

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 744/2025 de 12 de junio de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 865/2023****SUMARIO:**

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por reclamaciones o recursos. Ejecución de resoluciones y sentencias. Recurso contra la ejecución. En el presente recurso el recurrente solicitó al amparo del art. 76 LJCA que se declarara la satisfacción extraprocesal de carácter parcial y no total, porque, si bien se había anulado la liquidación dictada en relación con el IRPF de los ejercicios 2008 y 2009 por haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar, sin embargo, no había sido formalmente anulada por la AEAT la sanción dictada en relación con el IRPF de los ejercicios 2008 y 2009, añadiendo que el presente recurso no había perdido completamente su objeto, sino que se requería un pronunciamiento de la Sala de instancia en relación con la viabilidad jurídica de la sanción impuesta. A la vista de los hechos recogidos en el apartado de hechos probados debemos indicar que no es cierto que el TEAR haya declarado la nulidad de la liquidación objeto del presente recurso contencioso-administrativo, lo que sí llevaría implícito la anulación de la sanción. Sin embargo, la resolución del TEAR se asienta sobre la consideración de que el procedimiento inspector estaba prescrito por lo que deberemos abordar a continuación dicha cuestión. La resolución del TEAR que anuló el acuerdo por el que, a su vez, se había anulado el acuerdo sancionador por el que se imponía una sanción derivada de la propuesta A51- NUM003, por importe total de 332.826,71 euros, dicha resolución se fundó en que el procedimiento inspector estaba prescrito, aunque el acuerdo de liquidación no era objeto de examen en ese recurso sino en la reclamación interpuesta ante el TEAC. La resolución del TEAC que revisa la liquidación estimó que el procedimiento inspector no había prescrito. Debe distinguirse entre lo que es la pretensión suscitada ante la Administración y luego ante la jurisdicción, en cuanto objeto del proceso, y los motivos que fundan la pretensión, que tienen que ver, no con la delimitación del objeto, sino con las razones jurídicas, argumentos, mediante los que se apoya la pretensión. En el caso de autos la sentencia impugnada acertó al entender que las pretensiones ejercitadas ante el TEAR y el TEAC eran distintas y se referían a distintos acuerdos, y, distinguió con precisión lo que son motivos de impugnación o razones jurídicas. Compartimos plenamente el criterio de la Sala de Instancia que entendió que el procedimiento inspector finaliza con la notificación del acuerdo de liquidación y no con la emisión del informe previsto en el art. 235.3º LGT, y, que, por tanto, el procedimiento inspector no había prescrito.

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

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 744/2025**

Fecha de sentencia: 12/06/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Síguenos en...



Número del procedimiento: 865/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/06/2025

Ponente: Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo

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

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

Transcrito por: RMG

Nota:

R. CASACION núm.: 865/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 744/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 12 de junio de 2025.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados y las Excmas. Sras. Magistradas indicados al margen, el recurso de casación núm. 865/2023, interpuesto por D. Plácido, representado por la procuradora D.^a Ana Rayón Castilla, y asistido de la letrada D.^a Eva María Martín Díaz, contra la sentencia dictada el 17 de marzo de 2022, - aclarada por auto de 15 de julio de 2022-, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 838/2019.

Ha comparecido como recurrido el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 17 de marzo de 2022, -aclarada por auto de 15 de julio de 2022-, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 838/2019.

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

«[...] DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo nº 838/2019 interpuesto por la representación procesal de D. Plácido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 10 de julio de 2019 que estima en parte las reclamaciones económico administrativas, acumuladas, interpuestas contra el acuerdo de liquidación de fecha 31 de marzo de 2017, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008 y 2009, y contra el acuerdo de imposición de sanción de fecha 31 de marzo de 2017 por el mismo concepto y ejercicios Con imposición de costas a la parte recurrente».

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.La procuradora D.^a Ana Rayón Castilla, en representación de D. Plácido mediante escrito de 11 de octubre de 2022 preparó recurso de casación contra la expresada sentencia de 17 de marzo de 2022.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como infringidos: (i) Los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución Española; el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público [«LRJSP»] y el artículo 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en relación con los artículos 218.1, 241 y 241 ter de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»], (ii) El artículo 76 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción

Síguenos en...



Contencioso-Administrativa [«LJCA»], en relación con los artículos 218.1, 229 y 241 ter LGT y con el artículo 9.3 CE.

2.La Sala a quo, tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 30 de enero de 2023, habiendo comparecido la procuradora D.^a Ana Rayón Castilla, en nombre de don Plácido, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

TERCERO.- Admisión al recurso de casación.

