

**Cuando en el procedimiento sancionador abreviado se ajuste la sanción tributaria inicialmente impuesta por estimación parcial de las alegaciones frente al acta de disconformidad, es necesario que se dicte una nueva propuesta de sanción**

**Con remisión a la doctrina fijada en una reciente de la Sala, declara que en el procedimiento sancionador abreviado, cuando se produzca una estimación parcial de las alegaciones formuladas al acta de disconformidad en el procedimiento de regularización tributaria que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado, es necesario, a tenor de lo dispuesto en el art. 25.7, párrafo segundo, del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, que se emita una nueva propuesta de sanción rectificadora 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.**

Ello determina que en el presente caso haya de estimarse en parte el recurso deducido por la entidad actora en el sentido de anular la sanción relativa al Impuesto de Sociedades.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 13/05/2024

Nº de Recurso: 7454/2022

Nº de Resolución: 817/2024

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

Tipo de Resolución: Sentencia

## TRIBUNAL SUPREMO

### Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### SENTENCIA

En Madrid, a 13 de mayo de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 7454/2022, interpuesto por la procuradora doña Vanessa Alarcón Alapont, en representación de la mercantil DANVAL SERVICIOS INTEGRALES, S.L., contra la sentencia dictada el 12 de julio de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 1052/2021.

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 dictada el 12 de julio de 2022 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. 1052/2021.

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

"FALLAMOS: DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por DANVAL SERVICIOS INTEGRALES SL representada por la Procuradora D.<sup>ª</sup> VANESSA ALARCÓN ALAPONT y asistida por la letrado D.<sup>ª</sup> LAURA CAMPANON GALIANA contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la comunidad valenciana de fecha 27 de mayo de 2021 por la que se desestima las reclamaciones con los números 46-07071-2018, 46- 08094-2018, 46-17441-2018, y 46-17442-2018, interpuesta frente al acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2013 y 2014, y contra el acuerdo sancionador dictado como consecuencia de la liquidación anterior, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

Con expresa imposición de costas a la parte demandada conforme lo dispuesto por el Fd<sup>º</sup> 5 de la presente resolución".

La Sala, en fecha 19 de julio de 2022, dictó auto aclarando la sentencia y rectificando el error material sufrido en el fallo, en cuanto que procedía la condena en costas a la parte demandante.

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Vanessa Alarcón Alapont, en representación de la mercantil Danval Servicios Integrales, S.L., 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:

(i) Los artículos 208.3, 210.4 y 210.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] en relación con la sentencia dictada el 23 de julio de 2020 por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (rec. 1993/2019, ECLI:ES:TS:2020:2687).

(ii) 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"].

Considera conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca la siguiente cuestión: "determinar si, habiéndose iniciado un procedimiento sancionador abreviado relativo a una infracción que causa perjuicio a la Hacienda Pública sobre la base de la propuesta de liquidación contenida en el acta, la rectificación posterior de dicha propuesta de imposición de sanción como consecuencia de la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta por parte del órgano competente para liquidar, debe comportar la notificación de una nueva propuesta de imposición de sanción en la que se incluya notificación de la nueva liquidación definitiva, otorgando el preceptivo trámite de audiencia, so pena de vulnerar el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente".

2. La Sala de instancia, por auto de 3 de octubre de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, Danval Servicios Integrales, SL, como parte recurrente, y la Administración General del

Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 5 de julio de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si, en el procedimiento sancionador abreviado, 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 necesario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 25.7, párrafo segundo, del RD 2063/2004, de 15 de octubre, que se emita una nueva propuesta de sanción rectificadora y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones.

Precisar, en caso de que sea exigible el otorgamiento de tal plazo en una situación como la descrita, las consecuencias de la omisión de este trámite.

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

3.1 El artículo 25.7, segundo párrafo, del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

3.2 Los artículos 208.3 y 210 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.3. El artículo 24 de la Constitución Española.

3.4. Los artículos 47 y 48 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

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

2. La procuradora doña Vanessa Alarcón Alapont, en la representación ya acreditada de Danval Servicios Integrales, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 26 de septiembre de 2022, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Aduce que el artículo 210, en sus apartados 4 y 5, de la LGT, así como los artículos 23.5 y 23.6 del RGRST, prevén la existencia de un trámite de audiencia de 15 días anudado a la notificación de la propuesta de imposición de sanción en el seno de un procedimiento sancionador, ya sea abreviado, ya sea ordinario. Dichos preceptos recogen la garantía regulada en el artículo 208.3 de la LGT, que, a su vez, constituye la normativización, en sede del procedimiento sancionador tributario, de los derechos a ser informado de la acusación y de defensa, consagrados en los artículos 24.2 y 25 de la Constitución Española, vertebradores de cualquier procedimiento sancionador.

