

¿CABE RETROTRAER ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRAS LA ANULACIÓN POR MOTIVOS FORMALES DE LA LIQUIDACIÓN DE LA QUE TRAE CAUSA LA SANCIÓN IMPUGNADA?: LA CUESTIONABLE LECTURA POR EL TEAC DE LA RELEVANTE STS DE 15 DE ENERO DE 2024

José Manuel Almudí Cid

Director de la Revista Técnica Tributaria

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

(España)

ORCID 0000-0001-9230-4682

Cómo citar: Almudí Cid, J.M. (2024). ¿Cabe retrotraer actuaciones en el procedimiento sancionador tras la anulación por motivos formales de la liquidación de la que trae causa la sanción impugnada?: la cuestionable lectura por el TEAC de la relevante STS de 15 de enero de 2024. *Revista Técnica Tributaria* (145), 7-19.

Conforme a una reiterada jurisprudencia, al objeto de delimitar los efectos jurídicos derivados de la vertiente formal del principio *non bis in idem* en el ámbito sancionador tributario, resultará imprescindible distinguir si

la sanción impugnada se anula, total o parcialmente, a raíz de un vicio de fondo o de forma de la sanción, o como consecuencia de la estimación de un recurso frente a la liquidación,

pues las consecuencias jurídicas podrían llegar a resultar distintas¹.

En aquellos supuestos en los que el órgano revisor económico-administrativo o judicial estime íntegramente el recurso interpuesto por el obligado tributario anulando por completo el acuerdo sancionador, en virtud de un vicio sustantivo que afecta directamente al mismo, la existencia de *res iudicata* y el principio *ne bis in idem* impedirá que la Administración inicie un nuevo procedimiento sancionador tributario o retrotraiga actuaciones, frente al mismo sujeto, en relación con idénticos hechos y objeto.

De producirse una estimación parcial del recurso presentado frente al acuerdo sancionador, de cara a dilucidar si cabe imponer una nueva sanción al obligado tributario, corresponde distinguir si se trata de defectos de carácter sustantivo o formal. En relación con los primeros, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2020², relativa a una sanción impuesta por el Consejo de la Comisión de Mercados y de la Competencia, dispuso que, en la medida en que suponga ajustar la sanción inicial a los dictados del pronunciamiento judi-

cial, cabrá que se dicte una nueva resolución administrativa en la que se recalcule el importe de la multa, conforme a los criterios fijados en la propia sentencia, en el marco del procedimiento de ejecución.

Ya en la esfera tributaria, dicho criterio ha sido refrendado por la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 2021³, advirtiéndose que la especial naturaleza del procedimiento de ejecución impedirá a la Administración ampliar actuaciones o aspectos administrativos que no estaban en discusión, debiendo limitarse a realizar el ajuste que proceda en el acuerdo sancionador en función de los dictados del órgano económico-administrativo o del tribunal que ha anulado el acto impugnado⁴.

Por lo tanto, en el supuesto de que, con posterioridad al pronunciamiento parcialmente estimatorio, la Administración tributaria no se limitase a practicar dicho ajuste, llevando a cabo actuaciones que impliquen una nueva propuesta de sanción y traslado al interesado, que vayan más allá de lo establecido en el pronunciamiento del órgano revisor o judicial, se estaría incurriendo en un *bis in idem*

1 Cfr. Cordero González, E.M., «Reiteración de sanciones tributarias, procedimiento sancionador y principio *ne bis in idem* procesal. Análisis de la STS de 16 de diciembre de 2014, rec. núm. 3611/2013», *Revista de Contabilidad y Tributación*, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 388, 2015, pp. 145 y ss., Sesma Sánchez, B., *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Aranzadi - Thomson Reuters, Cizur Menor, 2017, pp. 526 a 537; Alonso Murillo, F., *La ejecución de sentencias contencioso-administrativas firmes en materia tributaria: aspectos conflictivos*, Aranzadi - Thomson Reuters, Cizur Menor, 2020, pp. 111 a 116 y Almudí Cid, J.M., *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, pp. 111 a 131.

2 Rec. núm. 7479/2018.

3 Rec. núm. 6210/2019.

4 En relación con esta cuestión, la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014 ya había manifestado que «(l)a retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar «marcha atrás». Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas exclusivamente imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión». En este sentido, la reciente sentencia del Tribunal Supremo, de 27 de septiembre de 2022 (rec. núm. 5625/2020), declara lo siguiente: «(e)n el caso litigioso, por tanto,

proscrito por la Constitución en la medida en que concurra la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento. Así pues, cuando la sanción se anula por falta de tipicidad, vulneración de la presunción de inocencia, una deficiente aplicación del principio *in dubio pro reo*, o cualquier otro motivo que impida ajustar el importe de la sanción inicial a raíz de los dictados del órgano revisor o jurisdiccional, no cabrá reiterar las actuaciones en el ámbito sancionador tributario y, por ende, la imposición de una sanción alternativa a la anulada.