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 28 de febrero de 2024, consideró que concurría interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en virtud del artículo 88.2.f) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], en la cuestión jurídica consistente en:

«[...] 1) Determinar si un órgano judicial está obligado a apreciar la satisfacción extraprocésal, con efecto extintivo del proceso, cuando la parte recurrente haya visto anulada la propia resolución administrativa recurrida, por causa de la estimación de una reclamación económico-administrativa distinta a la que determina el propio recurso judicial, aunque afecta al mismo acto, aquí de liquidación.

2) En particular, determinar las consecuencias de la estimación de un procedimiento de ejecución por parte de un tribunal económico administrativo regional, en tanto comporte la anulación de la liquidación dictada en cumplimiento de una anterior resolución, en la hipótesis de dicho acuerdo de liquidación hubiese sido confirmado, en otro procedimiento tramitado de manera simultánea - y antagónica con la decisión anterior-, por el Tribunal Económico-Administrativo Central. En suma, si cabe mantener vivo un proceso judicial seguido frente a un acto que la Administración ha declarado nulo».

CUARTO.- Interposición del recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrente).

La procuradora D.^a Ana Rayón Castilla, en representación de D. Plácido, interpuso recurso de casación mediante escrito de 25 de abril de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

En dicho escrito estructura su defensa en dos apartados:

1.En primer lugar, alega que se ha producido una infracción de los artículos 9.3 de la Constitución Española -principios de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos-, y 103.1 CE -principio de eficacia en el actuar de la Administración, pero con sometimiento pleno a la ley y al Derecho-, así como del artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y del artículo 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que establecen el derecho a una buena administración, reiteradamente acogido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia tributaria, puestos en relación con los artículos 218.1 y 241.1 y 3 LGT, preceptos que deberían haber sido tomados en consideración por la Sala a quo para respetar en su resolución el principio que impide a la Administración tributaria ir contra sus propios actos.

Sostiene que si la Administración tributaria no estaba de acuerdo con la resolución dictada en primera instancia por el TEAR de Madrid en el recurso contra la ejecución, el director competente de la AEAT debió recurrirla en alzada: (i) porque estaba legitimado para hacerlo, como el pie de recurso de la resolución del TEAR de Madrid de 28 de enero de 2021 expresamente recoge, y (ii) porque entonces conocía o debía conocer el criterio sostenido por el TEAC en la resolución impugnada en el recurso contencioso-administrativo 838/2019, que era contrario a la prescripción del derecho a liquidar el IRPF correspondiente a los ejercicios 2008 y 2009 defendida por el TEAR de Madrid, y dicho recurso contencioso-administrativo todavía estaba pendiente de señalamiento para votación y fallo ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional.

Afirma que la conclusión a la que llega la Sala a quo en la sentencia recurrida de que no existe satisfacción extraprocésal parcial, sino dos pronunciamientos contradictorios entre órganos económico-administrativos distintos, haciendo recaer sobre el obligado tributario las consecuencias desfavorables que de ahí deriven, pues se limita a reconocer «la facultad de la Administración de adoptar las decisiones que estime convenientes ante la existencia de tales resoluciones con diferente criterio y en distinto sentido» (sic), infringe nítidamente la doctrina de los actos propios y el principio de buena administración, al prescindir o minusvalorar las

Síguenos en...

consecuencias jurídicas de dos hechos no controvertibles: el primero, que la resolución del TEAR de Madrid de 28 de enero de 2021 devino firme como resultado de la decisión del órgano competente de la Administración tributaria de no interponer contra ella el recurso de alzada ordinario, lo que hubiera permitido al TEAC ratificar o rectificar su tesis sobre la prescripción del derecho a liquidar el IRPF de los ejercicios 2008 y 2009, evitando así la existencia de dos pronunciamientos contradictorios (decisión de no interponer recurso de alzada ordinario como primer e inequívoco acto propio), y el segundo, que la propia Administración tributaria procedió a ejecutar esa resolución del TEAR de Madrid (ejecución que es un segundo e inequívoco acto propio).

Expone que la decisión de no recurrir en alzada ordinaria la resolución del TEAR de Madrid de 28 de enero de 2021 y la posterior ejecución de esa resolución son actos propios inequívocos de la Administración tributaria, que deberían haber llevado su representante en el proceso contencioso-administrativo seguido contra la previa resolución del TEAC a no oponerse a la satisfacción extraprocésal interesada por el recurrente, al amparo del artículo 76 LJCA, y a la Sala sentenciadora a declararla, aun en contra del criterio del abogado del Estado.