Señala que, si bien el Tribunal ya se ha pronunciado sobre los efectos de la falta de audiencia al presunto infractor en el seno del procedimiento sancionador, citando las SSTs de 21 de octubre de 2010, rec. 34/2006, y 18 de mayo de 2020, recurso 5737/2017, sin embargo no encontramos un pronunciamiento expreso sobre el caso que nos ocupa, donde se determine si la ausencia de concesión de un nuevo trámite de alegaciones tras la rectificación de la propuesta de sanción como consecuencia de la propuesta de liquidación, también implica la vulneración de dichos preceptos constitucionales y, en consecuencia, es causa de nulidad radical, tesis defendida por mi representada y que es objeto de debate en el presente recurso.

Afirma que, en la medida en que no se ha notificado una nueva propuesta de sanción incluyendo como presupuesto de hecho la liquidación y sus circunstancias, ni su respectivo trámite de alegaciones, se han vulnerado flagrantemente los derechos de DANVAL a ser informado de la acusación y de defensa, pues no ha podido alegar cuanto considere conveniente ni ha podido presentar documento alguno sino hasta la fase de revisión económico-administrativa, habiéndose cercenado su derecho a la defensa en el procedimiento sancionador administrativo.

En consecuencia, la sentencia de instancia infringe, a su juicio, los artículos 208.3, 210.4 y 210.5 de la LGT y el artículo 24 CE, en la medida en que confirma una actuación administrativa que cercena los derechos del contribuyente a ser informado de la acusación y de defensa, al no notificarle una nueva propuesta de imposición de sanción, con su respectivo trámite de audiencia.

De otro lado, esgrime la infracción del artículo 25.7 del RGRST y de la doctrina contenida en la sentencia dictada en fecha 3 de noviembre de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (recurso nº 254/2018).

Considera la Audiencia Nacional que el artículo 25.6 del RGRST (actual 25.7 del RGRST), en su redacción aplicable, *ratione temporis*, al caso enjuiciado, obliga a la Administración a conceder al contribuyente el trámite de audiencia previsto en dicho artículo para evitar producirle indefensión como consecuencia de la rectificación de la propuesta de imposición de sanción. Frente a ello, la sentencia de instancia impugnada, ante un supuesto sustancialmente idéntico, inaplica la doctrina sentada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en relación con la interpretación del artículo 25.7 del RGRST y las consecuencias de la falta de notificación del preceptivo trámite de audiencia en aquellos casos en los que la propuesta de imposición de sanción se rectifica como consecuencia de la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta.

Afirma que la Administración debió notificar a esta parte una nueva propuesta sancionadora, adaptada al acuerdo de liquidación, con su consiguiente trámite de alegaciones.

En último término, sostiene la nulidad de pleno derecho del acuerdo sancionador por haber prescindido total y absolutamente del procedimiento previsto al omitir el trámite de audiencia y por vulnerar el derecho de defensa consagrado en los arts. 24 y 25 CE.

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] Cuando el Acuerdo de Liquidación modifique el contenido de la propuesta contenida en el Acta y dicha modificación conlleve el necesario ajuste de la sanción que lleva aparejada, es necesario a tenor de lo dispuesto en el artículo 25.7 RGRST que se emita una nueva propuesta de sanción rectificadora y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que puedan formular alegaciones antes de dictar la resolución sancionadora.

El trámite de alegaciones que se debe notificar con la nueva propuesta de sanción 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 pleno derecho del acuerdo al lesionar manifiestamente un derecho fundamental ( arts. 24 y 25 CE)".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que se estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y, actuando como Sala de instancia, anulando la sanción impugnada, condenando a la parte recurrida al pago de las costas originadas por este recurso". (sic).

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 10 de noviembre de 2023.

