

# Impugnación de sanción derivada de liquidación firme

Análisis de la **STS de 20 de noviembre de 2023, rec. núm. 1512/2022**

**Nuria Puebla Agramunt**

*Doctora en Derecho por la UCM.  
Profesora contratada doctora de la UDIMA.  
Abogada del ICAM (España)*  
[nuriapuebla@icam.es](mailto:nuriapuebla@icam.es)

## Extracto

La Sentencia 1489/2022 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de la que es ponente D. Isaac Merino Jara, y que fue dictada el 20 de noviembre de 2023 en respuesta al recurso de casación 1512/2022, resuelve la pregunta formulada en el Auto de 20 de octubre de 2022 en el que el mismo ponente, que entonces integraba la Sección de admisión de la Sala, se planteaba si, frente a un acuerdo sancionador, pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos.

Publicado: 05-04-2024

**Cómo citar:** Puebla Agramunt, N. (2024). Impugnación de sanción derivada de liquidación firme. (Análisis de la STS de 20 de noviembre de 2023, rec. núm. 1512/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 493, 93-102. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.21435>

## 1. Supuesto de hecho

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) declara no haber lugar al recurso de casación formulado por la mercantil recurrente contra Sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN) el 8 de noviembre de 2021 en el recurso número 555/2019 (NFJ087898). La sentencia de instancia había desestimado recurso planteado contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 29 de enero de 2019, en el que se había confirmado el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador dictado por la Dependencia Regional de la Delegación de Hacienda Especial de Madrid, correspondiente al IVA, períodos 2006 a 2009, por importe de 2.617.042,39 euros.

El quid de la cuestión es que, en el seno de unas actuaciones inspectoras, se dictaron acuerdos de liquidación que no fueron recurridos por la entidad, por lo que habían devenido firmes. Y que, como procedimiento separado, pero consecuencia de dicho procedimiento inspector, se instruyó expediente sancionador, del que resultó resolución sancionadora por infracción del artículo 201.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), consistente en la expedición de facturas con datos falsos o falseados, calificada como muy grave.

La parte actora entiende que, en su defensa, puede plantear cuantas cuestiones considere oportunas frente al acuerdo sancionador y, en particular, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no solo los directamente imputables a tal acto sancionador, sino también aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado.

Postula que, toda vez que, a su juicio, los acuerdos de liquidación se habían dictado cuando había ya prescrito el derecho de la Administración a liquidar, se podía invocar esta prescripción como motivo de nulidad de la sanción. Su tesis era que, dado que el procedimiento

de comprobación e investigación previo y las actuaciones inspectoras ligadas a dicho procedimiento, de las que derivó el expediente sancionador, se habían excedido injustificadamente del plazo previsto como máximo en el artículo 150 de la LGT, habiéndose dictado también el acuerdo de liquidación fuera del plazo legalmente dispuesto para la finalización del procedimiento, eran actos que no podían interrumpir el plazo de prescripción de las infracciones objeto de la sanción practicada. Ello había provocado que se dictase el acuerdo sancionador cuando, a su parecer, había ya transcurrido el plazo de prescripción para sancionar.

La Sentencia de la AN de 8 de noviembre de 2021 niega esta posibilidad, confirmando la sanción, y la cuestión se eleva en casación al TS, que desestima el recurso y da la razón a la Abogacía del Estado, dictando jurisprudencia sobre el particular.

## 2. Doctrina del tribunal

La Sección Segunda de la Sala Tercera del TS dictó la Sentencia 1489/2023, de 20 de noviembre (NFJ091463), considerando no haber lugar al recurso de casación número 1512/2022 formulado por la empresa recurrente y afirmando en su FJ 3 lo siguiente:

Nos hallamos ante una resolución administrativa que ha adquirido firmeza, lo cual significa que existe un acto válido y lo que se suscita es si este puede volver a ser cuestionado cuando se incorpora como presupuesto de un acto posterior, especialmente cuando se ejerce la potestad sancionadora.

Pues bien, la decisión administrativa firme no solo impide su impugnación, salvo por cauces especiales, sino que también impide que su contenido pueda ser cuestionado de nuevo si se incorpora en una resolución administrativa posterior de carácter sancionador, máxime cuando el tipo infractor no tiene como presupuesto ineludible que la liquidación que no fue recurrida forme parte de él.