2. En segundo lugar aduce la infracción del artículo 76 LJCA, en relación con los artículos 218.1, 229 y 241 ter LGT, que conculca la seguridad jurídica garantizada por el artículo 9.3 CE, preceptos que deberían haber sido correctamente aplicados y considerados por la Sala a quo para no negar la existencia satisfacción extraprocésal y para no hacer recaer así sobre el recurrente -que se ha limitado a seguir las vías impugnatorias legalmente habilitadas y expresamente informadas- las consecuencias negativas derivadas de la contradicción entre la resolución recurrida del TEAC, cuyo criterio comparte la Sala sentenciadora, y la resolución firme y ejecutada del TEAR de Madrid, cuyo criterio no comparte dicha Sala, prescindiendo del diferente ámbito competencial entre ambos órganos económico-administrativos y de la necesidad de declarar lesivas las resoluciones económico-administrativas firmes para poder revisar las eventuales infracciones del ordenamiento jurídico en que pudieran incurrir en la vía contencioso-administrativa.

En opinión del recurrente la Sala sentenciadora debió acordar el archivo de las actuaciones por satisfacción extraprocésal de la pretensión en la vía administrativa de revisión y la consiguiente pérdida sobrevenida del objeto del proceso, conforme a lo previsto en el artículo 76 LJCA, pues no se puede afirmar que la resolución del TEAR de Madrid fuese manifiestamente contraria a Derecho, esto es, abiertamente, claramente, ostensiblemente, evidentemente o categóricamente (y de hecho la Sala no lo hace), como exige el citado precepto legal para excepcionar la obligación del órgano jurisdiccional de declarar en tales casos la extinción del proceso por satisfacción extraprocésal.

Argumenta que la interpretación de la Sala sentenciadora, al no considerar la existencia de satisfacción extraprocésal, convierte el recurso contra la ejecución en un cauce inocuo e irrelevante, obviando que ha sido legalmente establecido en pos de la seguridad jurídica, para lograr una cabal ejecución de las resoluciones económico-administrativas y una pronta y definitiva resolución de los litigios tributarios.

Subraya que el recurso contra la ejecución otorga al recurrente específicos derechos y garantías, consistentes en que lo resuelto se lleve a puro y debido efecto por el mismo tribunal económico-administrativo que resolvió. De este modo, si a la resolución adoptada en el recurso contra la ejecución no se le reconocen los efectos propios de la firmeza, cuando esta se produzca, se vacían de contenido aquellas garantías, se hacen inoperantes las previsiones legales sobre este específico cauce de revisor y se coloca al obligado tributario en una situación jurídica en la que puede llegar a ver materialmente anulada una resolución favorable a sus intereses sin haber seguido las vías legales previstas, tal y como aquí ha sucedido, sembrando así inseguridad jurídica, con clara infracción, a juicio de este recurrente, del artículo 9.3 CE que la garantiza.

Concluye indicando que las dos cuestiones con interés casacional objetivo identificadas en el auto de admisión deben ser contestadas como sigue:

«Primera. Un órgano judicial está obligado a apreciar la satisfacción extraprocésal, con efecto extintivo del proceso, cuando la parte recurrente vea anulado el acto de liquidación tributaria recurrido, por causa de la firmeza de la estimación de una reclamación económico-administrativa distinta a la que determina el propio recurso judicial, aunque afecte a ese mismo acto.

Segunda. No cabe mantener vivo un proceso judicial seguido frente a un acto administrativo que la propia Administración ha declarado nulo, porque la estimación de un procedimiento de ejecución por un Tribunal Económico-administrativo regional, que no fue recurrida por la Administración tributaria y que comporta la anulación de la liquidación dictada en cumplimiento de una anterior resolución de ese mismo órgano económico-administrativo, no debe ser revisada

en la vía contencioso-administrativa mediante la decisión sobre la conformidad a Derecho de una resolución previa del Tribunal Económico-administrativa».

QUINTO.- Oposición al recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrida).

El abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado presentó escrito de oposición el 19 de junio de 2024.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis, que existe una equivocación en el auto de admisión que consiste en entender y asumir que lo que el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid declaró nulo (en realidad, anuló) fue el acuerdo de liquidación que a su vez fue objeto de la reclamación interpuesta ante el Tribunal Económico Administrativo Central. Por el contrario, tal y como con precisión relata el recurrente en el escrito de interposición, fueron dos actos distintos, aunque de la misma fecha, los que fueron respectivamente objeto de un recurso de ejecución ante el TEARM y de una reclamación económico-administrativa ante el TEAC. Es la resolución de éste, que estimó parcialmente las reclamaciones acumuladas y, por ende, confirmó parcialmente los actos ante ella recurridos (no uno sino dos; ninguno de ellos recurrido ante el TEARM), el que fue objeto del recurso contencioso-administrativo desestimado por la aquí recurrida sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo.

Destaca que la contradicción entre la resolución del TEARM y la resolución del TEAC sin duda existe, pero no se produce entre sus respectivas partes dispositivas, que se refieren a actos distintos, sino entre sus motivaciones; la contradicción en las motivaciones es, en rigor, el supuesto de hecho aquí concurrente, y es en atención a él como deben examinarse y responderse las cuestiones de interés casacional objetivo.

Precisa que el recurrente no solicitó la aplicación del artículo 76.2 de la LJCA, no pretendió que se dictara "auto en el que declarará terminado el procedimiento y ordenará el archivo del recurso y la devolución del expediente administrativo". Destaca que el escrito explica con precisión que, a su juicio, la satisfacción extraprocesal era "parcial" y que interesaba que prosiguieran las actuaciones hasta su terminación mediante sentencia (apartados IV y V de su escrito).

Añade que la pretensión del escrito de interposición del recurso de casación no coincide con este planteamiento, pues ahora sí solicita que la sentencia de esa Excm. Sala "declare la terminación del proceso contencioso-administrativo 8855/2019", se entiende que por satisfacción extraprocesal de la pretensión.

Subraya que el recurrente no pretendió lo que el artículo 76 contempla, añade que ya lo ha explicado, y se remite al escrito de 27 de julio de 2021, obrante en los autos. No pretendió la terminación del recurso sino su prosecución, lo que necesariamente habría de conducir al dictado de una sentencia, y, bajo la especie de "satisfacción extraprocesal parcial" lo que pretendió fue que la Sala se atuviera a lo resuelto por una resolución económico-administrativa la resolución del TEARM de 28 de enero de 2021. Ésta satisfaría una parte de la pretensión, mas no toda. Esto es explícito en aquel escrito.

Destaca que la pretensión anulatoria del segundo acuerdo de liquidación no había sido deducida ante el TEARM, luego no cabe interpretar que la decisión de la resolución del TEARM de 28 de enero de 2021-anular el acto impugnado supusiera la anulación del segundo acuerdo de liquidación.

Manifiesta que pudiera ser procedente la reformulación de la cuestión con interés casacional.

SEXTO.- Deliberación, votación y fallo del recurso.

De conformidad con el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de 24 de junio de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Asimismo, por providencia de 23 de mayo de 2025, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Sandra María González de Lara Mingo y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 10 de junio de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si un órgano judicial está obligado a apreciar la satisfacción extraprocesal, con efecto extintivo del proceso, cuando la parte recurrente haya

Síguenos en...



visto anulada la propia resolución administrativa recurrida, por causa de la estimación de una reclamación económico-administrativa distinta a la que determina el propio recurso judicial, aunque afecta al mismo acto, aquí de liquidación.

En particular, precisar las consecuencias de la estimación de un procedimiento de ejecución por parte de un tribunal económico administrativo regional, en tanto comporte la anulación de la liquidación dictada en cumplimiento de una anterior resolución, en la hipótesis de dicho acuerdo de liquidación hubiese sido confirmado, en otro procedimiento tramitado de manera simultánea - y antagónica con la decisión anterior-, por el Tribunal Económico-Administrativo Central. En suma, si cabe mantener vivo un proceso judicial seguido frente a un acto que la Administración ha declarado nulo.

SEGUNDO.- Hechos relevantes para la resolución del recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos relevantes para la resolución del recurso de casación los siguientes:

1º.- Acuerdo de Liquidación.

El **5 de abril de 2013** tuvo lugar la comunicación de inicio del procedimiento inspector.

El 5 de marzo de 2014 fue firmada en disconformidad la propuesta de liquidación contenida en el acta, por lo que el plazo para formular alegaciones finalizaba el 26 de marzo de 2014.

El 21 de marzo de 2014 el interesado presentó escrito de alegaciones, que no fueron tenidas en cuenta en el acuerdo de liquidación.

