



Roj: **STS 3504/2026 - ECLI:ES:TS:2026:3504**

Id Cendoj: **28079130022026100271**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/07/2026**

Nº de Recurso: **1536/2024**

Nº de Resolución: **984/2026**

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

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 5800/2023,**
ATS 1489/2025,
STS 3504/2026

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 984/2026

Fecha de sentencia: 23/07/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1536/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/05/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: SECCION 3ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TSJ DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1536/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 984/2026

Excmas. Sras. y Excmos. Sres.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 23 de julio de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1536/2024, promovido por Suescun Iniesta Comunicaciones, S.L., representada por la procuradora de los Tribunales doña Encarnación González Cano, bajo la dirección letrada de don Francisco R. Serantes Peña, contra la sentencia núm. 943/2023, de 31 de octubre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el procedimiento ordinario núm. 403/2022.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, cuya postulación y defensa ostenta la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El presente recurso de casación se interpuso por la entidad Suescun Iniesta Comunicaciones, S.L. contra la sentencia núm. 943/2023, de 31 de octubre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, desestimatoria del recurso núm. 403/2022, formulado frente a 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 al 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 la sanción derivada.

SEGUNDO.-La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en los siguientes razonamientos:

«CUARTO: [...]

En definitiva, ha quedado suficientemente probado que CAFICAS-ESTUD SL, CONSMA SANEAMIENTOS Y REFORMAS SL, GENERAL CONTACT SERVICES SL, MATUSCAS SERVICIOS SL, MABESU FINANCIAL CONSULTING SA, SOLUCIONES MON-LEBRI SL, VIOLETA FLORS SL, y VITAL ACTIV DISTRIBUCIÓN SL, no pudieron realizar las operaciones facturadas. A juicio de esta Inspección, y a la vista de los hechos relatados, se ha producido un NEGOCIO SIMULADO, con simulación absoluta: los servicios facturados son inexistentes, creándose la apariencia de un negocio jurídico cuando en realidad no se realiza negocio alguno. No hubo voluntad ni en el obligado tributario ni en las sociedades intervinientes en las operaciones de prestar ningún servicio, ni tampoco de recibir nada a cambio, siendo SUESCUN plenamente consciente y conocedora de que las facturas recibidas de estas sociedades no respondían a ninguna prestación de servicios.

[...]

OCTAVO: Sobre el acuerdo sancionador.

Debe desestimarse la primera alegación relativa a la nulidad del procedimiento sancionador por haber sido iniciado sin haberse concluido la regularización de conformidad con lo expresado por el art. 208 y 209 de la LGT que en ningún caso permiten alcanzar la conclusión pretendido por el recurrente y menos aún que la iniciación en los términos expresados sea un vicio de nulidad de pleno derecho del procedimiento.

Respecto a la falta de motivación de la culpabilidad de la sanción tenemos que esta aparece fundamentada en el sentido siguiente:

En efecto, el obligado tributario necesariamente conocía que los servicios objeto de las facturas recibidas eran falsos, dado que no le habían sido prestados, y por ello debía ser plenamente consciente de la simulación urdida. Este comportamiento evidencia una actuación dirigida de forma consciente y planificada a reducir improcedentemente la carga tributaria, incumpliendo el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público con arreglo a su verdadera capacidad económica, actuando de forma consciente y continuada. En definitiva,

concorre dolo en la manera de actuar del obligado tributario que le ha llevado a presentar unas declaraciones liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades inexactas, al deducirse gastos inexistentes, poniendo de manifiesto una reducción artificiosa, consciente y planificada de la carga tributaria, con el consiguiente perjuicio a la Hacienda Pública, lo que se hubiera consolidado sin las actuaciones inspectoras.

[...]

Así pues, para poder determinar la existencia de una infracción tributaria e imponer una sanción, es preciso la existencia de un grado mínimo de culpabilidad, correspondiendo la prueba de la culpabilidad a quien acusa, a la Agencia Estatal de la Administración, y sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad.

En este caso la administración fundamenta perfectamente el grado de reprochabilidad de la actuación de la recurrente, encontrándose la sanción suficientemente motivada, debiendo desestimarse este motivo de impugnación».

La procuradora de la mercantil preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 5 de febrero de 2024, identificando como normas legales que se consideran infringidas:

- 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»].
- 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»].
- La STS 1580/2023, de 27 de noviembre de 2023 (RCA/947/2022, ECLI:ES:TS:2023:5526).

La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 12 de febrero de 2024.

TERCERO.-Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 19 de febrero de 2025, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

«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 rectificada 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».

CUARTO.-Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], la representación de Suescun Iniesta Comunicaciones, S.C., mediante escrito registrado el 10 de abril de 2025, interpuso el recurso de casación en el que, tras poner de manifiesto que «[e]n el presente recurso nos encontramos con dos supuestos similares, pero diferentes [...]», pese a lo cual entiende que «[...] son aplicables al supuesto de la sanción de IS, aunque en puridad no son idénticos, ya que en los supuestos enjuiciados por la jurisprudencia citada se producía descenso en la base imponible tras las alegaciones al acta. En nuestro caso (IS) se produce un aumento de base, esto es, empeora la situación». En estos casos -se dice- «[...] el TS ha confirmado que si la modificación es a la baja el procedimiento es nulo por no haber concedido dicho trámite [de audiencia]. En el supuesto que ahora examinamos, en la sanción de IS se modifica al alza lo que justifica con mayor motivo la concesión de un nuevo trámite de alegaciones» (págs. 3-6 del escrito de interposición).

Después de citar jurisprudencia del Tribunal Supremo y doctrina del Tribunal Constitucional concluye «[...] que la ausencia del trámite de audiencia es causa de nulidad radical o de pleno derecho», máxime teniendo en cuenta que «[...] CUANDO SE CONCEDIÓ EL TRÁMITE DE AUDIENCIA NO SE TENÍA NI SE PODÍA TENER TODOS LOS ELEMENTOS que permitieran formular la propuesta de imposición de sanción en los términos adecuados para sancionar de acuerdo con ellos, pues la liquidación no había sido dictada, vulnerando claramente los preceptos legales y reglamentarios que obligan a incorporar todos los elementos de prueba obtenidos en la regularización.

