es, la concreción de la sanción a imponer", en cuyo caso estima la Sala que la propuesta de resolución es instrumento idóneo para hacer efectivo el derecho a ser informado de la acusación, declarando que "los hechos antijurídicos atribuidos al obligado tributario, su calificación jurídica, y la sanción que corresponde imponer se concretan posteriormente por parte de la Administración en el expediente sancionador, concreción que bien puede producirse en la propuesta de resolución sancionadora a que se refieren los [artículos 210.4 LGT y 23.5 RGRST](#)".

En definitiva, está pensando la Sala en el procedimiento sancionador *general*, pero no en un supuesto de tramitación abreviada en cuya propuesta de resolución se contienen todos los elementos esenciales de la acusación, propuesta que se mantiene en su integridad en la resolución sancionadora.

7. En último término pretende la recurrente, invocando la doctrina *Saqueti*, que entrando en el fondo se examine nuevamente la sanción, esgrimiendo que los escritos y pruebas aportados no fueron siquiera valorados por la Sala de instancia o lo fueron de forma irrazonable e ilógica.

La doctrina jurisprudencial establecida por esta Sala en la [STS de 25 de noviembre de 2021 \(RCA 8156/2020\)](#), entre otras, dispuso que la exigencia de revisión por un tribunal superior de la sentencia confirmatoria de una resolución administrativa por la que se impone una sanción de naturaleza penal, a que se refiere el [artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH](#), en la interpretación dada por la [sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020, en el asunto Saqueti c. España](#), puede hacerse efectiva mediante la interposición del recurso de casación, precisando que la existencia de una infracción de naturaleza penal no comporta,

sin más, la admisión del recurso de casación pero sí comporta hacer una interpretación en favor del interés casacional objetivo a los efectos de la admisión del recurso.

En suma, la doctrina *Saqueti* habilita para hacer una interpretación en favor del interés casacional objetivo a los efectos de la admisión del recurso, pero, una vez admitido, como aquí ha ocurrido en virtud de [auto de la Sección Primera de 30 de abril de 2025](#), es obvio que corresponde a la parte justificar que las sanciones impuestas cumplen los "criterios Engel", entre otros, que sea una sanción grave, y argumentar cumplidamente sobre el pronunciamiento desestimatorio de la sentencia de instancia. En efecto, el derecho a la doble revisión judicial de la declaración de culpabilidad o condena que se contiene en el [artículo 2 del Protocolo nº 7 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales -CEDH-](#), no modifica -en este caso- la perspectiva jurídica con que se ha de acometer la pretensión invalidatoria ejercitada frente a las sanciones, pues, como se ha expuesto, en aras de la estricta observancia de dicha doctrina -y del derecho que contiene- se admitió el recurso de casación y se hizo efectivo, con ello, el derecho del recurrente a esa doble revisión jurisdiccional de la sanción administrativa, pero una vez admitido corresponde a la recurrente argumentar cumplidamente sobre el pronunciamiento desestimatorio de la sentencia impugnada en casación.

En otras palabras, la mera invocación de la doctrina *Saqueti* permite a este Tribunal Supremo, una vez garantizada la doble revisión judicial de la sanción, adoptar frente al asunto una posición diferente, más abierta, que la que se hubiera acometido fuera del ámbito reconocido en aplicación de aquella doctrina.

En el caso que se enjuicia se advierte que la recurrente se ha limitado a afirmar apodícticamente el cumplimiento de los "criterios Engel" y a aseverar que los escritos y pruebas aportados no fueron valorados por la Sala de instancia o lo fueron de forma irrazonable e ilógica, pero sin efectuar en el escrito de interposición una argumentación impugnatoria y un esfuerzo dialéctico suficiente como para demostrar que, a la postre, los acuerdos de imposición de sanción -que se encuentran en el origen del recurso- se proyectan sobre una conducta no culpable o, en general, son ilícitos porque se ha sancionado sin motivos para ello.

#### **CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.**

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que en el procedimiento sancionador abreviado iniciado con anterioridad a la terminación del procedimiento de regularización del que trae causa, los derechos del interesado se satisfacen plenamente mediante la notificación de la propuesta de resolución y la concesión de plazo para alegaciones, incluso si esa propuesta se formula y notifica antes de la liquidación.

En los casos, como el examinado en este recurso, en que el acuerdo sancionador es en todo coincidente con la propuesta de resolución que había sido notificada al interesado con indicación de sus derechos a alegar, aportar documentos y otros medios para su defensa, no ha lugar a otorgar un nuevo trámite de audiencia, aunque la propuesta hubiera sido notificada antes de notificarse el acuerdo de liquidación al que está vinculado el procedimiento sancionador.

Solo será necesario que se emita una nueva propuesta de sanción adecuada a la liquidación y se otorgue un nuevo trámite de audiencia cuando se produzca una rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta de inspección, que afecte a los elementos esenciales del derecho de defensa y que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado.

#### **QUINTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.**

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto y la aplicación al caso de la doctrina referida nos lleva a la desestimación del recurso de casación.

#### **SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA](#), no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

#### **FALLO**

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 expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

**Segundo.** No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Encarnación González Cano, en representación de **THREE QUARTERS FULL, S.L.**, contra la [sentencia pronunciada el 6 de febrero de 2024 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana](#), en el recurso 1413/2022.

**Tercero.** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Síguenos en...



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).

Síguenos en...