El **2 de abril de 2014** se dictó acuerdo de liquidación clave de liquidación NUM000 por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008 y 2009 (cuota: 357.690,66 €, intereses de demora: 79.751,28 €, total a pagar 437.441,94 €) y, derivado del mismo, el 26 de junio de 2014 se dictó acuerdo de imposición de sanción por la comisión de infracción tributaria de dejar de ingresar por importe de 332.826,71 euros.

2º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Don Plácido interpuso contra los anteriores acuerdos las reclamaciones económico-administrativas núm. NUM001 y NUM002 ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que fueron acumuladas.

El **24 de junio de 2014** el inspector coordinador, al remitir las actuaciones al TEAR con el acto reclamable, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 235.3º LGT, emitió un informe en el que daba respuesta a las alegaciones del interesado.

El **28 de julio de 2016** el Tribunal Regional Madrid dictó resolución por la que se estimaron en parte las reclamaciones, anulando los actos impugnados, ordenando la retroacción de actuaciones al momento de examen y valoración de las alegaciones y pruebas presentadas en plazo frente al Acta, que no fueron contestadas en el acuerdo de liquidación notificado. En consecuencia, no entró a analizar las restantes cuestiones planteadas.

3º.- Nuevo acuerdo de ejecución.

El **31 de marzo de 2017** la AEAT tras examinar las alegaciones presentadas en su día en plazo, dictó nuevo acuerdo clave de liquidación NUM000, en el que se anuló la liquidación por importe de 357.690,66 euros, y se dictó nueva liquidación de la que resultó una cuota de 357.657,66 €, intereses de demora de 99.025,45 € y una deuda a ingresar de 456.683,11 euros.

Contra dicha liquidación se dio pie de recuso de reposición o reclamación económico-administrativa.

4º.- Nuevo acuerdo de imposición de sanción.

El **31 de Marzo de 2017** la AEAT dictó acuerdo por el que se anuló el acuerdo sancionador dictado por la Oficina Técnica el 26 de junio de 2014, por el que se imponía una sanción derivada de la propuesta A51- NUM003, por importe total de 332.826,71 euros y relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicios 2008-2009, y se anuló la liquidación NUM004, correspondiente al expediente sancionador, por importe de 332.826,71 € que se encontraba suspendido.

En dicho acuerdo se indicaba que podía interponerse recurso contra la ejecución, regulado en el artículo 241 ter de la ley 58/2003, General Tributaria.

El **23 de mayo de 2017** se dictó un nuevo acuerdo de imposición de sanción clave de liquidación NUM005 por la comisión de infracción tributaria del artículo 191 LGT en los ejercicios 2008 y 2009, sanción que fue calificada como muy grave al apreciarse la existencia de medios fraudulentos.

En dicho acuerdo sancionador se dio pie de recuso de reposición o reclamación económico-administrativa.

5º.- Interposición de reclamación económico-administrativa "per saltum" ante el TEAC.

Síguenos en...

El **3 de mayo de 2017** de Don Plácido interpuso reclamación económico-administrativa núm. NUM006 "per saltum" ante el Tribunal Económico Administrativo Central contra el segundo acuerdo clave de liquidación NUM000 del que resultaba una deuda a ingresar de 456.683,11 euros

El **2 de junio de 2017** Don Plácido interpuso reclamación económico-administrativa núm. NUM007 contra el acuerdo de 23 de mayo de 2017 por el que se impuso una sanción clave de liquidación NUM005.

Ambas reclamaciones fueron acumuladas.

El **10 de julio de 2019**, el TEAC dictó resolución por la que, que estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas núm. NUM006 y NUM007 relativas a la liquidación y sanción, reconociendo el carácter irregular del rendimiento obtenido por el reclamante en 2008 por prima de permanencia, al tener un periodo de generación superior a dos años.

6º.- Interposición de recurso contra la ejecución del artículo 241 ter LGT .

El mismo **3 de mayo de 2017** de Don Plácido interpuso recurso contra la ejecución ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid recurso dirigido contra el acuerdo de 31 de Marzo de 2017 por el que se anuló el acuerdo sancionador dictado por la Oficina Técnica el 26 de junio de 2014, por el que se imponía una sanción derivada de la propuesta A51- NUM003, por importe total de 332.826,71 euros y relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicios 2008-2009, y se anuló la liquidación NUM004, correspondiente al expediente sancionador, por importe de 332.826,71 €.

El **28 de enero de 2021** el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid estimó el recurso y anuló por tanto el acuerdo de 31 de Marzo de 2017 por el que a su vez se había anulado el acuerdo sancionador dictado por la Oficina Técnica el 26.06.2014, por el que se imponía una sanción derivada de la propuesta A51- NUM003, por importe total de 332.826,71 euros y relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicios 2008-2009, y se anuló la liquidación NUM004, correspondiente al expediente sancionador, por importe de 332.826,71 € que se encontraba suspendido.