Y si la liquidación debería estar en el expediente sancionador, y se incorpora formalmente DESPUÉS de la propuesta de sanción, sin volver a dar nuevo trámite de audiencia, se incurre en nulidad radical» (pág. 16).

Por último, la recurrente postula «[...] el reconocimiento del derecho al reexamen de las sanciones al encontrarse en los supuestos que el TS ha considerado aplicable la denominada doctrina Saquetti» (pág. 17).

Respecto de la cuestión casacional formulada, interesa que se fije la siguiente jurisprudencia:

«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 en todo caso al interesado para que pueda formular alegaciones.

El trámite de alegaciones con la nueva propuesta sancionadora 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 lo actuado al lesionar manifiestamente un derecho fundamental (art. 24 y 25 CE)» (pág. 20).

Finalmente solicita que se «[...] dicte sentencia fijando la doctrina que postulamos y case la STSJCV impugnada y declare la nulidad de los acuerdos de inspección y sancionadores». Y añade que, «[...] para el caso de que se confirme alguno de los acuerdos sancionadores como consecuencia de la fijación de jurisprudencia, proceda al reexamen de las sanciones de acuerdo con la doctrina Saquetti y acuerde anular los acuerdos sancionadores al resultar la prueba de indicios insuficiente, a la vista de la prueba desplegada en su descargo».

QUINTO.-Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 10 de junio de 2025, escrito de oposición en el que reconoce que «[...] existe una respuesta jurisprudencial, en la STS 2023 y la STS 2024, a una cuestión que es muy similar a la presente», pero, no obstante, considera que «[...] la cuestión no ha sido correctamente apreciada en las sentencias referidas y que merece una respuesta distinta» (pág. 11 del escrito de oposición). Sostiene el abogado del Estado que «[...] no hay duda de que la norma aplicable, el art. 24.2 del RGRST, no imponía un nuevo trámite de alegaciones consecuente con la ligera rectificación cuantitativa de un error material (omisión de un sumando presente en la propuesta "al hacer las cuentas"); esta norma reglamentaria no contraría la ley; es conforme -de hecho, plasmación positiva- de la doctrina constitucional; la norma que sirvió de base a la jurisprudencia que cuestionamos es inaplicable al caso; la inexistencia de toda indefensión material es palmaria», y, en consecuencia -afirma- «[...] el recurso debe desestimarse y la jurisprudencia debe ser reconsiderada y radicalmente matizada [...]» (pág. 23).

Propone como respuesta a la cuestión casacional formulada en el auto de admisión que «[e]n el procedimiento sancionador abreviado iniciado con anterioridad a la terminación del procedimiento de regularización del que trae causa, los derechos del interesado se satisfacen plenamente mediante la notificación de la propuesta de resolución y la concesión de plazo para alegaciones, incluso si esa propuesta se formula y notifica antes de la liquidación». Expone que «[c]uando el interesado no presta conformidad a esta propuesta, es inaplicable el art. 25.7, párrafo segundo, del RGRST», y, en este caso, «[l]a modificación al alza en el acuerdo sancionador de la base de la sanción y del importe de ésta, motivada por la rectificación de un error material padecido en la propuesta, no es un caso que requiera, conforme al art. 24.2 del RGRST, una nueva propuesta de resolución con nuevo trámite de alegaciones, interpretada dicha norma a la luz de la doctrina constitucional sobre los derechos del interesado en los procedimientos administrativos sancionadores» (pág. 25), por lo que entiende que «la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicit[a] su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario».

SEXTO.-Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 5 de mayo de 2026, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 943/2023, de 31 de octubre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia



de la Comunidad Valenciana, desestimatoria del recurso núm. 403/2022 interpuesto por la entidad Suescun Iniesta Comunicaciones, S.C. contra la resolución de fecha 27 de enero de 2022 (reclamaciones núms. 46/08078/2019, 46/08843/2019; 46/11022/2019; 46/11023/2019; 46/11024/2019; 46/11028/2019; 46/11029/2019; y 46/11030/2019), del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada frente a acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la AEAT de Valencia, consistentes en acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos 2014 a 2017, por importe de 221.427,32 euros y al acuerdo sancionador derivado por importe de 234.948,14 euros; y frente a la resolución del mismo órgano, de 31 de enero de 2022 (reclamaciones números 46/08090/2019, 46/08811/2019, 46/11025/2019, 46/11026/2019, 46/11027/2019, 46/11031/2019, 46/11032/2019, 46/11033/2019), relativa a la liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2014 a 2016, por importe de 193.727,31 euros y a la sanción derivada por importe de 217.432,36 euros.

SEGUNDO.- Antecedentes del litigio.

Los antecedentes del litigio son como sigue:

