

Resoluciones y criterios jurisdiccionales relevantes

**La sentencia del Tribunal Supremo español de 9 de abril de 2025 (recurso de casación 4146/2023):
última doctrina sobre la posibilidad de traer a colación defectos de actos administrativos firmes por consentidos al tiempo de impugnar sanciones vinculadas a los mismos**

*The judgment of the Spanish Supreme Court of 9 April 2025 (appeal 4146/2023):
latest doctrine on the possibility of bringing up defects in final administrative acts as consented at the time of challenging sanctions linked to them*

MANUEL LUCAS DURÁN

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alcalá, Madrid, España
Of Counsel de Garrido (Abogados), Madrid, España

manuel.lucas@uah.es

<https://orcid.org/0000-0001-8562-0345>

Recibido: 30/05/2025

Aceptado: 31/07/2025

<https://doi.org/10.36105/iut.2025n42.05>

RESUMEN

En los últimos años el Tribunal Supremo español se ha pronunciado sobre la posibilidad de invocar defectos en actos firmes —y, por tanto,

CÓMO CITAR: Lucas Durán, M. (2025). La sentencia del Tribunal Supremo español de 9 de abril de 2025 (recurso de casación 4146/2023): última doctrina sobre la posibilidad de traer a colación defectos de actos administrativos firmes por consentidos al tiempo de impugnar sanciones vinculadas a los mismos. *IURIS TANTUM*, No. 42, julio-diciembre, DOI: <https://doi.org/10.36105/iut.2025n42.05>



no revisables salvo por los procedimientos especiales previstos al efecto— al tiempo de recurrir sanciones administrativas. Tal circunstancia puede ocurrir, según el Alto Tribunal español, siempre y cuando tales sanciones se encuentren íntimamente vinculadas a los actos firmes en cuanto que sirvan de presupuesto lógico para el *ius puniendi* del Estado. Ello ha sido especialmente relevante en relación con las sanciones tributarias pues, en muchos casos, las mismas se cuantifican en función de las liquidaciones dictadas por la correspondiente Administración, las cuales pueden haber quedado firmes al no haberse recurrido (o haberse recurrido extemporáneamente). Sobre el particular la Suprema Corte española ha pronunciado una serie de resoluciones que se muestran —al menos aparentemente— contradictorias. Y la última resolución pronunciada es la sentencia de 9 de abril de 2025 (recurso de casación 4146/2023), la cual parece arrojar más oscuridad que luz a la cuestión controvertida. El comentario que se ofrece revisa la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo español sobre el particular, realizándose al respecto consideraciones críticas.

Palabras clave: actos administrativos firmes, impugnación de sanciones tributarias, principio de seguridad jurídica, principio de tutela judicial efectiva.

ABSTRACT

*In recent years, the Spanish Supreme Court has ruled on the possibility of invoking defects in final acts —and, therefore, not reviewable except by the special procedures provided for this purpose— when appealing administrative sanctions. Such a circumstance may occur, according to the Spanish High Court, provided that such sanctions are closely linked to the final acts insofar as they serve as a logical basis for the *ius puniendi* of the State. This has been particularly relevant in relation to tax penalties, since in many cases they are quantified on the basis of the assessments issued by the corresponding Administration, which may have become final as they have not been appealed (or have been appealed out of time). The Spanish Supreme Court has handed down a series of rulings on this issue which are —at least apparently— contradictory. And the latest decision is the ruling of 9 April 2025 (appeal 4146/2023), which seems to shed more darkness than light on the controversial issue. The commentary reviews the recent case law of*

the Spanish Supreme Court on the matter and offers some critical considerations.

Keywords: *final administrative acts, claims on tax penalties, principle of legal certainty, principle of effective judicial protection.*

En esencia, la pregunta que pretende resolver la sentencia objeto del presente comentario —y la jurisprudencia que la precede— es si al tiempo de impugnar una sanción tributaria estrechamente vinculada con una liquidación administrativa (porque le sirve de fundamento y presupuesto lógico) pueden invocarse vicios jurídicos de tal liquidación que, sin embargo, devino firme por haber sido consentida o bien por haberse interpuesto extemporáneamente el oportuno recurso frente a la misma.