Por otra parte, si el vicio que incide en la sanción recurrida resultase de carácter estrictamente formal, por haberse omitido alguna de las garan-

tías del procedimiento (v. gr.: prueba o motivación), no cabe descartar, también en este supuesto, que la vertiente procedimental del principio *ne bis in idem* proscriba la imposición de una nueva sanción⁵. A nuestro juicio, la posibilidad de reiterar el procedimiento por razones formales inherentes a la sanción debe estar vedada en el ámbito sancionador tributario, pues los principios de *bis in idem*, buena administración y seguridad jurídica deben prevalecer sobre el nuevo ejercicio de la potestad administrativa para sancionar, en el marco de una adecuada ponderación de bienes y derechos constitucionales⁶.

¿Acaso tendría sentido que se impida la reiteración de actuaciones

estamos ante un procedimiento de inspección y resoluciones sancionadoras derivadas de la liquidación aprobada en el acto finalizador del procedimiento de inspección. Pero la resolución económico-administrativa es igualmente anulatoria por motivos de fondo, y no comporta retroacción de actuaciones en el sentido técnico jurídico del término, por más que la resolución del TEAR de las Islas Baleares exprese que procede la retroacción, que, como se aprecia por el alcance y contenido del acto de ejecución no es tal, pues se ha limitado a anular la liquidación y dictar nueva liquidación ajustada al criterio expresado por el TEAR, sin ninguna otra actuación, que tampoco reclama la parte recurrente. Y lo mismo ocurre con las resoluciones sancionadoras, que se limitan a ajustar su importe a la nueva base de cálculo derivada de la nueva liquidación. Por tanto, se trata de una estimación por motivos de fondo, que no comporta retroacción de actuaciones, por lo que el plazo en que han de ser notificados los actos resultantes de la ejecución es de un mes desde que la resolución tuvo entrada en el registro del órgano de la Administración Tributaria obligada a su ejecución». En este mismo sentido, vid. la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2022 (rec. núm. 2054/2020), en la que se fija como doctrina que «(e)l plazo para ejecutar una resolución de un tribunal económico-administrativo que anula una sanción por razones de fondo es de un mes, sin que el exceso de dicho plazo contemple efectos anulatorios, al tratarse de una irregularidad no invalidante, sin perjuicio de la no exigencia de intereses de demora».

5 Cfr. Sesma Sánchez, B., *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, op. cit., pp. 526 y 527. La autora trae a colación, en este sentido, la sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de mayo de 2009 (rec. núm. 152/2006).

6 La sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003, de 16 de enero, señala al respecto que «(e)n el Estado constitucional de Derecho ningún poder público es ilimitado, por tanto, la potestad sancionadora del Estado, en cuanto forma más drástica de actuación de los poderes públicos sobre el ciudadano, ha de sujetarse a estrictos límites. La limitación de la potestad sancionadora del Estado es condición de legitimidad de su ejercicio en el Estado de Derecho, en el que la libertad es uno de sus valores superiores (art. 1.1 CE) y la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) uno de los principios configuradores del mismo. Así, de un lado, las restricciones permanentes de la esfera de libertad individual inherentes a la situación de inseguridad derivada de la posibilidad de que el Estado pueda reiterar sus pretensiones punitivas por los mismos hechos sin límite alguno, carecen de todo fundamento legitimador en el Estado de Derecho. De otro, la seguridad jurídica (art. 9.3 CE), impone límites a la reapertura de cualesquiera procedimientos sancionadores –administrativo o penal– por los mismos hechos, pues la posibilidad ilimitada de reapertura o prolongación de un procedimiento sancionador crea una situación de pendencia jurídica, que, en atención a su carácter indefinido, es contraria a la seguridad jurídica (por todas STC 147/1986, de 25 de noviembre, FJ 3)».

cuando concurre un déficit de motivación de la sanción que da lugar a su anulación, según ha declarado el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución 18 de febrero de 2016⁷, y se admita, sin embargo, dicha posibilidad cuando se ha desvirtuado u omitido un trámite esencial del procedimiento sancionador como, por ejemplo, la posibilidad de proponer prueba o el trámite de audiencia?