1. La entidad recurrente, Suescun Iniesta Comunicaciones, S.L., fue objeto de unas actuaciones de inspección tributaria seguidas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la AEAT de Valencia, 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 empresas, por los que se emitieron unas facturas que se consideraron falsas y simuladas, por corresponder a servicios inexistentes. Estas actuaciones determinaron la emisión de distintas liquidaciones relativas al IVA, periodos 2014 a 2017, y al Impuesto de Sociedades (IS), ejercicios 2014 a 2016, con resultado en todo caso de cuota a ingresar.
2. En fecha 3 de julio de 2019, con carácter previo al dictado de tales liquidaciones, se incoaron simultáneamente los correspondientes procedimientos sancionadores, uno por la actuación relativa al Impuesto de Sociedades, y otro por la relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, notificándose a la entidad Suescun Iniesta Comunicaciones S.L. las respectivas propuestas de sanción junto con la concesión del trámite de alegaciones, frente a las cuales manifestó su disconformidad.
3. Con posterioridad, el 29 de agosto de 2019, le fueron notificadas las liquidaciones definitivas derivadas de la inspección. Con fecha 7 de octubre de 2019 le fueron notificados los acuerdos sancionadores. En lo que respecta a la sanción por el Impuesto sobre el Valor Añadido la resolución sancionadora impuso exactamente el mismo importe que el consignado en la propuesta inicial. Sin embargo, en la sanción correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, el importe finalmente impuesto ascendió a 217.432,36 euros, frente a los 213.681,74 euros propuestos inicialmente, diferencia de 3.750,62 euros -equivalente aproximadamente a un 1,76% de incremento- que tiene su origen en la rectificación de un error de suma en que incurrió el acta de disconformidad por Impuesto de Sociedades, en la que se había omitido en la suma la cifra de 12.002,00 € de gastos no deducibles, correspondientes a las facturas no correspondientes a ningún servicio de la mercantil SOLUCIONES MON LEBRI, S.L., respecto a las que se había concluido en el acta de disconformidad que eran ficticias, y así se afirmaba en el acta de disconformidad. En la posterior acta de liquidación estas facturas sí se incluyeron en la suma del conjunto de facturas irreales y no correspondientes a servicios efectivamente prestados, advirtiendo el acta expresamente de esta rectificación y los motivos. Esta rectificación conllevó la modificación de la base de la sanción por Impuesto de Sociedades del ejercicio 2016, en esa misma cantidad, sin que se concediera un nuevo trámite de audiencia tras dicha corrección. La sanción correspondiente a IVA se impuso en la misma cuantía recogida en la propuesta de sanción.
3. Frente a los citados acuerdos la entidad recurrente interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana una serie reclamaciones económico-administrativas que fueron acumuladas y desestimadas mediante resoluciones de 27 de enero de 2022 y de 31 de enero de 2022 antes identificadas.
4. Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra estas últimas resoluciones, procedimiento 403/2022 tramitado ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, fue desestimado en su integridad por la sentencia de instancia.
5. 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 antes de que hubiera concluido la regularización de la que traía causa, así como en que la culpabilidad en la conducta de la sancionada estuvo correctamente motivada. En particular, en cuanto a los motivos alegados en la demanda, atinentes a la

legalidad de los procedimientos sancionadores en los que se impusieron las sanciones impugnadas, se hacen las siguientes consideraciones, en respuesta a los precisos términos en que fue planteada esta cuestión en la demanda, aduciendo la ilegalidad del inicio de los procedimientos sancionadores antes de haber concluido el de regularización de las obligaciones tributarias:

Dice la sentencia recurrida al respecto:

«[...] OCTAVO: Sobre el acuerdo sancionador.

Debe desestimarse la primera alegación relativa a la nulidad del procedimiento sancionador por haber sido iniciado sin haber concluido la regularización de conformidad con lo expresado por el art. 208 y 209 de la LGT que en ningún caso permiten alcanzar la conclusión pretendido por el recurrente y menos aún que la iniciación en los términos expresados sea un vicio de nulidad de pleno derecho del procedimiento [...].».

6. Por escrito de 14 de noviembre de 2023 la representación procesal de Suescun Iniesta Comunicaciones S.L. solicitó complemento de sentencia exclusivamente en cuanto a «la petición subsidiaria de aplicación del régimen de estimación indirecta», sin mención alguna a la argumentación de la sentencia en lo relativo a la tramitación del procedimiento sancionador ni a las resoluciones sancionadoras. Esta solicitud se resolvió por auto de la Sala de 13 de diciembre de 2023 en el sentido de «desestimar la alegación subsidiaria realizada sobre la aplicación del método de estimación indirecta al no contener la demanda razonamiento alguno que sustente tal afirmación».

TERCERO.- La cuestión de interés casacional

Por auto de 19 de febrero de 2025 la Sección Primera de esta Sala, admitió el presente recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

«[...] 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 rectificada 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»] [...].».

CUARTO.- Marco normativo.

1. Conforme al auto de admisión, se plantea la necesidad de interpretar 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»].

2. El artículo 208 de la LGT, que lleva por rúbrica Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias, dispone en su apartado 3º que:

«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».

3. Asimismo, el artículo 210 de la LGT, relativo a la Instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria, determina en el apartado 4º 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».

4. Igualmente, el artículo 211, atinente a la terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria, señala en el apartado 1º que:

«1. El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad.

Cuando en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección el interesado preste su conformidad a la propuesta de resolución, se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique al interesado acuerdo con alguno de los contenidos a los que se refieren los párrafos del apartado 3 del artículo 156 de esta ley».

5. Por último, son relevantes los siguientes preceptos del RGRST:

5.1) El artículo 25.7 del RGRST que establece:

«7. 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».

5.2) El art. 24 del RGRST que dispone:

«Artículo 24. Resolución del procedimiento sancionador.

1. El órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas; en este caso, concluidas éstas, deberá formularse una nueva propuesta de resolución a la que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior.

No se tendrán en cuenta en la resolución hechos distintos de los que obren en el expediente, determinados en el curso del procedimiento o aportados a éste por haber sido acreditados previamente.

2. En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el párrafo siguiente, la rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 10 días contados desde el siguiente a la notificación.

Las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior son las siguientes:

- a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables.
- b) Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable.
- c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave. [...]».

CUARTO.- Alegaciones de las partes en el recurso de casación.

A) El escrito de interposición de la recurrente.

La entidad recurrente sostiene que los acuerdos sancionadores impugnados son nulos por haberse iniciado los procedimientos sancionadores antes de la finalización y notificación de las liquidaciones tributarias de las que traían causa y por haberse dictado posteriormente las resoluciones sancionadoras sin conceder un nuevo trámite de audiencia.

Expone que, en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 a 2016, la propuesta de sanción ascendía a 213.681,74 euros, mientras que la sanción finalmente impuesta fue de 217.432,36 euros, sin que se notificara una nueva propuesta sancionadora ni se otorgara un nuevo plazo para formular alegaciones. Respecto del IVA de los ejercicios 2014 a 2017, aunque la cuantía de la sanción coincidió con la inicialmente propuesta, tampoco se concedió audiencia una vez dictada la liquidación definitiva.

La recurrente defiende que la posibilidad de iniciar el procedimiento sancionador antes de la terminación del procedimiento inspector sólo resulta compatible con los derechos de defensa y a ser informado de la acusación cuando, una vez aprobada la liquidación, se concreta definitivamente la imputación mediante una nueva propuesta de sanción seguida del correspondiente trámite de audiencia. A su juicio, la liquidación constituye un elemento esencial de la acusación y su incorporación definitiva al expediente sancionador exige poner nuevamente de manifiesto éste al interesado para que pueda formular alegaciones respecto de todos los elementos que integran la infracción y la sanción.