Tras recoger los antecedentes del caso y reproducir el contenido de los artículos citados en el auto de admisión - artículos 25.7 y 24.2 RGRST y 208.3 y 210 LGT-, señala que de los preceptos transcritos resulta, sin lugar a dudas, que ha de darse trámite de alegaciones en los procedimientos sancionadores tributarios sobre la propuesta de resolución que se formule, tanto si es separada como si se incorpora al acuerdo de iniciación. Este trámite de alegaciones garantiza que el contribuyente pueda defenderse plenamente frente a la sanción que se le pueda imponer. Sin embargo, como establece el art. 24.2 RGRST, que es aplicable a todos los procedimientos sancionadores, si posteriormente se rectifica la propuesta de resolución, solo es necesario dar nuevo trámite de alegaciones cuando la situación del administrado es susceptible de empeorar, porque se consideren sancionables conductas que antes no se habían entendido como tales, o se modifica la tipificación de la conducta sancionable, o se cambia la calificación de la infracción para agravarla. Si como consecuencia de la modificación de la propuesta de resolución, la situación del administrado no es susceptible de empeorar, no es necesario dar nuevo traslado de alegaciones pues el trámite de alegaciones, dirigido a dar al contribuyente la posibilidad de oponerse a la sanción con todos los medios y argumentos a su alcance, ya ha cumplido su función. Añade que el art. 25.7, párrafo segundo, RGRST no altera la conclusión general expuesta pues se refiere al caso específico de que, en el trámite de alegaciones, el interesado prestase su conformidad a la propuesta de sanción y luego esta se rectifica, en cuyo caso también hay que dar nuevo trámite de audiencia.

Asimismo, sostiene que incluso en el hipotético supuesto de que, en contra de lo argumentado, se considerase que el RGRST exige que se dé un nuevo trámite de alegaciones en todos los casos en que, como consecuencia de una rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta de inspección, resulta necesario ajustar la sanción derivada al importe finalmente regularizado, incluso aunque el interesado ya hubiese hecho alegaciones en relación con la propuesta de sanción inicial y el ajuste sea en su favor, la omisión de dicho trámite sería una mera irregularidad no invalidante al no ocasionar ninguna indefensión.

Afirma que en ningún caso cabe entender que la omisión del trámite de audiencia en relación con una rectificación de la sanción inicialmente propuesta, consecuencia de una rectificación de la liquidación favorable al interesado, ocasiona a este indefensión desde el momento en que, como se viene diciendo, dicha rectificación es en su favor. Si el contribuyente ya alegó todo lo que consideró oportuno en relación con la sanción mayor, obviamente, sus alegaciones serán las mismas en relación con la sanción menor. Es cierto que la jurisprudencia de ese Alto Tribunal ha declarado que la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos sancionadores lesiona los derechos fundamentales de los arts. 24 y 25 CE, pero tales pronunciamientos se refieren a supuestos en que el administrado se ve privado de la posibilidad de defenderse o se ignoran sus alegaciones, lo que en el escenario que nos ocupa no ocurre en absoluto. Por tanto, en ningún caso será aplicable en estos supuestos la causa de nulidad de pleno derecho del art. 47.1.a) LPAC.

Esgrime que la recurrente no ha explicado mínimamente cómo se han podido vulnerar sus derechos a ser informada de la acusación y de defensa por el solo hecho de haber reducido el acuerdo sancionador, en 76,83€, la base de la sanción inicialmente propuesta. Ello, cuando la interesada tuvo la oportunidad de formular alegaciones y proponer prueba frente a dicha sanción inicial, ligeramente superior, frente a la que, como se refleja en los antecedentes del escrito de oposición, solo formuló alegaciones relativas a la liquidación, no a la infracción que se le imputaba.

Concluye que la alegación de indefensión que formula la recurrente es puramente apodíctica, carente de toda sustancia.

Considera que "[...] no cabe aceptar la doctrina cuya fijación pretende la Recurrente. En el procedimiento sancionador abreviado, 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, no es necesario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 25.7, párrafo segundo, RGRST, que se emita una nueva propuesta de sanción rectificada y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones. Este precepto se refiere a los casos en que se rectifica la propuesta de resolución del procedimiento sancionador después de haber dado el interesado su conformidad a la misma. En los demás casos, solo procede dar nuevo trámite de alegaciones, según el art. 24.2 RGRST, si se rectifica la propuesta empeorando la situación del administrado porque se consideran sancionables conductas que antes no se habían entendido como tales, o se modifica la tipificación de la conducta sancionable, o se cambia la calificación de la infracción para agravarla. Subsidiariamente, incluso si se entendiese que se ha de dar nuevo trámite de alegaciones en todos los casos en que se rectifica la propuesta de resolución sancionadora como consecuencia de la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el Acta, incluso aunque dicha rectificación favorezca al administrado, la omisión de dicho trámite no sería causa de nulidad de pleno derecho en ningún supuesto y tampoco de anulabilidad, al no ocasionar indefensión".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser justa a Derecho, fijando como doctrina la que se establece en el anterior apartado tercero".