En nuestra opinión, el principio de buena administración, debe regir con especial vigor en la observancia del procedimiento sancionador tributario pues constituye el cauce irrenunciable de protección tanto del derecho de defensa como de las restantes garantías constitucionales con rango de derecho fundamental que amparan al presunto infractor. De donde se deriva que dicho *iter* procedimental debe ser escrupulosamente observado por la Administración Tributaria en las actuaciones encaminadas a imponer la sanción, sin que quepa una subsanación posterior al hilo de una eventual retroacción de actuaciones.

Parafraseando a Cano Campos, «(si) la importancia de que la Administración respete los derechos fundamentales en el procedimiento sancionador es tal que no se puede subsanar *post factum* en el contencioso-administrativo, de modo que si el vicio de forma produce indefensión (lo cual tiene lugar cuando la resolución, de

haberse respetado el derecho fundamental, podría haber sido otra) se anula la sanción impuesta, no parece razonable ordenar o permitir que la Administración reanude luego el expediente desde el momento en el que se cometió el vicio o inicie uno nuevo desde el principio para imponer otra vez la sanción anulada, ahora sin mácula formal alguna»⁸.

Asimismo, desde la perspectiva del principio de economía procesal, los fatales efectos que, para el ejercicio temporáneo de la potestad sancionadora, pueden derivarse del incumplimiento de las garantías formales inherentes al procedimiento sancionador tributario en términos de prescripción tributaria⁹, deben conducir, a nuestro juicio, a evitar que se someta al presunto infractor a una reiteración de actuaciones que, habida cuenta de la duración media de los procedimientos revisores, en la mayor parte de los casos estaría avocada a la declaración de prescripción de la segunda sanción que pretendiera imponerse por la Administración tributaria.

A favor de esta interpretación, en el ámbito de la defensa de la competencia, el Tribunal Supremo ha declarado que las infracciones formales generadoras de indefensión no podrán restañarse a través de la retroacción de actuaciones, pues esto haría recaer sobre el recurrente una carga gravosa e injustificada, la de tener que repetir

7 Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de febrero de 2016, R.G. 7036/2015.

8 Cano Campos, T., «La imposibilidad de retrotraer actuaciones cuando se vulneran los derechos fundamentales en el procedimiento administrativo sancionador (A propósito de las sentencias de la Audiencia Nacional de 27 de mayo de 2009 y del Tribunal Superior de Valencia de 17 de junio de 2010)», en la obra colectiva *Administración y Justicia. Un análisis jurisprudencial. Liber Amicorum Tomás-Ramón Fernández* (Coords.: E. García de Enterría y R. Alonso García), Civitas - Thomson Reuters, Madrid, 2012, p. 845.

9 Repárese en que la omisión de una parte relevante de las garantías ínsitas en el procedimiento sancionador podrían afectar de lleno los derechos fundamentales del obligado tributario, determinando la nulidad de pleno derecho del acuerdo sancionador y, por ende, la pérdida de los efectos interruptivos de la prescripción de las actuaciones administrativas en sede de dicho procedimiento.

toda la vía de recurso, con la consiguiente quiebra del derecho a la tutela judicial efectiva que garantiza el artículo 24 de la Constitución¹⁰.

Por otro lado, hemos de tener presente que la sanción impuesta al obligado tributario también podría llegar a ser anulada como consecuencia de vicios, materiales o formales, que afecten a la liquidación de la que trae causa. Por lo que se refiere a los primeros, es obligado referirse a la sentencia de 16 de diciembre de 2014¹¹, en la que el Tribunal Supremo realizó una relevante matización de su doctrina inicial, según la cual, una vez estimado parcialmente el recurso frente a la liquidación de la que trae causa la sanción por razones materiales, la imposición de una nueva sanción por parte de la Administración tributaria, concurriendo sujeto, hecho y fundamento, implicaría una vulnera-

ción de la interdicción de *bis in idem* propia del ámbito sancionador¹².

En virtud de la precisión introducida por la sentencia de referencia, si el Tribunal económico-administrativo o el órgano jurisdiccional competente se hubiesen pronunciado con plenitud respecto a la adecuación a derecho de la sanción, según ha reiterado el propio Tribunal Supremo en sus sentencias de 21 de septiembre de 2020¹³, 5 de mayo de 2021¹⁴, 27 de septiembre de 2022¹⁵ y 25 de octubre de 2023¹⁶, la Administración podrá dictar una nueva sanción, en los términos fijados por el órgano revisor o judicial, en el marco del procedimiento de ejecución propio de la vía económico-administrativa o judicial¹⁷. En otras palabras, «(...) la nueva liquidación se dictará en ejecución, con sujeción a lo resuelto por el órgano económico-administrativo, y conllevará que la sanción, también en ejecución, una vez que ha sido confir-