De hecho, la cuestión planteada es bastante general y resulta transversal a todo el derecho público. Así pues, la posibilidad de traer a colación los vicios de un acto administrativo firme que condiciona otro posterior aun impugnado puede darse cuando se discute la validez de la convocatoria y bases consentidas (en cuanto que no recurridas) de un procedimiento de selección de empleados públicos al tiempo de impugnar los concretos actos de nombramiento de tales empleados; o bien cuando se plantean reparos a los pliegos consentidos (por no haber mediado recurso) en procedimientos de selección de contratistas en el momento de impugnar la adjudicación del contrato público; o bien cuando, al tiempo de recurrir la ejecución forzosa de determinado acto respecto del que se aquietó una persona, se discute la legalidad de dicho acto firme; o, por citar un último ejemplo de entre los muchos posibles, cuando se discute la legalidad de un acto administrativo no impugnado en su momento al exigir posteriormente responsabilidad patrimonial a la correspondiente administración pública, invocando ilegalidades en su actuación.

Sin embargo, ha sido el ámbito de las sanciones tributarias uno de los más prolíficos para el desarrollo de la cuestión que ahora se aborda. Y ello tiene que ver, en parte, con el hecho de que exista una reducción del treinta por cien en las sanciones que deriven de irregularidades fiscales si el obligado tributario se aquieta la liquidación administrativa que siga a la oportuna comprobación y regularización [art. 188.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)]. Ello no obstante, cuando se recurre la sanción asociada al levantamiento de deuda tributaria, el supuesto infractor puede constatar

que la liquidación no impugnada en su día tenía defectos no apreciados previamente, de manera que intentará hacer valer tales vicios en el recurso administrativo o judicial que se interponga. Pero, siendo ello así, tanto las administraciones tributarias como los tribunales de justicia han entendido generalmente que el principio de seguridad jurídica impedía invocar defectos que afecten a actos firmes, por cuanto que los mismos pudieron cuestionarse en su momento, de manera que revisar tales actos inatacables ya por vías ordinarias sería tanto como permitir que se reabra extemporáneamente un debate que quedó cerrado por el transcurso del plazo para recurrir.

Pues bien, expuestos tales antecedentes y antes de analizar la sentencia que es objeto del presente comentario, se antoja preciso resumir someramente los pasos previos que había adoptado el Tribunal Supremo español (en adelante, TS) en el ámbito ahora estudiado. Ello es así porque la resolución que se glosa se refiere indefectiblemente a sentencias previas del mismo órgano judicial, sin cuyo conocimiento no puede entenderse en plenitud el pronunciamiento que se va a analizar de la Suprema Corte.

En efecto, la Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, STS) de 23 de septiembre de 2020 (recurso de casación -rec. cas.- 2839/2019, ECLI:ES:TS:2020:3059¹) consideró que al impugnar una sanción tributaria —particularmente, la prevista en el art. 191 LGT que castiga dejar de ingresar tributos resultantes de una autoliquidación— era posible alegar la prescripción de la liquidación que le servía de fundamento, pues ello constituía una exigencia del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva previsto en el art. 24 de la Constitución española. Se seguía así la estela de otras sentencias del Alto Tribunal que reconocían a los responsables tributarios la posibilidad de discutir, al tiempo de impugnar la derivación de responsabilidad, las liquidaciones e incluso sanciones dictadas en sede de los procedimientos seguidos contra el deudor tributario principal.² Y tal doctrina se mantuvo

¹ La abreviatura ECLI hace referencia a la expresión *European Case Law Identifier* (Identificador Europeo de Jurisprudencia), que permite de forma unificada y simple identificar y facilitar la búsqueda, acceso, cita y vinculación de resoluciones judiciales, tanto de la Unión Europea como de los Estados Miembros que la conforman.

² Sobre la posibilidad de impugnación que asiste a los responsables tributarios en relación con liquidaciones o sanciones derivadas y que quedaron firmes para el deudor principal, las SSTs de 7 de noviembre de 2019 (rec. cas. 4234/2017, ECLI:ES:TS:2019:3597) y de 27 de enero de 2020 (rec. cas. 172/2017, ECLI:ES:TS:2020:131), doctrina que ha sido mantenida hasta la actualidad como lo prueba la STS de 17 de enero de 2025 (rec. cas. 3341/2023, ECLI:ES:TS:2025:180) con cita de jurisprudencia anterior. De hecho, podría también citarse en tal ámbito la posibilidad de impugnar una valoración catastral firme al tiempo de discutir

en la posterior STS de 20 de diciembre de 2021 (rec. cas. 1070/2021, ECLI:ES:TS:2021:4841), referida a una sanción dictada en otro ámbito distinto del tributario, aun con un significativo voto particular a tenor del cual revisitar actos administrativos firmes para argumentar contra un acto administrativo posterior con el que se encontraba estrechamente vinculado (particularmente, la imposición de una sanción por infracciones seguidas en el ámbito de los mercados y de competencia) podía vulnerar el principio de seguridad jurídica.