La tutela judicial efectiva, entendida como el derecho de acceso a la jurisdicción para poder plantear sus pretensiones, no se vulnera por el hecho de que no se pueda volver a cuestionar aquello que quedó consentido y firme. La seguridad jurídica también abona esta conclusión.

## 3. Comentario crítico

La sentencia que se comenta no contiene en su fallo, como sí puede observarse en otras sentencias de esta Sección, un criterio jurisprudencial concreto, literalmente expuesto como tal, sino que, a la hora de tomar su decisión, señala que la Sala ha decidido «fijar

los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia». Es un fundamento jurídico de ocho párrafos, en los tres últimos de los cuales podemos leer lo que entendemos que puede considerarse la doctrina de la Sala que hemos expuesto en el epígrafe anterior.

No obstante, para comprender esta doctrina ha de leerse con detenimiento toda la sentencia y, desde luego, todo lo que se razona en ella, a fin de no extraer conclusiones de forma apresurada que pudieran conducirnos a pensar que, cuando se refuta una sanción derivada de una liquidación tributaria, no puedan oponerse razones que determinarían la nulidad de la liquidación, aunque esta sea firme. Porque no es eso, a nuestro juicio, lo que dice la sentencia ni lo que debe interpretarse de la jurisprudencia del TS.

La Sentencia de 20 de noviembre de 2023 (rec. núm. 1512/2022 –NFJ091463–), cuyo ponente es D. Isaac Merino Jara, da respuesta a un Auto de admisión del mismo ponente, de 20 de octubre de 2022 (rec. núm. 1512/2022 –NFJ087896–), y hace tres afirmaciones en el FJ 3 que pueden expresarse como sigue.

La primera es una afirmación con la que difícilmente puede estarse en desacuerdo: que una resolución administrativa que ha adquirido firmeza no puede volver a ser cuestionada, ni siquiera cuando se incorpora como presupuesto de un acto sancionador posterior. Obvio es que la liquidación que ha alcanzado firmeza no puede ser impugnada ni consideramos que fuera esto lo pretendía el recurrente. Por tanto, ninguna objeción cabe hacer a esta doctrina.

La segunda es que, cuando una decisión administrativa es firme, eso impide su impugnación (salvo por los cauces de los procedimientos especiales previstos para atacar actos firmes), cosa que también resulta incuestionable.

Luego se dice que, cuando una decisión es firme, ello impide que «su contenido» pueda ser cuestionado de nuevo si se incorpora en una resolución administrativa posterior de carácter sancionador, «máxime [dice la sentencia, y esto es muy importante] cuando el tipo infractor no tiene como presupuesto ineludible que la liquidación que no fue recurrida forme parte de él». Esto es trascendental porque, en el caso analizado por el TS y que da lugar a esta sentencia, la sanción impuesta y que se cuestionaba por la recurrente era una sanción del artículo 201 de la LGT, es decir, una infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación. No una sanción, por ejemplo, del artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar la cuota, que necesariamente se ha de fijar en el acuerdo de liquidación. En el caso sometido a casación que se resuelve por la Sentencia de 20 de noviembre de 2023, la infracción cometida es la regulada en el artículo 201.3 de la LGT, consistente en la expedición de facturas con datos falsos o falseados.

Como dice la Abogacía del Estado, en su escrito de oposición al recurso de casación, «esta infracción puede cometerse completamente al margen de la determinación de la obligación tributaria (por tal o cual tributo), tanto si se dicta un acuerdo de liquidación como si

no, tanto si éste se confirma como si se anula»; para añadir que, «como el hecho sancionado es autónomo respecto de la concreta obligación tributaria y de la liquidación firme, los vicios de que ésta pudiera adolecer carecen de toda relevancia».

Por eso se advertía al principio de este comentario que había que leer la sentencia completa, porque la propia Abogacía del Estado dice:

Lo que se puede alegar al impugnar una sanción son los vicios «de que adolezca el acto precedente o condicionante de la sanción». Precisamente ha de tratarse de un «acto precedente o condicionante», lo que sucede cuando se trata de un acuerdo de liquidación en relación con, por ejemplo, la infracción del artículo 191.1 de la LGT, pero no, como es el caso, de la infracción prevista en el artículo 201 de la LGT. Esta última puede cometerse completamente al margen de la determinación de la obligación tributaria (por tal o cual tributo), tanto si se dicta un acuerdo de liquidación como si no, tanto si se confirma como si se anula. Es una conducta autónoma, con una entidad propia.