Mantiene asimismo que la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo exige la emisión de una nueva propuesta sancionadora y la apertura de un nuevo trámite de audiencia siempre que la liquidación definitiva determine una modificación de la sanción inicialmente propuesta. Entiende que tal exigencia resulta aún más evidente en el presente caso, pues la cuantía de la sanción por el Impuesto sobre Sociedades fue incrementada respecto de la propuesta inicial, de modo que la posición del obligado tributario resultó objetivamente agravada.

Desde una perspectiva constitucional, la recurrente considera que la omisión de ese trámite comporta la vulneración del derecho a ser informado de la acusación, del principio acusatorio y del derecho de defensa, al haberse privado al interesado de la posibilidad de formular alegaciones respecto de la sanción que finalmente le fue impuesta. Defiende que la audiencia constituye un trámite esencial en el procedimiento sancionador y que su omisión determina la nulidad de pleno derecho de la resolución sancionadora.

Con base en tales consideraciones solicita que se fije como doctrina jurisprudencial que, cuando el procedimiento sancionador se haya iniciado antes de la terminación del procedimiento de regularización, la aprobación de la liquidación definitiva exige en todo caso la emisión de una nueva propuesta de sanción adaptada a dicha liquidación y la concesión de un nuevo trámite de audiencia, interesando la anulación de los acuerdos sancionadores controvertidos. Invoca la revisión de las resoluciones sancionadoras por aplicación de la doctrina "Saquetti".

B) El escrito de oposición de la Abogacía del Estado.

Por su parte, el abogado del Estado se opone al recurso y sostiene que la controversia debe examinarse atendiendo a la concreta realidad de lo sucedido en el procedimiento. Afirma que la entidad recurrente recibió las propuestas de sanción, formuló alegaciones frente a ellas y dispuso de plena oportunidad de defensa antes de dictarse las resoluciones sancionadoras.

Respecto de la sanción correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, señala que la diferencia entre la cuantía inicialmente propuesta y la finalmente impuesta tuvo su origen exclusivo en la corrección de un error material contenido en el acta de inspección. Según expone, los hechos regularizados y los gastos considerados ficticios figuraban ya íntegramente descritos en el acta y en la propuesta de sanción, habiéndose producido únicamente una omisión aritmética al trasladar uno de esos importes al cuadro de cálculo de la base imponible regularizada. La posterior corrección de dicho error determinó un incremento de la sanción de 3.750,62 euros, equivalente aproximadamente al 1,76 por ciento de su importe. Destaca que la cuestión relativa a esta

modificación de la cuantía no fue objeto de alegación específica en los términos que se plantea en la demanda, que son significativamente distintos de los que hace el escrito de interposición del recurso de casación.

Sostiene que la modificación efectuada no alteró los hechos imputados, ni su calificación jurídica, ni el grado de culpabilidad apreciado, limitándose a corregir un error material de cuantificación. Por ello considera que el supuesto difiere sustancialmente de aquellos otros en los que la modificación de la sanción deriva de una estimación parcial de alegaciones o de una alteración de los elementos sustantivos de la regularización.

Añade que la norma reglamentaria cuya interpretación ha dado lugar a la jurisprudencia invocada por la recurrente se refiere exclusivamente a los supuestos en que el interesado presta su conformidad a la propuesta sancionadora, circunstancia que no concurre en el presente caso, pues la entidad manifestó expresamente su disconformidad. Entiende por ello que dicha regulación resulta inaplicable y que el régimen jurídico pertinente es el previsto para las rectificaciones introducidas por el órgano sancionador al tiempo de resolver.

Argumenta el abogado del Estado que sólo las modificaciones que afecten a aspectos esenciales de la imputación -como la consideración de nuevas conductas sancionables, la alteración de la tipificación o la agravación de la calificación de la infracción- exigen una nueva audiencia. En cambio, la mera rectificación de un error material o aritmético en la cuantificación de la sanción no genera indefensión ni requiere la apertura de un nuevo trámite contradictorio.

El escrito de oposición destaca asimismo que, en el caso de la sanción correspondiente al IVA, la cuantía finalmente impuesta coincidió exactamente con la propuesta inicialmente notificada, por lo que no existió modificación alguna que pudiera justificar la necesidad de una nueva audiencia.

Finalmente, el abogado del Estado sostiene que los derechos de información, contradicción y defensa quedaron plenamente satisfechos mediante la notificación de la propuesta de resolución y la concesión del correspondiente plazo de alegaciones, sin que la posterior corrección de un error puramente material pudiera alterar los elementos esenciales de la acusación ni producir indefensión efectiva para la entidad sancionada, por lo que interesa la íntegra desestimación del recurso de casación.

QUINTO.- El juicio de la Sala. Recapitulación de la doctrina jurisprudencial relevante para el análisis de la cuestión de interés casacional.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se circunscribe a 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 procedimiento, debe en todo caso emitirse una nueva propuesta de sanción adecuada a la liquidación y otorgarse un nuevo trámite de audiencia y, en si, en las circunstancias del presente caso, la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta de inspección, debida a un error material de suma, que comporta el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado, hace preciso que se emita una nueva propuesta de sanción rectificada y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones. Todo lo relativo a las liquidaciones queda al margen del recurso de casación al no estar comprendido en la cuestión de interés casacional delimitada.

Dos precisiones son importantes para resolver el recurso de casación, a fin de establecer los términos concretos en que se ha producido el desenvolvimiento del debate procesal de autos, y fijar las cuestiones susceptibles de examen en vía de casación. La primera, que la rectificación que en este caso se produjo entre la inicial propuesta de sanción y el acuerdo sancionador por Impuesto de Sociedades se limitó a rectificar la cuantía de la sanción propuesta, como consecuencia de que en el acta de liquidación se produjo, a su vez una rectificación de la suma de las distintas facturas que se calificaron de servicios simulados en el acta de disconformidad. En este caso, se había omitido en la suma las facturas provenientes de la empresa Soluciones Mon Lebri, S.L., por importe de 12.002,00 euros, que se había concluido que eran ficticias y, por tanto, no deducibles. Esto se explica tanto en el acta de liquidación como en el acuerdo sancionador.