10 Según declara la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2018 (rec. núm. 5635/2017), «(e)n su recurso de casación la Abogacía del Estado propugna, como pretensión de carácter subsidiario, que acordemos la retroacción del procedimiento sancionador para que por la CNMC se otorgue el trámite de alegaciones previsto en el artículo 51.4 de la Ley de Defensa de la Competencia. Tal pretensión no debe ser acogida pues, una vez constatado que en el procedimiento administrativo se incurrió en una irregularidad generadora de indefensión, lo procedente es anular la resolución administrativa que impuso la sanción, sin que proceda acordar la retroacción del procedimiento a efectos de una pretendida subsanación del defecto invalidante. Por lo demás, la retroacción que se pretende daría lugar a que se dictase una nueva resolución administrativa que, en su caso, habría de ser objeto de impugnación en vía contencioso-administrativa, lo que haría recaer sobre la empresa una carga gravosa e injustificada, la de tener que reproducir todo el proceso impugnatorio, con la consiguiente vulneración de su derecho a una tutela judicial efectiva (artículo 24.1 de la Constitución) ».

11 Rec. núm. 3611/2013.

12 Entre otras, cfr. las sentencias del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2010 (rec. núm. 997/06); de 26 de marzo de 2012 (rec. núm. 5827/09), 11 de julio de 2011 (rec. núm. 283/09), 29 de septiembre de 2014 (rec. núm. 1014/2013), 26 de marzo de 2015 (recurso núm. 1500/2013) y 27 de enero 2016 (rec. núm. 3735/2014).

13 Rec. núm. 5684/2017.

14 Rec. núm. 470/2020.

15 Rec. núm. 5625/2020.

16 Rec. núm. 1712/2022.

17 Vid., en esta misma línea, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 28 de abril de 2017 (rec. núm. 75/2016), del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 26 de abril de 2019 (rec. núm. 886/2019) y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de noviembre de 2019 (rec. núm. 363/2018). Sin perjuicio de lo que se señala en el FJ segundo de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 11 de septiembre de 2018 (rec. núm. 953/2014), consideramos que no es posible invocar esta jurisprudencia en el supuesto analizado, toda vez que según señala el propio fallo «(e)n cuanto a la sanción, se limitaba a dictar fallo estimatorio, al derivar esta de un acto que se anulaba».

mada y que se ha comprobado que no se produce ninguna modificación de los elementos del tipo infractor, se adapte cuantitativamente a esa nueva liquidación en ejecución de lo resuelto por dicho órgano revisor»¹⁸.

A estos efectos, no puede obviarse, según puso de manifiesto el magistrado Agualló Avilés en el voto particular formulado al hilo de la referida sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2014, que la reiteración de la sanción a raíz de la previa anulación de la liquidación de la que esta trae causa puede llegar a requerir una retroacción de actuaciones que

sería impropia del procedimiento de ejecución, circunstancia que haría entrar en juego nuevamente la interdicción del *bis in idem*¹⁹. Sin embargo, el Tribunal Supremo descartó dicha posibilidad en este pronunciamiento, partiendo de la premisa de que la nueva sanción que pudiera imponerse en sustitución de la anterior se habría dictado en el marco del procedimiento de ejecución propio de la vía económico-administrativa o judicial, abriendo la puerta a que la Administración imponga una nueva sanción sujeta al plazo de prescripción y a la prohibición de *reformatio in peius*²⁰.

18 STS de 25 de octubre de 2023 (rec. núm. 1712/2022). Como expresamente señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 15 de enero de 2024, el caso que da lugar a su fallo de 25 de octubre de 2023 «(...) mostraba un mero reajuste del cálculo de la sanción, una vez que el propio órgano económico-administrativo apreciara la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos de la infracción, de manera que la nueva sanción que se dicta en ejecución no comporta alteración de dichos elementos».