No puede dejar de mencionarse que hace poco más de tres años se había dictado la Sentencia de 23 de septiembre de 2020 (rec. núm. 2839/2019 –NFJ079205–) por la misma Sala y Sección del TS (ponente D. Francisco José Navarro Sanchís) para resolver esta pregunta:

Dada la exigencia legal de separación de los procedimientos inspector y sancionador, si una sanción tributaria puede ser impugnada y anulada con fundamento en que la liquidación tributaria, derivada de un procedimiento de inspección, se ha ejercido tras la prescripción extintiva de la potestad correspondiente, con el efecto de que habría prescrito también la potestad de imponer sanciones derivadas de esa deuda liquidada en caso de que se hubiera excedido el plazo legalmente previsto para este último procedimiento.

Se trataba, en aquel caso, de una sanción por la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT. Y se contestó, basándose en la afirmación de que «sin liquidación no hay sanción, verdad axiomática que, no obstante tal calidad, hemos de repetir una y otra vez», en este sentido:

Resulta necesario, y así se declara formalmente, con valor de doctrina, que frente a un acuerdo sancionador pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquier motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado.

Aunque eso se declaró formalmente con valor de doctrina, huelga decir que aquel caso y el que hoy se comenta no necesariamente habían de recibir la misma respuesta, pues claramente

la infracción del artículo 191 de la LGT y la del 201 de la LGT son diferentes, y esa diferencia es esencial a los efectos de la pregunta planteada en casación: mientras la primera tiene una clara relación de dependencia del acuerdo de liquidación, la segunda no. Y a nuestro juicio en esa diferencia ha de entenderse justificado el Auto de admisión del recurso de casación 1489/2022, que se resuelve con la Sentencia de 20 de noviembre de 2023.

También se afirmó en aquella sentencia de 2020, sin que esto se haya anulado ni rectificado con la sentencia que se comenta en estas páginas, que:

La sanción es la expresión de una las potestades más intensas y gravosas que se atribuyen a la Administración, de suerte que al sancionado –equiparable a estos efectos al condenado penal– no se le puede privar o condicionar su derecho de defensa en toda su extensión real o potencial, lo que implica que en el procedimiento judicial en que se ventila la legalidad de la sanción se pueden hacer valer, en plenitud, cuantos motivos jurídicos pudieran hacer prosperar la acción destinada a invalidarla, aunque vengan referidos a un acto distinto, pero vinculado al sancionador.

Asimismo, es importante señalar que, en aquella Sentencia de 23 de septiembre de 2020, precisamente se amparó el TS en el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión:

Ese derecho del impugnante, con directo amparo en el artículo 24.1 de la CE –tutela judicial efectiva sin indefensión– comporta el correlativo deber de los tribunales de examinar tales motivos para verificar si concurren o no, sin que puedan abstenerse de hacerlo bajo el pretexto, que hemos desacreditado, de que el acto originario o determinante ha ganado firmeza, pues ya hemos dejado sentado los limitados efectos de ésta.

De ahí que cobre sentido la tercera afirmación del TS en la sentencia que se analiza en estas líneas, que viene a decir que la tutela judicial efectiva, entendida como el derecho de acceso a la jurisdicción para poder plantear sus pretensiones, no se vulnera por el hecho de que no se pueda volver a cuestionar aquello que quedó consentido y firme, así como que la seguridad jurídica también abona esta conclusión.

Vistas las dos sentencias y la similitud aparente de las situaciones contempladas en las mismas, podríamos llegar a pensar que asistimos a un golpe de timón en la jurisprudencia. Este pensamiento podría entenderse corroborado por el hecho de que la decisión de admitir este nuevo recurso de casación resuelto por la Sentencia de 20 de noviembre de 2023 la tomó el mismo ponente que dicta ahora la sentencia, y que en el auto de admisión se reconocía la existencia de la doctrina sentada en la Sentencia de 23 de septiembre de 2020, y en que se justificó el interés casacional en la necesidad de:

Un nuevo pronunciamiento de este Tribunal Supremo con el objeto de reafirmar, reforzar o, en su caso, completar o modificar su jurisprudencia, tarea propia del

recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia *ex novo*, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla.