Hasta ese momento la jurisprudencia del TS resultaba pacífica en el ámbito referido. Pero entonces se dictó la singular STS de 20 de noviembre de 2023 (rec. cas. 1512/2022, ECLI:ES:TS:2023:5035) en la que la doctrina de las anteriores resoluciones pareció revocarse aunque con argumentos poco claros. Así, por un lado, el TS consideró que una decisión administrativa firme “no solo impide su impugnación, salvo por cauces especiales, sino que también impide que su contenido pueda ser cuestionado de nuevo si se incorpora en una resolución administrativa posterior de carácter sancionador”, para lo cual se hacía prevalecer el principio de seguridad jurídica frente al de tutela judicial efectiva; pero seguidamente se indicó que tal doctrina era especialmente relevante “cuando el tipo infractor no tiene como presupuesto ineludible que la liquidación que no fue recurrida forme parte de él” (pues en el caso de autos se recurría una infracción del art. 201 LGT, referida a incumplimientos de obligaciones de facturación o documentación, no relacionadas con la liquidación firme). Siendo ello así, pareciera que el TS cambiaba diametralmente de doctrina y se posicionaba en el polo opuesto al que había mantenido años antes. Ciertamente, subsistía un elemento distorsionante, pues no quedaba claro si tal postura debía predicarse únicamente cuando el tipo infractor no dependía de la liquidación tributaria firme revisitada o, por el contrario, si el respeto a los actos administrativos firmes era un enunciado general que debía respetarse en todo caso en relación con las sanciones derivadas de los mismos.³

la liquidación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (o de otro impuesto que utilice tal valor para definir la base imponible, como podría ser el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o, incluso, el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las rentas imputadas inmobiliarias), *vid.*, entre otras, las SSTS sentencias de 19 febrero (rec. cas. 128/2016, ECLI:ES:TS:2019:579), de 4 de marzo (rec. cas. 11/2017, ECLI:ES:TS:2019:804) o de 3 de junio de 2020 (rec. cas. 2272/2019, ECLI:ES:TS:2020:1358).

³ Es preciso indicar que si bien es cierto que en la citada STS de 20 de noviembre de 2023 —que parece cambiar o corregir la doctrina de las anteriores de 2020 y 2021 y que sirve de inspiración para la STS de 9 de abril de 2025— la infracción y sanción discutida no tenía relación alguna con la liquidación tributaria consentida, también lo es que en el procedimiento revisor

administrativo y judicial se invocó la excesiva duración de un procedimiento inspector previo que habría superado los plazos previstos en la LGT; y, siendo ello así, podría entenderse prescrita la infracción tributaria eventualmente cometida (lo cual constituía, según parece, la auténtica pretensión del justiciable en la instancia). Y ello con fundamento en dos preceptos: el art. 150.6 LGT, a tenor del cual “[e]l incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1 [...]”; y, por otro lado, el art. 189.2 LGT, el cual recoge que “[e]l plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones”.

