

LA INCIDENCIA DE LA ANULACIÓN PARCIAL DE UNA LIQUIDACIÓN EN EL ÁMBITO DE LAS SANCIONES IMPUESTAS

Vamos a dedicar las siguientes líneas a analizar la una problemática muy concreta; nos referimos a la relativa a los efectos que produce la anulación parcial de la una liquidación en su correspondencia con la sanción que fue impuesta derivada de la misma, en aquellos casos en los que se ha producido la confirmación de dicha sanción por el órgano decisor, limitándose este a establecer, simplemente, que sea objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota fijada que va a resultar de la liquidación practicada. Es decir, estaríamos en presencia de un supuesto de nulidad parcial de una liquidación, de la que se deriva la obligación por parte de Administración actuante de formular una nueva liquidación, con las premisas establecidas en la resolución que debería anular la sanción, en su caso, aplicada o, por el contrario, solamente sería necesario realizar un nuevo cálculo de esta última, que tuviera o tomara como base la nueva fijación que ha sido determinada por la liquidación apreciada con carácter definitivo. Por tanto, y centrando la cuestión, no estaríamos en un caso de anulación por razones de forma, que han dado lugar a una situación de indefensión y con la consecuencia subsiguiente de retroacción de las actuaciones realizadas, sino que nos encontraríamos en una situación de anulación por motivos de tipo material o de fondo.

En este sentido y en una primera aproximación, de una forma muy general, podríamos considerar que, de forma automática, procedería la anulación de una sanción cuando la liquidación de la que trae causa ha sido anulada, ya que esta última constituye el presupuesto de hecho habilitante y determinante de aquella.

En el ámbito puramente normativo, el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en su artículo 66, apartado 3 alude, aunque tangencialmente, a esta cuestión y establece que "la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución ...".

Es preciso tener en cuenta, y de gran importancia para dar respuesta a la cuestión, que la sanción, evidentemente y en ningún momento, ha sido objeto de anulación.

La anulación de la sanción por razones materiales y su sustitución por otras, en principio, ha sido tratada por nuestro Tribunal Supremo considerando que, en estos supuestos y desde un punto de vista estrictamente procesal, no se produciría una vulneración del principio "ne bis in idem", ya que estaríamos en el ámbito de la ejecución y no ante un procedimiento sancionador nuevo. En esta línea encontraríamos diversas Sentencias, entre los que cabe destacar las de 21 de septiembre de 2020 (RA 5684/2017), 5 de mayo de 2021 (RA470/2020) y de 6 de abril de 2022 (RC 2054/2020). A modo de ejemplo, la primera de ellas entendió que "(...) anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria puede, en ejecución de la resolución anulatoria, dictar una nueva resolución que sustituya a la anulada en el plazo de un mes de conformidad con lo previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa,

aprobado por el Real Decreto Real Decreto 52012005, de 13 de mayo”, y que “la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento de dicho plazo, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo” , continuando la citada en segundo lugar.

La tercera de la anteriores, desarrollando y tomando como base las precedentes, entiende que debe diferenciarse claramente, el supuesto de adoptar un nuevo acuerdo de liquidación o, sancionador, en su caso, lo que determina la pura ejecución y, por tanto, al que, lógicamente le serían aplicables las disposiciones de ejecución de resoluciones y sentencias; del supuesto en que la resolución decida la reforma lo actuado.

Por último, como respuesta a lo debatido en estas líneas y en sintonía con lo apuntado anteriormente, la Sentencia del TS de 25 de octubre de 2023 (R.C. 1712/2022) llega a la siguiente conclusión; mientras que no se produzca una modificación de los elementos objetivos y subjetivos de una sanción, la anulación de una liquidación como consecuencia de una estimación parcial, por razones sustantivas, no lleva consigo automáticamente la anulación de la sanción ya que se trataría única y simplemente de realizar la adaptación cuantitativa a esa nueva liquidación en el proceso de ejecución, en definitiva se entiende que la modificación afecta solo a su alcance o límite cuantitativo y no a la validez de la sanción, que no se ve afectada.

Salvo mejor opinión en Derecho.