Sin embargo, consideramos más prudente pensar que esto no es sino la confusión a la que puede llegarse con una lectura apresurada de esta sentencia.

A buen seguro, el recurrente no pretendía cuestionar lo que dejó consentido y firme, que es la liquidación. Ya que ese acto nadie duda de que era inatacable, es un argumento que no necesitaba ser reforzado en casación.

Lo que se quería cuestionar era la sanción, invocando prescripción de la potestad sancionadora, considerando que dependía de la potestad de liquidar e invocando para ello la prescripción de dicha potestad (o derecho, en la terminología de la LGT).

Y la respuesta es distinta porque era un caso en el que la infracción cometida, del artículo 201 de la LGT, no depende de forma directa de la liquidación o, dicho de otra forma, en un caso en el que se dilucidaba un tipo infractor que no descansa en una liquidación previa. En un asunto en el que, además, ni la sentencia ni el auto de admisión ni el escrito de interposición «dan cuenta de en qué consistió concretamente el acuerdo de liquidación».

Por eso la doctrina de la sentencia que hoy comentamos no puede entenderse sin este párrafo que se escribe justo antes de las tres afirmaciones que pueden considerarse la doctrina fijada:

Estábamos analizando entonces un asunto en el que la infracción está previsita en el artículo 191 LGT (infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación), ahora estamos analizando un supuesto en el que el tipo infractor es diferente, concretamente el del artículo 201 LGT (Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación).

Desde luego, queremos entender que, si se planteara un asunto semejante, en el que la sanción fuera del artículo 191 de la LGT o cualquier otra infracción que dependiera o tuviera relación directa con la liquidación, la doctrina jurisprudencial que seguir sería la de la Sentencia de 23 de septiembre de 2020. De hecho, es la doctrina seguida expresamente por otros tribunales de justicia<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, de 2 de febrero de 2022 (rec. núm. 882/2020-NFJ087589-): «La relevante STS de 23 de septiembre de 2020 resitúa con una contundencia sublime que no cabe cercenar las posibilidades de defensa en un procedimiento sancionador con base en actitudes previas respecto a la liquidación».

Porque, además, es la doctrina sentada por la Sección Tercera de esta misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS<sup>2</sup> que, por consiguiente, comparte los criterios interpretativos fijados por la Sentencia de 23 de septiembre de 2020 de la Sección Segunda en el ámbito tributario:

El derecho a una tutela judicial efectiva (art. 24 de la Constitución), puesto en relación con la libertad de ejercicio de pretensiones, motivos y argumentos de impugnación que reconoce nuestra ley procesal (artículos 56.1; 65 y 67.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa), impide que los motivos de nulidad aducibles frente a una resolución sancionadora puedan resultar limitados o restringidos por el hecho de ser firme un acto administrativo anterior que motivó la incoación del procedimiento sancionador. Así, quien impugna una resolución administrativa sancionadora ha de poder cuestionar ésta en todos sus aspectos y tiene derecho a su revisión en un proceso de plena jurisdicción, sin que sus derechos de alegación y de defensa puedan quedar restringidos. Ello significa que quien impugna en vía jurisdiccional una resolución administrativa sancionadora debe disponer en plenitud de la posibilidad de formular alegaciones y proponer en su caso, pruebas y, en suma, para ejercitar sin trabas su derecho a la tutela judicial efectiva, a valerse de los medios de prueba y a no padecer indefensión (art. 24, apartados 1 y 2, de la Constitución).

A nuestro entender, no otra cosa cabe deducir no ya solo del derecho de defensa y del derecho a la tutela judicial efectiva de los tribunales reconocidos en la Constitución, sino del buen entendimiento de lo que constituyen los elementos esenciales del tipo infractor, como componentes inexcusables de la tipicidad, que son el elemento objetivo y el subjetivo. Esto es: si no cabe infracción tributaria sin los elementos objetivo y subjetivo, porque así lo establece sin resquicios el artículo 183.1 de la LGT, es incuestionable que debe poder combatirse, con ocasión de la oposición a una sanción, la concurrencia del elemento objetivo del tipo. De ahí que, en todos aquellos casos en los que el elemento objetivo del tipo infractor se haya establecido con remisión a un acuerdo de liquidación, no pueda negarse la posibilidad de rebatir no ya la liquidación, que ha quedado consentida por no haber sido recurrida, sino el elemento objetivo del tipo de la infracción.