En consecuencia, no hubo una modificación de los hechos sino rectificación de error en una suma, por inclusión de un sumando -que no de un nuevo hecho- que se había omitido al realizar el acta de disconformidad la suma de las cantidades correspondientes a facturas falsas, sin que ello supusiera la alteración de esta calificación respecto a esas concretas facturas ni la inclusión de ninguna nueva. En la liquidación definitiva se rectifica este error de suma, incluyendo el sumando correspondiente, aspecto que no mereció alegación alguna por parte de la actora en su escrito de demanda, en el que omite cualquier mención al respecto.

Por tanto, y esta es la segunda precisión necesaria, la de ese pretendido incremento de la sanción sobre la propuesta es una cuestión alegatoria que se introduce *ex novo* en el recurso de casación, tratando de dar a esta rectificación, producida por un mero error material, un alcance que no adujo la actora, ni directa ni indirectamente, en la instancia, pues se trata de una circunstancia a la que no hizo mención alguna en su

demanda y escrito de conclusiones. Ni tan siquiera en su solicitud de complemento y aclaración de la sentencia hizo la parte actora mención alguna a este punto y al alcance anulatorio que luego, en el recurso de casación, pretende atribuir a esa rectificación.

De ahí que ni la sentencia, ni el auto que la complementa contengan consideración alguna al respecto. En efecto, el único punto en que la sentencia se refiere a la impugnación del acuerdo sancionador por infracción del procedimiento es el transcrito anteriormente, primer párrafo del FD octavo, que dice:

«[...] OCTAVO: Sobre el acuerdo sancionador.

Debe desestimarse la primera alegación relativa a la nulidad del procedimiento sancionador por haber sido iniciado sin haber concluido la regularización de conformidad con lo expresado por el art. 208 y 209 de la LGT que en ningún caso permiten alcanzar la conclusión pretendido por el recurrente y menos aún que la iniciación en los términos expresados sea un vicio de nulidad de pleno derecho del procedimiento [...]».

Así pues, la cuestión de la modificación de la cuantía de la sanción por las circunstancias ya expuestas, no fue objeto de planteamiento ni de resolución en la instancia y es una alegación que se introduce novedosamente en el recurso de casación.

El escrito de interposición, al plantear esta cuestión, transcribe literalmente partes de la demanda pero omite aquellas en las que se constata que lo planteado respecto a la modificación de la cuantía de la sanción no fue suscitado en la misma. Transcribimos a continuación lo sustancial de la demanda, lo que nos permite verificar que se introduce una cuestión nueva, reproduciendo, aquí sí, aquellas partes de la demanda que son relevantes.

Así, en Apartado C de los fundamentos de Derecho de la demanda se dice literalmente

«[...] C) SOBRE LOS ACUERDOS SANCIONADORES.

8. Nulidad de los procedimientos sancionadores al haber iniciado el procedimiento sancionador sin haber concluido el procedimiento de regularización. Vulneración del derecho a ser informado de la acusación y defensa. [...]».

Después de invocar y transcribir extensamente la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020, dictada en el recurso de casación 1993/2019, se afirma en la demanda que a tenor de la misma:

«[...] En conclusión, si iniciado un expediente sancionador antes de dar la liquidación, no se vuelve a dar trámite de alegaciones, mediante una nueva propuesta en la que se incluya como hecho la liquidación y sus circunstancias, el procedimiento será nulo, por vulnerar los mencionados derechos a ser informado de la acusación[...]».

A continuación, la demanda concreta el alcance de esa alegación respecto a los hechos del procedimiento en que se dictaron las sanciones recurridas, señalando que «[...] [e]n fecha 3/07/2019, esto es, con anterioridad a la notificación de la liquidación, se notificó a esta parte los acuerdos de inicio y propuesta de imposición de sanción por los conceptos IVA primer trimestre de 2014 a cuarto trimestre de 2017 e impuesto sobre sociedades 2013 a 2016, sobre la base de la propuesta de liquidación contenida en el Acta [...]».

Y a renglón seguido, añade la demanda:

«[...] Ahora bien, interesa destacar que tras las liquidaciones (dictadas con fecha 26/7/2019 y notificadas el 29/8/2019) no se formuló un nuevo trámite de audiencia o nueva propuesta de imposición de sanción basada en el acuerdo de liquidación definitivo ni se dio el preceptivo trámite de alegaciones a esta parte.

En fecha 7 de octubre de 2019, se notificó a mi representada los correspondientes y definitivos acuerdos sancionadores por el concepto IS con clave de liquidación A4685019026002799, por importe de 217.432,36 € y por el concepto de IVA con clave de liquidación A4685019026002800 por importe de 234.948,14 €, acto administrativo que también fue confirmado por el TEARCV [...]».

Seguidamente la demanda concluye el alegato en los siguientes términos:

«[...] [l]os acuerdos sancionadores son improcedentes, en la medida en que la administración no notificó al contribuyente las nuevas propuestas de imposición de sanción en las que se incluyera la noticia de la liquidación definitiva, con su preceptivo trámite de audiencia, vulnerándose así el derecho a ser informado de la acusación y defensa [...]».

En suma, la demandante no hizo ni una sola mención al hecho que ahora pretende erigir en vulneración sustancial del derecho de defensa, que estaría ocasionado, según alega en su escrito de interposición, por la modificación del importe de la sanción por infracción del IVA, respecto a la que se contenía en la propuesta de sanción, rectificación debida, ya se ha dicho, al mero error material de suma de facturas que se produjo

en el acta de disconformidad por IVA, y que se subsanó, con mención específica a la causa del error, en la liquidación definitiva por IVA, así como en el acuerdo sancionador.

En efecto, se hace constar en el FD séptimo del acuerdo sancionador que «[...] La base de la sanción que resulta en 2016 (superior a la propuesta por el instructor) es consecuencia de la rectificación practicada en el acuerdo de liquidación dictado, por lo que procede rectificar la propuesta sancionadora en este sentido [...]».