Siendo ello así, no parece claro si el auto de admisión formuló la pregunta con interés casacional debidamente, pues en dicho caso poco tenía que ver la firmeza de la liquidación tributaria que derivó del procedimiento inspector con la sanción subsiguiente (al estar desvinculada referida liquidación de la base de la sanción del art. 201 LGT); esto es: podría haberse dirimido, en puridad, si la ausencia de interrupción de la prescripción -por exceso de duración del procedimiento inspector- era relevante para la exigibilidad de la sanción, en cuanto a la facultad administrativa de liquidar la deuda tributaria podía extenderse también a la prescripción para imponer sanciones a pesar de la dicción del art. 189.3.a) LGT, a cuyo tenor “[e]l plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria”, siendo así que seguidamente indica dicho precepto que “[l]as acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización”. Dicho en otras palabras: la cuestión de fondo que se debatía entre Administración y obligado tributario era más bien si resulta extensible a la facultad de imponer sanciones la ausencia de interrupción de la prescripción por parte de las actuaciones de comprobación administrativa predicable de la facultad de liquidar. Y resulta preciso indicar que tal aspecto había sido dirimido ya en la STS de 10 de junio de 2020 (rec. cas. 6622/2017, ECLI:ES:TS:2020:1662), pues en los autos que precedieron dicha resolución la liquidación se había recurrido extemporáneamente y no así la sanción, planteándose si la duración excesiva del procedimiento inspector, constatada sin duda, confería la falta de interrupción de la prescripción de la facultad de liquidar a la potestad sancionadora. Particularmente, en la casación referida debía contestarse la siguiente pregunta de interés casacional, formulada en el correspondiente auto de admisión: “Determinar, en interpretación del artículo 189.3.a), segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si, habiéndose excedido las actuaciones del procedimiento inspector del plazo máximo de duración previsto legalmente, interrumpe el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias el acuerdo de liquidación que regulariza la situación tributaria del obligado y que ha adquirido firmeza ante la extemporaneidad del recurso o reclamación formulada contra el mismo”. Pues bien, la sentencia aludida indicó que “[l]a respuesta a la cuestión planteada de si, habiéndose excedido las actuaciones del procedimiento inspector del plazo máximo de duración previsto legalmente, interrumpe el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias el acuerdo de liquidación que regulariza la situación tributaria del obligado y que ha adquirido firmeza ante la extemporaneidad del recurso o reclamación formulada contra el mismo, debe ser que el acuerdo de liquidación dictado en un procedimiento concluido dentro del plazo legalmente instituido al efecto o de haberse finalizado excediéndose del plazo para su finalización pero dentro del período de prescripción si posee virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción; sin embargo, el acuerdo de liquidación dictado fuera de plazo legalmente dispuesto para la finalización del procedimiento y una vez transcurrido el plazo de prescripción no posee virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción”. Siendo ello así, y de haberse invocado tal doctrina del TS, el recurso de casación podría haberse estimado de haber reiterado el Alto Tribunal su doctrina previa.

Curiosamente, en la STS de 7 de marzo de 2024 (rec. cas. 6531/2022, ECLI:ES:TS:2024:1577) el Alto Tribunal volvió a su posición inicial (la de la precitada STS de 23 de septiembre de 2020, invocándola expresamente) y aclaró que la doctrina de la también citada STS de 20 de noviembre de 2023 estaba vinculada exclusivamente a una desconexión entre la liquidación y la sanción impuesta, pues en el caso analizado en dicha resolución aquella no era presupuesto de hecho de esta. Por tal motivo la STS de 2024 que hemos referido explicita que “dada la manifiesta relación entre las liquidaciones y las sanciones impuestas a la entidad contribuyente por las infracciones consistentes en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria, procede anular las sanciones ante la prescripción de las liquidaciones de las que trae causa”.

Todo parecía haber vuelto a su cauce, habiendo matizado el Alto Tribunal los efectos de la STS de 2023 aludida. Sin embargo, la STS de 9 de abril de 2025 (rec. cas. 4146/2023, ECLI:ES:TS:2025:1607), objeto último del presente comentario, ha creado de nuevo incertidumbre. Ello es así porque tal resolución parece volver a la doctrina de la STS de 2023 —sin citar la STS de 2024—, si bien reforzando la idea de que resulta precisa una vinculación específica entre liquidación firme y sanción para que los defectos que ostente aquella puedan ser invocados en recursos contra ésta. Por ello entiende la citada STS de 2025 que en el caso de autos la sanción prevista en el art. 192 LGT (incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones) nada tiene que ver con la liquidación firme sobre cuyos defectos la que la impugnación de la sanción pretendía basarse y, esencialmente por ello, no es posible invocar defectos de la liquidación al recurrir la sanción.

Dos aspectos son llamativos de esta última sentencia. Primeramente, la invocación de la doctrina de 2023 y no la pronunciada posteriormente en 2024, que pudiera hacer pensar que el peso de la seguridad jurídica resulta preeminente respecto del derecho a la tutela judicial efectiva (que había tenido un peso determinante en las precitadas SSTs de 2020, 2021 y 2024), aun cuando no entra en ello al considerar que no existía una estrecha vinculación entre liquidación y sanción. Pero, además, sorprende que parece reducir al art. 191 LGT (precepto al que se referían las SSTs de 2020 y 2024 antes citadas) las posibilidades de revisión de liquidaciones tributarias al tiempo de impugnar sanciones de ellas derivadas. Sin embargo, la base de la sanción en la infracción prevista en el art. 192 LGT es la liquidación dictada por la Administración (en caso de falta de declaración) o el aumento en el monto de la

liquidación resultante de la comprobación (en el resto de casos), siendo así que el art. 192 LGT es en gran medida simétrico al 191 LGT, si bien se aplica en supuestos en los que el sistema de gestión es el de declaración y posterior liquidación administrativa en lugar de autoliquidación por parte del sujeto pasivo (que es el supuesto contemplado en el art. 191 LGT). Ahora bien, siendo ello así, ¿puede decirse realmente que la liquidación tributaria que haya adquirido firmeza se encuentra desvinculada de la sanción que sobrevenga al aplicar el art. 192 LGT?