Es más. Consideramos que una cercenación tan importante de las facultades impugnatorias de quien, por imperativo constitucional, se presume inocente no solo no puede aceptarse porque no está prevista, sino que tampoco podría ser jurídicamente válida ni aun cuando estuviera establecida de forma expresa en una norma con rango de ley.

Llegados a este punto, nos preguntamos: ¿qué diría la Sala de lo Penal del Alto Tribunal si tuviese que dilucidar qué hacer ante un procedimiento penal por delito contra la Hacienda

<sup>2</sup> Sentencia de 20 de diciembre de 2021 (rec. núm. 1070/2021).

pública en el que no se hubiera permitido discutir la cuota defraudada? Sería inaudito, máxime cuando la cuota defraudada es condición objetiva de punibilidad y no elemento de tipicidad. ¿No sería inconcebible en derecho penal que no se obligase al tribunal a verificar si concurren los elementos típicos del delito y, por ende, que no se permitiese al acusado defenderse de no haber consumado el delito, consumación que solo se concibe como la plena realización del tipo en todos sus elementos?<sup>3</sup>.

Tras todo lo reflexionado, hemos de decir, en honor a la verdad, y siempre como una manifestación de la sana discrepancia que cabe otorgar al intérprete, que la respuesta dada por la Sección Segunda en la Sentencia de 23 de septiembre de 2020 nos parece más correcta en términos de tutela judicial efectiva. Pues, si bien es cierto que en el asunto resuelto por la Sentencia de 20 de noviembre de 2023 no se conoce en qué consistió concretamente el acuerdo de liquidación, del que solo se dice que fue consentido y alcanzó firmeza por aquietamiento de la recurrente, y si bien es cierto que afirma la Abogacía del Estado que «ese acuerdo de liquidación es del todo irrelevante, pues la conducta infractora es la del art. 201, apartados 1 y 3, de la LGT», y que eso parece que es lo que toma en consideración la Sala para desestimar el recurso, no es menos cierto que la Sentencia de 23 de septiembre de 2020, ante una situación semejante, reconoció que «no estamos en situación idónea para conocer, en plenitud, los detalles del caso y determinar, por nosotros mismos, el destino final del litigio», y consideró lo más adecuado:

ordenar la retroacción de las actuaciones del mencionado recurso contencioso-administrativo n.º 696/2017 y su reenvío a la expresada Sala de instancia, a fin de que se pronuncie sobre las pretensiones y motivos omitidos y dicte sentencia que decida, en el sentido que proceda, sobre la prescripción de la facultad liquidatoria, a los solos efectos sancionadores, en los términos definidos en el fundamento sexto.

Decisión aquella, la de retrotraer, que, por muy frustrante que pueda ser para el recurrente, en realidad, y dicho esto con todo respeto, nos parece más acorde con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y a no padecer indefensión, reconocido en el artículo 24 de la Constitución, que la decisión de la Sentencia de 20 de noviembre de 2023.

A nuestro juicio, este derecho prevalece sobre la seguridad jurídica a la que sirve la firmeza de las liquidaciones, pues, cuando hablamos de derecho sancionador y cuando estamos en presencia de sanciones tributarias, dado que estas son una manifestación del *ius puniendo* que ha de ejercerse con la máxima cautela, no caben elucubraciones (la sentencia reconoce que no sabe en qué consistió concretamente el acuerdo de liquidación y que solo «sabemos que se dictó y que ganó firmeza», y, a pesar de este desconocimiento de su contenido, se afirma que «es del todo irrelevante»).

<sup>3</sup> Por reciente, véase, por ejemplo, Sentencia del TS, Sala de lo Penal, Sección Primera, de 21 de diciembre de 2023 (rec. núm. 6945/2021 –NFJ091974–).

En el caso analizado, no puede confirmarse, pues, sin ningún género de dudas, que no concurriese prescripción de la potestad sancionadora. Motivo por el cual debería haberse estudiado el asunto o haberse remitido a la Sala de instancia para que esta lo analizara. Porque, adicionalmente, y como bien se dijo en la sentencia de Navarro Sanchís de 2020, «la prescripción se aprecia de oficio». Algo que sigue siendo absolutamente válido, aunque en esta sentencia de 2023 no se haya reiterado.