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

Por providencia de 16 de noviembre de 2023, 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 22 de febrero de 2024, 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 7 de mayo de 2024, 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 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, 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 necesario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 25.7, párrafo segundo, del RD 2063/2004, de 15 de octubre, que se emita una nueva propuesta de sanción rectificada y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones. Y precisar, en caso de que sea exigible el otorgamiento de tal plazo en una situación como la descrita, las consecuencias de la omisión de este trámite.

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

2.1. Procedimiento de comprobación e investigación y procedimiento sancionador.

Con fecha 14 de noviembre de 2016, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria inició, frente a la mercantil Danval

Servicios Integrales, S.L., actuaciones inspectoras respecto del impuesto sobre sociedades, ejercicios 2013 y 2014.

Tras los trámites legalmente previstos, el 19 de febrero de 2018 se formalizó acta de disconformidad en el que se contenía la correspondiente propuesta de liquidación.

En la misma fecha, se dictó acuerdo de inicio de procedimiento sancionador abreviado notificándose éste, junto con la propuesta de imposición de sanción del artículo 191 de la LGT, el 21 de febrero de 2018 e iniciándose desde ese momento el plazo de alegaciones de quince días normativamente previsto.

Con fecha 10 de abril de 2018 se dictó el acuerdo de liquidación que ponía fin al procedimiento de comprobación e investigación y que rectificaba la propuesta de liquidación contenida en el acta. El acuerdo de liquidación fue notificado el día siguiente, 11 de abril de 2018.

El día 18 de mayo de 2018, se notificó el acuerdo de imposición de sanción en el que, habida cuenta de la anterior rectificación efectuada en el acuerdo de liquidación, se rectificaba también la propuesta de sanción del instructor.

## 2.2. Reclamaciones económico-administrativas.

Contra los anteriores acuerdos, la mercantil formuló sendas reclamaciones económico-administrativas n.º46-07071-2018, 46-08094-2018, 46-17441-2018, y 46-17442-2018 que, tras su acumulación, fueron resueltas en sentido desestimatorio por resolución de 27 de mayo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana.

## 2.3. Recurso contencioso-administrativo.

Disconforme con la citada resolución, la sociedad interpuso recurso contencioso-administrativo que se tramitó con el número 1052/2021 ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que fue desestimado por sentencia de 19 de julio de 2022.

Entre otros motivos de impugnación, en el recurso contencioso-administrativo se alegaba la improcedencia del acuerdo sancionador por haberse rectificado la propuesta de imposición de sanción con base en la previa rectificación de la propuesta de liquidación, sin haber dado el preceptivo trámite de alegaciones.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento jurídico quinto con el siguiente tenor literal:

"QUINTO: En relación con el acuerdo sancionador se invoca su improcedencia al haberse iniciado el procedimiento sancionador con anterioridad a la notificación de la liquidación.

Y todo ello al haber sido notificado en fecha 21 de febrero de 2018, esto es, con anterioridad a la notificación de la liquidación, el acuerdo de inicio y propuesta de imposición de sanción relativo al IS de los ejercicios 2013y 2014, sobre la base de la propuesta de liquidación contenida en el acta.

Y a pesar de que el acuerdo de liquidación rectificó la propuesta de liquidación contenida en el acta, no se formuló una nueva propuesta de imposición de sanción basada en la nueva regularización ni se dio el preceptivo trámite de alegaciones a esta parte, vulnerando así los derechos del contribuyente a ser informado de la acusación y a la defensa.

En este caso concreto consta en el expediente administrativo que las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron el 14-11-2016.

El 14-2-2018, el Inspector Regional autorizó el inicio de expediente sancionador.

El 19-2-2018 se formalizó Acta de disconformidad.

El 19-2-2018 se dictó el Acuerdo de Inicio-propuesta de imposición de sanción, relativo al Impuesto sobre Sociedades, periodos: 2013 y 2014, en el que se le comunicaba al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y la concesión de un plazo de quince días para que alegara cuanto considerase conveniente y presentase los antecedentes y pruebas que estimara oportunos.