Luego, con toda evidencia, la parte actora y hoy recurrente pretende introducir una cuestión nueva en el recurso de casación, de forma sobrevenida, por cuanto estos hechos, explícitamente explicados en la resolución sancionadora y con el limitado alcance que tuvieron, de adaptar el concreto importe de la sanción a la rectificación de la base de la misma en la forma ya explicada, no merecieron alegación alguna en la instancia, y, por tanto, constituyen una cuestión nueva en los términos que se pretenden plantear.

Ciertamente, el artículo 89.2.b) LJCA obliga a identificar con precisión las normas o la jurisprudencia que se consideran infringidas, permitiendo justificar que, aun no habiendo sido alegadas en el proceso, o tomadas en consideración por la Sala de instancia, «ésta hubiera debido observarlas», pero esta posibilidad no permite introducir a su través una cuestión nueva en casación, como aquí sucede con la pretendida infracción por falta de nuevo traslado de propuesta de sanción, debido a la diferencia de cuantía derivada de la rectificación del error material en el acta de disconformidad. Porque tales alegaciones no fueron expuestas por la parte en su demanda y, por tanto, la sentencia no hubo de tenerlas en consideración como así ocurrió y nada se alegó al respecto en el escrito de complemento y aclaración de sentencia que presentó la parte demandante y hoy recurrente en casación.

Según ha recordado la Sección Primera de esta Sala en el auto de 3 de febrero de 2017 (RCA/203/2016, FJ 2º), son dos las razones que obligan a inadmitirlas [la cuestiones nuevas] también con la vigente regulación del recurso de casación contencioso-administrativo; a saber: (1ª) resulta lógicamente imposible que la resolución judicial impugnada incurra en las infracciones denunciadas por la parte recurrente, respecto de una cuestión que no fue considerada en el pleito de instancia, y (2ª) con la admisión de cuestiones nuevas en casación se afectaría gravemente al derecho de defensa de la parte recurrida, pues carecería de las posibilidades de alegación y prueba que corresponden a la instancia. En el mismo sentido la STS 176/2022, de 11 de febrero de 2022 (rec. 1070/2020).

Por otra parte, es obvio que si la rectificación de la cuantía de la sanción, como consecuencia del ajuste de la base de la sanción al mero error material de suma en el acta de disconformidad, no ocasionó indefensión alguna a la parte actora y hoy recurrente, que no lo adujo en la vía económico administrativa ni en la instancia judicial, no cabe atribuir alcance invalidante a tal rectificación material. El derecho de defensa garantizado por el art. 24 CE exige el conocimiento y posibilidad de contradicción respecto de los elementos esenciales de la imputación, pero no impone la reiteración del trámite de audiencia cuando la variación introducida se limita a la exacta determinación cuantitativa de la sanción conforme a parámetros previamente conocidos y que han podido ser cuestionados por el interesado, que, en cualquier caso, no manifestó conformidad alguna con la propuesta de sanción, por lo que la invocación de infracción.

2.Una vez depurado el debate casacional de ese motivo nuevo y, por ello, de improcedente examen, las cuestiones que suscita el presente recurso de casación están en esencia resueltas en la reciente STS de 18 de mayo de 2026 (rec. cas. 3213/2024) que, en relación a una cuestión de interés casacional análoga a la planteada en este caso, se dijo:

«[...] 1. Ya se ha expuesto que la cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se circunscribe a 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 procedimiento, debe en todo caso emitirse una nueva propuesta de sanción adecuada a la liquidación y otorgarse 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 que se emita una nueva propuesta de sanción rectificada y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones.

2. Tal como recoge el auto de admisión, hay que partir de que la Sentencia del Tribunal Supremo 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, declarando que «(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.».

En el fundamento jurídico cuarto de la sentencia cit., puntos 3 y 4, se declara lo siguiente:

"[...] 3. En consecuencia, aunque con carácter general está previsto que se informe al obligado tributario de la acusación en el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador, el artículo 24.2 CE no impide -y las previsiones legales existentes al respecto tampoco lo hacen- que en dicho acuerdo no se lleve a cabo una descripción completa y acabada de la acusación existente contra él siempre y cuando (1) los elementos esenciales del hecho sancionable y su calificación jurídica se comuniquen al obligado tributario en un momento posterior (y siempre antes, claro está, de la finalización del procedimiento), y (2) el interesado disponga «de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa previa a la toma de decisión y, por ende, que la Administración siga un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga» (STC 59/2014, de 5 de mayo, FJ 3).

4. Pues bien, a nuestro juicio, estas circunstancias concurren en todos aquellos casos en los que, habiéndose iniciado el procedimiento sancionador tributario por la supuesta comisión de una infracción tributaria de perjuicio económico antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación con el que finaliza el procedimiento inspector, y pudiendo existir, en consecuencia, cierta indeterminación inicial en la formulación de la acusación, los hechos antijurídicos atribuidos al obligado tributario, su calificación jurídica, y la sanción que corresponde imponer se concretan posteriormente por parte de la Administración en el expediente sancionador, concreción que bien puede producirse en la propuesta de resolución sancionadora a que se refieren los artículos 210.4 LGT y 23.5 RGRST, que, de conformidad con estos mismos preceptos, deberá ir sucedida del correspondiente trámite de alegaciones de quince días durante los cuales el interesado "podrá alegar cuanto considere conveniente y presentar los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos", mediante el cual se materializaría, en estos casos, y en último término, el ejercicio del derecho de defensa".

De estos pasajes de la sentencia, la recurrente deduce que la compatibilidad de tal doctrina con el respeto y garantía de los derechos a ser informado de la acusación y de defensa requiere una concreción posterior al acuerdo de liquidación de los hechos imputados, su calificación jurídica y la sanción que corresponda, de tal forma que, en estos casos, no basta la determinación de tales elementos en el momento de iniciarse el procedimiento sancionador sino que requiere un nuevo trámite procedimental, posterior al dictado del acuerdo de liquidación, en el que se informe de la acusación y se dé audiencia al interesado.

Asimismo, esta Sala y Sección en la Sentencia 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), cuya fecha es posterior a la sentencia objeto del presente recurso de casación, 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 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 [...]».