En dicho acuerdo se razonó que:

«[...] como consecuencia, las diversas actuaciones realizadas en el seno del procedimiento inspector no interrumpieron la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación, y dado que no consta la fecha de notificación de dicho informe al interesado, tampoco el mismo puede considerarse como actuación interruptiva de la prescripción, por lo que, de conformidad con lo hasta aquí expuesto, procede declarar la prescripción del periodo 2008/2009, con la consiguiente **anulación del acuerdo impugnado**».

Al haber sido dictada en primera instancia, el director del Departamento competente de la AEAT estaba legitimado para recurrir dicha resolución en alzada ordinaria, en virtud del artículo 241.1 y 3 LGT, pero no lo hizo.

El **1 de junio de 2021** la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria anuló la liquidación NUM008 por importe de 368.641,44 €.

7º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

El 28 de octubre de 2019 don Plácido interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC de 10 de julio de 2019 por la que se estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas núm. NUM006 y NUM007, que se tramitó con el n.º 838/2019 ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional.

El **27 de julio de 2021** el recurrente al amparo del artículo 76 LJCA, solicitó que se declarara la satisfacción extraprocésal de carácter parcial y no total, en dicho escrito se indicaba que:

«[...] IV. Como consecuencia de los actos administrativos detallados en los apartados anteriores (documento número 1 y documento número 2 aportados con este escrito) y que mediante el presente escrito se han puesto en conocimiento de la Sala, entendemos que se ha producido una satisfacción extraprocésal parcial de las pretensiones deducidas en el presente recurso, **en la medida que la liquidación dictada en relación con el IRPF de los ejercicios 2008 y 2009 ha sido anulada de manera firme**, declarándose expresamente la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el referido concepto y ejercicios, dejando por tanto sin objeto el presente recurso en lo que respecta al acto de liquidación.

V. No obstante, dicha satisfacción extraprocésal es de carácter parcial y no total porque, si bien se ha anulado la liquidación dictada en relación con el IRPF de los ejercicios 2008 y 2009 por haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar, **sin embargo no ha sido formalmente anulada por la AEAT la sanción dictada en relación con el IRPF de los ejercicios 2008 y 2009**, y es por ello por lo que el presente recurso no ha perdido completamente su objeto, sino

que se requiere un pronunciamiento de esa Sala en relación con la viabilidad jurídica de la sanción impuesta a mi representado».

La ratio decidendi de la sentencia sobre la prescripción se contiene en el Fundamento de Derecho Quinto con el siguiente tenor literal:

«[...] Interpuesta la reclamación económico-administrativa contra el acto de liquidación, la Administración tributaria, al remitir las actuaciones al TEAR con el acto reclamable, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 235.3º LGT, emite un Informe en fecha 24 de junio de 2014, que acompaña al expediente, en el que da respuesta a las alegaciones del interesado. Pero este Informe en modo alguno puede considerarse acto finalizador del procedimiento inspector, como pretende el demandante, pues se trata de una posibilidad prevista en el procedimiento de tramitación de las reclamaciones económico administrativas, que no contiene liquidación alguna y, además, no fue tenido en cuenta por el TEAR que, a pesar de su contenido, acordó anular el acto de liquidación y dictar uno nuevo en el que la Inspección examinara y valorara las alegaciones y pruebas presentadas por el interesado».

La sentencia no se pronunció sobre la satisfacción extraprocésal.

Solicitada la aclaración de sentencia se dictó auto el 15 de julio de 2022 en cuyo Fundamento de Derecho Sexto se dio respuesta a dicha cuestión de la siguiente manera:

«[...] Pues bien, a la vista de lo expuesto, la Sala considera que no se ha producido una satisfacción extraprocésal parcial de las pretensiones del recurrente sino la existencia de resoluciones contradictorias por parte del TEAC y del TEAR de Madrid. En efecto, el TEAR de Madrid estima que se ha producido la prescripción de los ejercicios 2008 y 2009 al entender, de acuerdo con la SAN, 2ª de 12 de julio de 2016 (rec. 335/2014), confirmada por la STS de 13 de diciembre de 2017 (rec. 2848/2016), que el documento enviado al TEAR bajo la denominación de "Informe" integra o forma parte del procedimiento inspector y, cualquiera que sea su calificación, lo cierto es que es el acto finalizador del procedimiento y el que determina el dies ad quem del cómputo del plazo de duración de las actuaciones de comprobación. En consecuencia, teniendo en cuenta que el procedimiento inspector comenzó el 05/04/2013, el plazo para la finalización de dicho procedimiento finalizaba el día 05/04/2014 y, puesto que el documento denominando "Informe" se emitió el día 24/06/2014, una vez transcurrido el día último para la resolución del procedimiento, concluye que el procedimiento inspector excedió el plazo máximo previsto en la normativa (artículo 150)».