El 10-4-2018 se dictó Acuerdo de Liquidación con el que concluyeron las actuaciones inspectoras en relación con el Impuesto sobre Sociedades, periodos: 2013 y 2014, y en el que se rectificó la propuesta de liquidación contenida en el acta.

Este motivo tampoco puede tener favorable acogida pues tal y como ha venido declarando el Tribunal supremo, ni el art. 209.2 LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, establecen que el procedimiento sancionador deba iniciarse tras la notificación de la liquidación tributaria.

[...]

Puede aceptarse, en definitiva, en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la máxima de que sin liquidación no hay sanción, pero no la de que sin liquidación no puede haber inicio del procedimiento tributario sancionador."

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

SEGUNDO. Marco normativo.

1. Conforme al auto de admisión, el artículo 25.7, segundo párrafo, del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario ["RGRST"] dispone que:

"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."

2. Por su parte, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria General Tributaria ["LGT"], contiene los siguientes preceptos que resultan relevantes a efectos del presente recurso:

2.1. El artículo 208.3 de la LGT establece:

"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."

2.2. A su vez, el artículo 210, apartados 4 y 5, dispone lo siguiente:

"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.

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.

5. Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará 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."

3. Adicionalmente, debemos tener presente el artículo 24 CE, en tanto que los principios de la potestad sancionadora son de aplicación al ámbito sancionador administrativo.

4. En último término, procede hacer referencia a los artículos 47 y 48 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas:

"Artículo 47. Nulidad de pleno derecho

1. Los actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

a) Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

[...]"

"Artículo 48. Anulabilidad

1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.

2. No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados [...]"

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Como hemos señalado, el auto de admisión nos solicita determinar si, en el procedimiento sancionador abreviado, 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 necesario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 25.7, párrafo segundo, del RD 2063/2004, de 15 de octubre, que se emita una nueva propuesta de sanción rectificadora y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones, y las consecuencias de la omisión de este trámite.

2. Tal y como recoge el auto de admisión, aunque existen pronunciamientos de esta Sala, [STS de 21 de octubre de 2010 (recurso de casación para unificación de doctrina n.º 34/2006, ECLI:ES:TS:2010:5717)] sobre los efectos de la falta de audiencia al presunto infractor en el seno del procedimiento sancionador, en los que se ha sostenido que la omisión de este trámite esencial en todo expediente sancionador infringe manifiestamente lo establecido en los artículos 24 y 25 de la Constitución, al quedar privado el expedientado de cualquier posibilidad de defensa, con lo que es

causa de nulidad radical, sin embargo no se había dictado aún, a la fecha del auto de admisión -5 de julio de 2023-, ninguna sentencia en la que se analizara si la ausencia de concesión de un nuevo trámite, tras la reducción de la sanción inicialmente propuesta como consecuencia de la estimación parcial de las alegaciones vertidas en sede de la propuesta de liquidación, implica idéntica infracción de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y, por consiguiente, conlleva idénticos efectos.

Particularmente, de lo que se trata en el presente recurso es de la interpretación que ha de darse al artículo 25.7, segundo párrafo, del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, en casos como el que está en el origen de la sentencia recurrida en el presente recurso, en el que la rectificación de la sanción vino motivada por una disminución de la cuota liquidada en el procedimiento de inspección.

3. Pues bien, esta Sala en sentencia núm. 1.580/2023, de 27 de noviembre de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 947/2022, con el que comparte la identidad de la cuestión de interés casacional, sí ha resuelto pretensiones idénticas a las que aquí se ventilan, con la única salvedad de que en aquel recurso recurría el Abogado del Estado por haber estimado la Sala de la Audiencia Nacional el recurso del contribuyente y de que la norma cuya interpretación se requería era el artículo 25.6, párrafo segundo, del RGRST en su redacción original, mientras que en este recurso resulta de aplicación, por razones temporales, el actual artículo 25.7 de la misma disposición reglamentaria, tras la modificación llevada a cabo por el Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, si bien ambos preceptos contienen una regulación semejante, lo que comporta que en nada se altere la decisión alcanzada por esta Sala.