3. En relación con la STS de 23 de julio de 2020 (rec. cas. 1993/2019 - ECLI:ES:TS:2020:2687) hay que partir de que estableció una doctrina, consistente en la posibilidad legal de iniciar el procedimiento sancionador antes de la terminación del procedimiento de comprobación o inspección al que aquel está anudado, que no se replantea en el presente recurso. En efecto, no se discutió en la instancia ni se discute ahora en casación la regularidad procedimental de lo acontecido, salvo en la concreta cuestión de si era indispensable una nueva propuesta de resolución y un nuevo trámite de audiencia tras el acuerdo de liquidación. Lo acontecido en el presente recurso ha sido lo siguiente:

(i) Se sigue un procedimiento de inspección, en el que se levanta acta que constata que procede regularizar las obligaciones tributarias en el sentido de una mayor tributación.

(ii) Sobre la base del contenido de esa acta se considera que hay indicios de infracción tributaria, por lo que se decide iniciar el procedimiento sancionador.

(iii) Se da el caso descrito en el art. 210.5 de la LGT, pues al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encuentran en poder del órgano competente todos los elementos que permiten formular la propuesta de



imposición de sanción. Dándose ese presupuesto de hecho, se aplicó la consecuencia jurídica dispuesta por la norma legal: la propuesta de imposición de sanción se incorporó al acuerdo de iniciación ("tramitación abreviada" en términos del art. 23.6 del Reglamento general del régimen sancionador tributario), y esa propuesta se notificó al presunto infractor con plazo para alegaciones y uso de los medios que considerara adecuados para su defensa.

(iv) La propuesta incluyó los hechos antijurídicos atribuidos al obligado tributario, su calificación jurídica, y la sanción que correspondía imponer.

(v) Por último, el procedimiento sancionador concluyó con sendos acuerdos sancionadores coincidente sustancialmente con las propuestas, hasta el punto de ser idéntica en el caso de la sanción por Impuesto sobre el Valor añadido, y respecto a la del Impuesto de Sociedades, no hay otra diferencia que la corrección del error material en la base de la sanción, por las razones ya expuestas, lo que supuso que la base de la sanción paso a 217.432,36 euros, frente a los 213.681,74 euros propuestos inicialmente, diferencia de 3.750,62 euros, equivalente aproximadamente a un 1,76%, incremento que tuvo su origen en la rectificación de un error del acta, que omitió 12.002,00 € de gastos no deducibles, correspondientes a las facturas de SOLUCIONES MON LEBRI, S.L. que en el acta de disconformidad ya se calificaron que no eran por operaciones reales, todo ello en las circunstancias que ya se han expuesto.

4. En los supuestos de tramitación abreviada previstos en el artículo 210.5 de la LGT, en los que la propuesta de resolución se hace coincidir con la iniciación del procedimiento, esta propuesta de resolución es elemento idóneo para hacer efectivo el derecho a ser informado de la acusación, por ser presupuesto de esta tramitación abreviada que en ese momento inicial ya se encuentren «[...] en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción».

Pues bien, cuando en esa propuesta de resolución se contienen todos los elementos esenciales para ejercitar el derecho de defensa, como son los hechos antijurídicos atribuidos al obligado tributario, su calificación jurídica, y la sanción que correspondería imponer, y esos elementos se mantienen inalterados en lo sustancial en la resolución sancionadora, la consecuencia será que no procede dictar una nueva propuesta de resolución con un nuevo trámite de audiencia.

Ello solo será necesario en los casos en que, tras el acta de disconformidad y de la propuesta de resolución sancionadora, en el curso de los procedimientos, tenga lugar una alteración sustancial de esos elementos esenciales. En estos casos de alteración, el art. 24.2 del RGRST exige nuevo trámite alegatorio en determinados casos de rectificación de la propuesta, pero no si no hay alteración alguna de ésta.

El art. 208.3 de la LGT enumera los derechos que el procedimiento sancionador debe garantizar: en lo que aquí interesa, 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» y a «formular alegaciones y utilizar los medios de defensa». A lo mismo apunta, desde otra perspectiva, el art. 210.4 LGT.

5. Estos derechos se hicieron efectivos mediante la notificación de la propuesta de resolución, y si bien la cuestión que se suscita es si debe reiterarse el trámite después de dictarse el acuerdo de liquidación, cuando exista alteración o rectificación del limitado alcance que concurre en este caso, es obvio que en las circunstancias singulares de este litigio, tal cuestión no fue suscitada en la instancia en los términos que ahora se pretende pues, como se ha señalado, ni en la demanda, ni en las conclusiones se dio relevancia alguna por la parte actora a la diferencia cuantitativa entre la sanción propuesta y el ajuste de muy escasa cuantía, que se hizo en el acuerdo sancionador, debido al error material en la suma de las facturas simuladas que contenía el acta de disconformidad. Se intenta por la parte recurrente introducir esta diferencia cuando constituye una cuestión nueva no suscitada, en los términos que se plantea, en el litigio tramitado en la instancia, lo cual está vedado en el recurso de casación por las razones que hemos expuesto.

6. Tampoco la STS de 23 de julio de 2020 (rec. cas. 1993/2019 - ECLI:ES:TS:2020:2687) avalaría la tesis de la recurrente, pues en ella la Sala examina un supuesto en que en el momento inicial del procedimiento sancionador no estuvieran concretados los "elementos esenciales" de la acusación, consistente en «el derecho a conocer los cargos que se formulan contra el expedientado y el consiguiente derecho a la inalterabilidad de los hechos esenciales objeto de acusación y sanción» que son «el relato de los hechos, la calificación jurídica de los mismos y sus consecuencias jurídicas, esto es, la concreción de la sanción a imponer», en cuyo caso estima la Sala que la propuesta de resolución es instrumento idóneo para hacer efectivo el derecho a ser informado de la acusación, declarando que «los hechos antijurídicos atribuidos al obligado tributario, su calificación jurídica, y la sanción que corresponde imponer se concretan posteriormente por parte de la Administración en el expediente sancionador, concreción que bien puede producirse en la propuesta de resolución sancionadora a que se refieren los artículos 210.4 LGT y 23.5 RGRST».

En definitiva, está pensando la Sala en el procedimiento sancionador general, pero no en un supuesto de tramitación abreviada en cuya propuesta de resolución se contienen todos los elementos esenciales de la acusación, propuesta que se mantiene en su integridad sustancial en la resolución sancionadora.