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

TERCERO.- Sobre la satisfacción extraprocésal.

La satisfacción extraprocésal o reconocimiento de la pretensión del demandante en vía administrativa, prevista en el artículo 76 LJC, es una especial forma de finalización del procedimiento por carencia de objeto como consecuencia de la emisión de un nuevo acto por parte de la administración demandada que sirve para satisfacer totalmente la pretensión de la parte actora.

Se trata de un acto unilateral y para-procésal de la Administración demandada por el que, mediante la emisión de un nuevo acto administrativo, satisface totalmente la pretensión del demandante, y provoca la finalización del proceso instaurado por carencia manifiesta de objeto.

El artículo 76 LJCA preceptúa que:

«1. Si interpuesto recurso contencioso-administrativo la Administración demandada reconociese totalmente en vía administrativa las pretensiones del demandante, cualquiera de las partes podrá ponerlo en conocimiento del Juez o Tribunal, cuando la Administración no lo hiciera.

2. El Secretario judicial mandará oír a las partes por plazo común de cinco días y, previa comprobación de lo alegado, el Juez o Tribunal dictará auto en el que declarará terminado el procedimiento y ordenará el archivo del recurso y la devolución del expediente administrativo, si el reconocimiento no infringiera manifiestamente el ordenamiento jurídico. En este último caso dictará sentencia ajustada a Derecho».

El auto, por el cual el Tribunal declarara finalizado el procedimiento, no produce los efectos materiales de la cosa juzgada. Así se desprende de la interpretación conjunta del artículo 76.2 LJCA que dispone que el auto «ordenará el archivo del recurso» y, del artículo 74.7 LJCA, que establece que si la Administración dictare un nuevo acto revocatorio del que dio lugar a la autocomposición administrativa, «el actor podrá pedir que continúe el procedimiento en el estado en que se encontrase, extendiéndose al acto revocatorio».

La doctrina ha criticado que la norma permita, sin embargo, que la Administración pueda dictar un tercer acto, revocatorio del autocompositivo, pues no sólo la Administración vulneraría el principio general de que «nadie puede ir contra sus propios actos», sino que menosprecia

también el principio constitucional de «seguridad jurídica» (art. 9.3 C.E.), sometiendo injustificadamente al administrado a un permanente estado de incertidumbre.

Por su parte, el artículo 22 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil - aplicable supletoriamente a la jurisdicción contencioso-administrativo al amparo de los dispuesto en el artículo 4 de la citada norma y de la Disposición Final Primera de la LJCA- dispone que:

«[...] 1. Cuando, por circunstancias sobrevenidas a la demanda y a la reconvenición, dejare de haber interés legítimo en obtener la tutela judicial pretendida, porque se hayan satisfecho, fuera del proceso, las pretensiones del actor y, en su caso, del demandado reconviniente o por cualquier otra causa, **se pondrá de manifiesto esta circunstancia**, si hubiere acuerdo de las partes, se decretará por el Letrado de la Administración de Justicia la terminación del proceso, sin que proceda condena en costas».

En el presente recurso mediante escrito presentado el 27 de julio de 2021 el recurrente solicitó al amparo del artículo 76 LJCA que se declarara la satisfacción extraprocesal de carácter parcial y no total, porque, si bien se había anulado la liquidación dictada en relación con el IRPF de los ejercicios 2008 y 2009 por haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar, sin embargo, no había sido formalmente anulada por la AEAT la sanción dictada en relación con el IRPF de los ejercicios 2008 y 2009, añadiendo que el presente recurso no había perdido completamente su objeto, sino que se requería un pronunciamiento de la Sala de instancia en relación con la viabilidad jurídica de la sanción impuesta.

A la vista de los hechos recogidos en el apartado de hechos probados debemos indicar que no es cierto que el TEAR haya declarado la nulidad de la liquidación objeto del presente recurso contencioso-administrativo. La liquidación clave NUM000 no ha sido anulada.