En la STS de 27 de noviembre de 2023, cit., se ha dado amplia respuesta, debidamente motivada y razonada, a los argumentos invocados en dicho recurso y, por ende, en este recurso, por lo que cabe una remisión in toto a lo que en la referida sentencia hemos dicho de forma detallada.

Hemos afirmado entonces y reiteramos ahora, lo siguiente:

"TERCERO.- Criterio de la Sala.

El artículo 25.6 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el reglamento general del régimen sancionador tributario, en la redacción a la sazón vigente disponía, en su párrafo primero que "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".

Este párrafo está inspirado en lo dispuesto en el artículo 211.1 LGT.

El mismo artículo, en su párrafo segundo, disponía que "en el caso de que el órgano competente para imponerla 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".

No está de más traer a colación que el Dictamen del Consejo de Estado, de fecha 16 de septiembre de 2004(ref. 2161/2004) declara en relación con la redacción dada a este segundo párrafo por el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario que se "introduce la cuestionable regla de que, notificada una nueva propuesta sancionadora (que rectifica otra anterior), debe entenderse notificada la resolución sancionadora si el interesado no formula alegaciones en el plazo concedido al efecto. Debe eliminarse, por tanto, esta previsión del proyecto, en aras de una máxima garantía de los derechos de defensa del interesado, dadas las confusiones que en estos supuestos podrían producirse, y en la medida en que el artículo 211.1 de la Ley no prevé que en este caso en concreto pueda prescindirse de la notificación expresa de la resolución final"

El apartado del Reglamento que se refiere ahora a este particular no es el 6 sino el 7 en virtud de la reforma llevada a cabo por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el reglamento general del régimen sancionador tributario.

En la sentencia de 18 de mayo de 2020, 5732/2017 afirmamos que en el procedimiento sancionador la omisión del trámite de audiencia posee relevancia constitucional y su omisión determina la nulidad de lo actuado al lesionar manifiestamente un derecho fundamental, arts. 24 y 25 de la CE. Es más, declaramos, aunque en puridad no haya omisión del trámite, cuando el contribuyente hizo las alegaciones dentro del plazo al efecto pero estas no se tienen en cuenta, equivale materialmente a la propia omisión, "pues se prescinde de las garantías básicas de contradicción y defensa, resolviendo de espaldas al contribuyente, lo que determina sin más la nulidad radical del acto sancionador, y siendo este nulo de pleno derecho no cabe subsanación a posteriori dentro del mismo procedimiento de este trámite esencial una vez dictada la resolución sancionadora".

También en esta ocasión, se ha prescindido de un trámite esencial. En la práctica se ha impuesto la sanción sin más, es decir, "de plano". Omitir dar audiencia a la parte interesada, no solo no está previsto en la normativa tributaria, ni siquiera en supuestos, como es el caso ahora, de "mera adaptación" de la sanción anulada a la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación, sino que, además, no está permitido por la Constitución. La omisión de ese trámite limita garantía de los derechos de defensa del interesado, y, por tanto, no resulta admisible.

La doctrina que fijamos, respondiendo a la cuestión con interés casacional es que 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 rectificadora 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".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 27 de noviembre de 2023 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

CUARTO. Respuesta a la cuestión de interés casacional.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que se ratifica la doctrina jurisprudencial fijada por esta Sala en la sentencia núm. 1.580/2023, de 27 de

noviembre de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 947/2022, atinente a que en el procedimiento sancionador abreviado, 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 25.7, párrafo segundo, del RD 2063/2004, de 15 de octubre, Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, que se emita una nueva propuesta de sanción rectificadora 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.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de Danval Servicios Integrales, SL, pues el criterio establecido por la Sala de instancia en relación con la sanción es contrario al que ha establecido este Tribunal.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y en cuanto a las causadas en la instancia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, de conformidad con el artículo 139 LJCA.

## 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, por remisión al fundamento jurídico tercero de la sentencia núm. 1.580/2023, de 27 de noviembre de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 947/2022.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Vanessa Alarcón Alapont, en representación de la mercantil DANVAL SERVICIOS INTEGRALES, S.L., contra la sentencia dictada el 12 de julio de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 1052/2021, sentencia que se casa y anula en el pronunciamiento relativo a la sanción.

Tercero. Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 1052/2021, interpuesto por la representación procesal de DANVAL SERVICIOS INTEGRALES, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 27 de mayo de 2021, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013 a 2014, y sanción derivada, declarando la nulidad de la sanción tributaria impuesta, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación ni de las de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.