De acuerdo con lo anteriormente señalado, las oscilaciones y derivas de doctrina del TS parecen necesitar nuevas resoluciones del Alto Tribunal que aclaren, en primer lugar, si el principio de seguridad jurídica puede limitar la invocación de defectos en actos firmes por consentidos (esencialmente, liquidaciones tributarias no recurridas); y, en segundo lugar, de entenderse preeminente el derecho a la tutela judicial efectiva en procedimientos sancionadores sobre el principio de seguridad jurídica y, por ende, pudiéndose invocar defectos en actos administrativos firmes que tengan especial vinculación con las sanciones, sería interesante que la Suprema Corte aclare en qué tipos infractores de entre los previstos en la LGT (u otras normas tributarias) podría permitirse reconsiderar la legalidad de actos firmes previos —como las liquidaciones tributarias— a los meros efectos sancionadores.

En todo caso, y en el supuesto de que la doctrina del TS sea favorable, finalmente y de forma indubitada, a la posibilidad de traer a colación, el tiempo de impugnar sanciones tributarias, vicios que afecten a las liquidaciones firmes que constituyen presupuesto de hecho de tales sanciones, podría entonces plantearse la posibilidad de instar la revocación de actos tributarios firmes por vía del art. 219 LGT, que entre otros supuestos de revisión extraordinaria en el plazo de prescripción (4 años) del derecho a la devolución de ingresos indebidos previsto para el ordenamiento español se contempla tal posibilidad “cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado”. Siendo ello así, podría aducirse que una resolución judicial que determine la ilegalidad de una liquidación firme al tiempo de impugnarse una sanción tributaria asociada a la misma podría incardinarse en el presupuesto de hecho antes aludido y, por ende, podría solicitarse a la Administración (pues sólo cabe iniciar tal procedimiento de oficio) la revisión de referida liquidación firme y la consiguiente devolución de ingresos indebidos. En tales casos el recurso contra una sanción tributaria podría conllevar —a la postre y si prosperara el mismo— una impugnación indirecta del acto firme que no se recurrió en su momento (liquidación).

Ciertamente todo ello podría producirse cuando la firmeza se deba a la conformidad o aquietamiento respecto del acto administrativo antecedente necesario de la sanción, que es el supuesto examinado en las resoluciones que se han referido. Sin embargo, ha de recordarse que la firmeza de un acto administrativo también puede darse después de fracasar el justiciable en recursos interpuestos ante jueces o tribunales, siendo así que en tal caso debería analizarse también otra institución jurídica (cual es la cosa juzgada) que no ha sido objeto del presente comentario.

Referencias

- Arias, R., Boix, A., García, R., Moreno, S. (2025), La impugnación de sanciones sobre la base de vicios que afectan a una previa liquidación firme, *Litigación Tributaria* (Gómez-Acebo y Pombo), 48.
- Cano Campos, T. (2025), Actos consentidos y control judicial de las sanciones administrativas". *Revista de Derecho Público: Teoría y Método*, (11), 157-184. <https://www.revistasmarcialpons.es/revista-derechopublico/article/view/cano-actos-consentidos-y-control-judicial-de-las-sanciones-admin/3358>
- GARCÍA NOVOA, C. (2005). *La revocación en la Ley general tributaria*. Thomson Reuters Aranzadi.
- LUCAS DURÁN, M. (2022). Nuevos aires y nuevas incógnitas en materia de revocación tributaria a la luz de la última jurisprudencia del Tribunal Supremo, *Revista Técnica Tributaria*, 139, 199-224.
- LUCAS DURÁN, M. (2025). Defectos en liquidaciones tributarias firmes e impugnación de sanciones derivadas de las mismas: la doctrina aparentemente pendular del Tribunal Supremo, *Diario LA LEY*. <https://diariolaley.laleynext.es/Content/>
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2006). *La revocación en materia tributaria*. Iustel.
- REBOLLO PUIG, M. (2024). Impugnación indirecta de actos consentidos, *Revista de Administración Pública*, 225, 29-68.
- SESMA SÁNCHEZ, B. (2017). *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Thomson Reuters Aranzadi.