

R. CASACION núm.: 1536/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De  
Marcos Valtierra

**TRIBUNAL SUPREMO  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN: PRIMERA**

**AUTO**

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D.<sup>a</sup> María del Pilar Teso Gamella

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 19 de febrero de 2025.

**HECHOS**

**PRIMERO.-** *Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.*

La procuradora D.<sup>a</sup> Encarnación González Cano, en representación de la entidad Suescun Iniesta Comunicaciones, S.C., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-



Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 27 de enero de 2022, relativa a liquidación por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos 2014 a 2017, y a acuerdo sancionador derivado, y contra la resolución del mismo órgano de 31 de enero de 2022, relativa a liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2014 a 2016, y a sanción derivada.

La sentencia de 31 de octubre de 2023, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana desestimó el citado recurso, tramitado con el núm. 403/2022.

Esta sentencia, que constituye el objeto del presente recurso de casación, desestima el recurso 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.

## **SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.**

1. La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1.1. El artículo 24 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»].



1.2. 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»].

1.3. La STS n.º 1580/2023, de 27 de noviembre de 2023 (RCA/947/2022, ECLI:ES:TS:2023:5526).

2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que, según se infiere de sus explicaciones, si la sentencia hubiera interpretado correctamente las normas invocadas, de acuerdo con la jurisprudencia citada, habría estimado al menos en parte el recurso, y en particular habría considerado necesaria la concesión de un nuevo trámite de alegaciones en el procedimiento sancionador, trámite que no se ofreció.

3. La normativa y jurisprudencia que entiende vulneradas forman parte del Derecho estatal.

4. Del escrito de preparación se infiere que considera acaece interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurren las circunstancias contempladas en las letras a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»] y la presunción prevista en el artículo 88.3.a) del mismo texto legal.

**TERCERO.-** *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 12 de febrero de 2024, habiendo comparecido la procuradora Sra. González Cano, en representación de la mercantil Suescun





Iniesta Comunicaciones, S.L., como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del señalado en el artículo 89.5 LJCA. También lo ha hecho, como recurrida, la abogacía del Estado, que no se opone a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

### **RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**

#### **PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.***

En primer lugar, desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra resolución susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

De otro lado, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

#### **SEGUNDO.- *Cuestión litigiosa y marco jurídico.***

La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se circunscribe a determinar si debe concederse un nuevo trámite de audiencia en la tramitación de un procedimiento sancionador incoado con anterioridad a la terminación del procedimiento de regularización del que trae causa cuando se dicte la liquidación que ponga fin a tal procedimiento, así como si a tal



efecto es relevante o no que dicha liquidación implique un reajuste de la sanción propuesta inicialmente.

A fin de delimitar más estrechamente la cuestión que posee un verdadero interés casacional es preciso detallar los hechos incontrovertidos, recogidos en la sentencia recurrida y extraídos de las actuaciones y del expediente administrativo:

La recurrente fue objeto de unas actuaciones inspectoras, que se iniciaron mediante acuerdo notificado el 12 de febrero 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 2014 a 2017, y al IS, ejercicios 2014 a 2016, con resultado en todo caso de cuota a ingresar.

No hay controversia en que, con carácter previo al dictado de tales liquidaciones, se iniciaron dos procedimientos sancionadores que culminaron en la imposición de dos sanciones. La sanción correspondiente al impuesto sobre sociedades se impuso en una cantidad superior a la determinada en la propuesta de resolución sancionadora a causa de la rectificación que había sido practicada en el acuerdo de liquidación, al afectar a la determinación de la base de la sanción, mientras que la relativa al IVA se cuantificó en la misma cifra que había sido consignada en la inicial propuesta.

Frente a los citados acuerdos el 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 27 de enero de 2022 y de 31 de enero de 2022.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra estas últimas resoluciones, la sentencia de instancia lo desestima en su integridad y, por lo



que se refiere a los motivos atinentes a la legalidad de los procedimientos sancionadores en los que se impusieron las sanciones impugnadas, con fundamento en lo sintetizado *ut supra*.

A fin de resolver la cuestión en la que esta Sala encuentra un verdadero interés casacional objetivo será necesario analizar lo dispuesto en el artículo 25.7 RGRST, que dispone:

«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».

También será preciso tomar en consideración lo establecido en los artículos 208.3, 210.4 y 211.1 LGT.





Por otro lado, deberá tenerse también en cuenta la doctrina de esta Sala emitida en la sentencia núm. 1580/2023, de 27 de noviembre de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 947/2022, y ratificada en la sentencia de 7 de mayo de 2024, recurso de casación núm. 7454/2022, sobre la necesidad de emitir una nueva propuesta de sanción rectificadora y de ofrecer un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones en el caso de que 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 inicialmente propuesta.

**TERCERO.-** *Verificación de la existencia de interés casacional objetivo en el recurso.*

Existe, a juicio de esta Sala, interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en la cuestión atinente a la falta de ofrecimiento de un nuevo trámite de alegaciones cuando se dicte la liquidación que ponga fin a un procedimiento de regularización del que trae causa el subsiguiente procedimiento sancionador y, en particular, cuando la emisión de la citada liquidación comporte un aumento de la sanción inicialmente determinada en la propuesta de resolución.

En efecto, la STS 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 porque «(n) 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.»



Además, en la STS 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), aludido expresamente por el recurrente, se 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.» Ambos pronunciamientos son posteriores a la sentencia objeto del presente recurso de casación, luego no pudieron ser considerados por la Sala *a quo*.

Lo expuesto, junto con que resulta conveniente completar el antedicho pronunciamiento en el sentido requerido por la recurrente, discerniendo si en cualquier caso cuando el procedimiento sancionador se haya iniciado con anterioridad a la emisión de la liquidación que termina con el procedimiento de regularización o solo cuando en ella se modifiquen términos inicialmente contenidos en la propuesta que obliguen al reajuste de la sanción, es necesario ofrecer un nuevo plazo de alegaciones, obliga a esta Sala, por razones de congruencia, a vislumbrar también en este recurso el indicado interés por mor de lo dispuesto en el artículo 88.3.a) LJCA, al apreciar la necesidad de completar la jurisprudencia existente, tarea también propia del recurso de casación que no solo sirve a crear jurisprudencia *ex novo*, sino que encuentra entre sus fines el de salvaguardar, reforzar o completar, en el caso en que sea necesario, la existente.

Por las razones expuestas se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión suscitada en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).





**CUARTO.-** *Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.*

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

*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. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son:

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»], sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**QUINTO.-** *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*





Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**SEXTO.- Comunicación y remisión.**

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

**La Sección de Admisión acuerda:**

1.º) Admitir el recurso de casación n.º 1536/2024, preparado por la representación procesal de la entidad Suescun Iniesta Comunicaciones, S.C., contra la sentencia de 31 de octubre de 2023, 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 núm. 403/2022.

2.º) Declarar 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 rectificadora 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.

**4.º)** Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5.º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6.º)** Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