7. En último término pretende la recurrente, invocando la doctrina *Saqueti*, que entrando en el fondo se examine nuevamente la sanción, esgrimiendo que los escritos y pruebas aportados no fueron siquiera valorados por la Sala de instancia o lo fueron de forma irrazonable e ilógica.

La doctrina jurisprudencial establecida por esta Sala en la STS de 25 de noviembre de 2021 (RCA 8156/2020), entre otras, dispuso que la exigencia de revisión por un tribunal superior de la sentencia confirmatoria de una resolución administrativa por la que se impone una sanción de naturaleza penal, a que se refiere el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH, en la interpretación dada por la sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020, en el asunto *Saqueti*. España, puede hacerse efectiva mediante la interposición del recurso de casación, precisando que la existencia de una infracción de naturaleza penal no comporta, sin más, la admisión del recurso de casación pero sí comporta hacer una interpretación en favor del interés casacional objetivo a los efectos de la admisión del recurso.

En suma, la doctrina *Saqueti* habilita para hacer una interpretación en favor del interés casacional objetivo a los efectos de la admisión del recurso, pero, una vez admitido, como aquí ha ocurrido en virtud de auto de la Sección Primera de 30 de abril de 2025, es obvio que corresponde a la parte justificar que las sanciones impuestas cumplen los "*criterios Engel*", entre otros, que sea una sanción grave, y argumentar cumplidamente sobre el pronunciamiento desestimatorio de la sentencia de instancia. En efecto, el derecho a la doble revisión judicial de la declaración de culpabilidad o condena que se contiene en el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales [«CEDH»], no modifica -en este caso- la perspectiva jurídica con que se ha de acometer la pretensión invalidatoria ejercitada frente a las sanciones, pues, como se ha expuesto, en aras de la estricta observancia de dicha doctrina -y del derecho que contiene- se admitió el recurso de casación y se hizo efectivo, con ello, el derecho del recurrente a esa doble revisión jurisdiccional de la sanción administrativa, pero una vez admitido corresponde a la recurrente argumentar cumplidamente sobre el pronunciamiento desestimatorio de la sentencia impugnada en casación.

En otras palabras, la mera invocación de la doctrina *Saqueti* permite a este Tribunal Supremo, una vez garantizada la doble revisión judicial de la sanción, adoptar frente al asunto una posición diferente, más abierta, que la que se hubiera acometido fuera del ámbito reconocido en aplicación de aquella doctrina.

En el caso que se enjuicia se advierte que la recurrente se ha limitado a afirmar apodícticamente el cumplimiento de los "*criterios Engel*" y a aseverar que los escritos y pruebas aportados no fueron valorados por la Sala de instancia o lo fueron de forma irrazonable e ilógica, pero sin efectuar en el escrito de interposición una argumentación impugnatoria y un esfuerzo dialéctico suficiente como para demostrar que, a la postre, los acuerdos de imposición de sanción -que se encuentran en el origen del recurso- se proyectan sobre una conducta no culpable o, en general, son ilícitos porque se ha sancionado sin motivos para ello.

SEXTO.- Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe reiterar la establecida en la STS de 18 de mayo de 2026 (rec. cas. 3213/2024), en la que se dijo:

«[...] en el procedimiento sancionador abreviado iniciado con anterioridad a la terminación del procedimiento de regularización del que trae causa, los derechos del interesado se satisfacen plenamente mediante la notificación de la propuesta de resolución y la concesión de plazo para alegaciones, incluso si esa propuesta se formula y notifica antes de la liquidación.

En los casos, como el examinado en este recurso, en que el acuerdo sancionador es en todo coincidente con la propuesta de resolución que había sido notificada al interesado con indicación de sus derechos a alegar, aportar documentos y otros medios para su defensa, no ha lugar a otorgar un nuevo trámite de audiencia, aunque la propuesta hubiera sido notificada antes de notificarse el acuerdo de liquidación al que está vinculado el procedimiento sancionador.

Solo será necesario que se emita una nueva propuesta de sanción adecuada a la liquidación y se otorgue un nuevo trámite de audiencia cuando se produzca una rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta de inspección, que afecte a los elementos esenciales del derecho de defensa y que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado. [...]».

SÉPTIMO.- Resolución de las pretensiones.

La aplicación de la anterior doctrina al caso que nos ocupa, determina la desestimación del presente recurso de casación pues, como se ha dicho, respecto los procedimientos sancionadores se iniciaron mediante aplicación de la tramitación abreviada y concluyeron con sendos acuerdos sancionadores coincidentes sustancialmente con las propuestas de sanción, con plena identidad en el caso de la sanción por Impuesto sobre el Valor añadido, y respecto a la del Impuesto de Sociedades, sin otra diferencia que la corrección del error material en la base de la sanción, por las razones ya expuestas, extremo que no fue objeto de alegación ni impugnación en la instancia, pues ni tan siquiera se mencionó en la demanda y escrito de conclusiones. Los derechos que garantizan la integridad del derecho de defensa en el procedimiento sancionador se hicieron efectivos mediante la notificación de la propuesta de resolución, y si bien la cuestión que se suscita es si debe reiterarse el trámite después de dictarse el acuerdo de liquidación, cuando exista alteración o rectificación del limitado alcance que concurre en este caso, es obvio que en las circunstancias singulares de este litigio, tal cuestión no fue suscitada en la instancia en los términos que ahora se pretende y ninguna indefensión se ocasionó.

De conformidad con lo expuesto, no ha lugar al recurso de casación.

OCTAVO.- Las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes. En cuanto a las costas de la instancia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 LJCA, no ha lugar a hacer imposición a ninguna de las partes, habida cuenta de los términos en los que se planteó el debate y la decisión tomada por la Sala de instancia.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento sexto, por remisión a la STS de 18 de mayo de 2026 (rec. cas. 3213/2024):

- 1.-No haber lugar al recurso de casación núm. 1536/2024, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil Suescun Iniesta Comunicaciones, S.L. contra la sentencia núm. 943/2023, de 31 de octubre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el procedimiento ordinario núm. 403/2022.
- 2.-Haber lugar al pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso de casación insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.