La resolución de 28 de enero de 2021 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid estimó el recurso y anuló el acuerdo de 31 de Marzo de 2017 por el que, a su vez, se había anulado el acuerdo sancionador dictado por la Oficina Técnica el 26 de junio de 2014, por el que se imponía una sanción derivada de la propuesta A51- NUM003, por importe total de 332.826,71 euros y relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicios 2008-2009, y se anuló la liquidación NUM004, correspondiente al expediente sancionador, por importe de 332.826,71 €, y, la resolución de 1 de junio de 2021 la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria anuló la liquidación NUM008 por importe de 368.641,44 €.

Ninguna de esas resoluciones eran el objeto del recurso tramitado ante la Audiencia Nacional.

Además, no es cierto que se haya anulado la liquidación lo que sí llevaría implícito la anulación de la sanción, la liquidación clave NUM000 no ha sido anulada por lo que la premisa de la que parte el recurrente no es cierta.

Sin embargo, sí es cierto que de la resolución de 28 de enero de 2021 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid se asienta sobre la consideración de que el procedimiento inspector estaba prescrito por lo que deberemos abordar a continuación dicha cuestión.

CUARTO.- Distinción entre pretensiones en la vía administrativa y motivos que fundan la pretensión. Sobre la prescripción del expediente inspector.

A continuación, debemos resolver qué efectos tenía sobre el recurso contencioso-administrativo planteado en la instancia la resolución de 28 de enero de 2021 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que anuló el acuerdo de 31 de Marzo de 2017 por el que, a su vez, se había anulado el acuerdo sancionador dictado por la Oficina Técnica el 26 de junio de 2014, por el que se imponía una sanción derivada de la propuesta A51- NUM003, por importe total de 332.826,71 euros, dicha resolución se fundó en que el procedimiento inspector estaba prescrito, aunque el acuerdo de liquidación no era objeto de examen en ese recurso sino en la reclamación interpuesta ante el TEAC.

La resolución del TEAC que revisa la liquidación es de fecha anterior se dictó el 10 de julio de 2019 y estimó que el procedimiento inspector no había prescrito.

Así las cosas, debemos plantearnos la distinción entre las pretensiones en la vía administrativa y los motivos que fundan la pretensión.

Debe distinguirse entre lo que es la pretensión suscitada ante la Administración y luego ante la jurisdicción, en cuanto objeto del proceso, y los motivos que fundan la pretensión, que tienen que ver, no con la delimitación del objeto, sino con las razones jurídicas, argumentos, mediante los que se apoya la pretensión.

La distinción entre pretensiones y motivos está clara en el artículo 33.1 LJCA.

Síguenos en...



En el caso de autos la sentencia de la Sala de Contencioso-administrativo acertó al entender que las pretensiones ejercitadas ante el TEAR y el TEAC eran distintas y se referían a distintos acuerdos, y, distinguió con precisión lo que son motivos de impugnación o razones jurídicas. Compartimos plenamente el criterio de la Sala de Instancia que entendió que el procedimiento inspector finaliza con la notificación del acuerdo de liquidación y no con la emisión del informe previsto en el artículo 235.3º LGT, y, que, por tanto, el procedimiento inspector no había prescrito.

QUINTO.- Sobre la imposibilidad de fijar Jurisprudencia.

Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, no es pertinente, en este caso, formar doctrina jurisprudencial, que giraría en el vacío, por ser inviable para decidir la pretensión casacional e, incluso, el pleito seguido en la instancia.

El recurso de casación articulado en la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio persigue como finalidad la formación de jurisprudencia cuando se estime que presenta interés casacional objetivo, pero, tal finalidad no puede alcanzarse en abstracto, sino que habrá de tener como presupuesto su posible aplicación para la resolución de las cuestiones suscitadas en el pleito que fueron objeto del pronunciamiento en la sentencia o debieran haberlo sido, y ello en cuanto que sigue siendo un recurso extraordinario para la tutela de los derechos subjetivos hechos valer por las partes en el proceso.

En este caso no procede dar respuesta a las cuestiones planteadas como de interés casacional para la formación de jurisprudencia.

Ello determina, conforme a todo lo que se ha razonado en la fundamentación jurídica, que el recurso de casación deba ser desestimado y confirmada, consecuentemente, la sentencia dictada en la instancia.

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.

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 :

1º)No fijar criterios interpretativos de la norma.

2º)No haber lugar al recurso de casación interpuesto por D. Plácido contra la sentencia dictada el 17 de marzo de 2022, -aclarada por auto de 15 de julio de 2022-, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 838/2019, que se confirma.

3º)No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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).