19 En el voto particular de referencia se manifiesta que «(...) una nimia diferencia de la cuota tributaria resultante de la nueva liquidación respecto de la anulada, puede determinar un cambio en la calificación de la infracción (en la medida en que ésta depende, entre otras cosas, de la «base de la sanción») y, desde luego, de su cuantía, alteraciones con las que el interesado puede no coincidir y que, como he dicho, tiene derecho (legal y constitucional) a combatir ante el órgano de la Inspección tributaria que impone la sanción, y no ante el propio TEAC mediante el cauce del incidente de ejecución contra la sanción previsto en el art. 68 RD 520/2005. Y, en segundo lugar, que en el nuevo procedimiento sancionador pueden ocurrir las mismas vicisitudes que en cualquier otro, sean éstas de carácter material o procedimental (por ejemplo, inicio fuera del plazo establecido en el art. 209.2 LGT, defectuosa motivación de la sanción o caducidad), que podrían llegar a impedir definitivamente que, respecto de la misma persona y los mismos hechos, la Administración tributaria pudiera ejercer el ius puniendi. En suma, no me cabe duda de que mantener que en el caso enjuiciado no es preciso abrir un nuevo procedimiento sancionador implica tanto como admitir que el Inspector Jefe puede imponer a Fernández de Troconiz, S.A. una nueva sanción sin más, sin trámite alguno, esto es, «de plano», y esto es algo que ni está previsto en ninguna norma legal o reglamentaria (ni siquiera para los casos de «mera adaptación» de la sanción anulada a la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación), ni, en cualquier caso, permite nuestra Constitución [por todas, Sentencias de este Tribunal de 21 de octubre de 2010 (rec. cas. unif. doc. núm. 34/2006), FD Segundo; y de 9 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 5481/2008), FD Quinto]. En relación con la necesidad de otorgar trámite de audiencia con carácter previo a que se dicte la nueva sanción y la inserción de las garantías penales en el procedimiento de ejecución, cfr. Juan Lozano, A.M., «A vuelta con las cuestiones pendientes respecto a la reiteración de sanciones anuladas: ¿Es necesario otorgar trámite de audiencia?», *Elde-recho.com*, Lefebvre, 2021 (consultado en línea).

20 En la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3611/2013) se manifiesta que «(...) parece razonable mantener que en estas peculiares circunstancias la Administración tributaria, del mismo modo que puede dictar la nueva liquidación ajustada a Derecho «sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente» mientras su potestad no haya prescrito [por todas, Sentencia de esta Sección de 26 de marzo de 2012 (rec. cas. núm. 5827/209), FJ Cuarto], puede asimismo dictar la nueva». Este criterio se reitera en las sentencias del Tribunal Supremo de 21 de septiembre de 2020 (rec. núm. 5684/2017) y 5 de mayo de 2021 (rec. núm. 470/2020).

En este sentido cabe citar, si bien extramuros del ámbito tributario, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2019²¹, en la que se declara que «(c)abe señalar que el trámite de audiencia únicamente sería necesario en el caso de que para el cumplimiento de lo ordenado en la sentencia fuese necesario abordar cuestiones no debatidas en el proceso o requiriese la realización de operaciones sobre las que hubiese algún margen de apreciación, no determinado en la sentencia, pues solo en ese caso la omisión del trámite de audiencia podría causar indefensión a la parte de interesada. Pero de nada ello hay constancia en el caso que estamos examinando pues la recurrente no ha justificado que para fijar la nueva cuantía de la multa de Comisión Nacional de Mercados y la Competencia haya abordado cuestiones ajenas a lo debatido en el proceso o realizado operaciones o cálculos sobre los que exista un margen de apreciación no delimitado en sentencia y, sobre los cuales, por tanto, la parte interesada

debería haber podido manifestar su parecer».

Ahora bien, como ha precisado el Tribunal Supremo, de nuevo en la esfera del Derecho de la competencia, en la medida en que las apreciaciones de la sentencia o del pronunciamiento económico-administrativo determinen una alteración en la calificación de la infracción, la imposición de una nueva sanción, sin otorgar un nuevo trámite de audiencia al recurrente, generaría indefensión, dando lugar a la nulidad radical del acto con el que culmina procedimiento de ejecución²².

Según se ha señalado previamente, tal indefensión no es susceptible de subsanarse a través de la retroacción de actuaciones en el procedimiento sancionador, pues esto haría recaer sobre el recurrente una carga gravosa e injustificada, la de tener que repetir toda la vía de recurso, con la consiguiente quiebra del derecho a la tutela judicial efectiva que garantiza el artículo 24 de la Constitución.

21 Rec. núm. 5246/2018. Un ejemplo de las circunstancias excepcionales en las que el Tribunal Supremo considera que debe otorgar trámite de alegaciones, dando lugar a un recurso autónomo, se refleja en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2011 (rec. núm 3261/2010) en la que se expresa lo siguiente: « (...) si las nuevas resoluciones administrativas han de referirse por fuerza a extremos no controvertidos en el proceso de instancia y, según en este caso sucede, aplicar retroactivamente leyes posteriores a los hechos litigiosos y a los propios actos originarios, normas de las que depende la apreciación de factores nuevos y la fijación de nuevas magnitudes económicas y de otro tipo, puede admitirse que el cauce procesal más adecuado no sea precisamente el incidente, de perfiles restringidos, que prevé el artículo 109 de la Ley Jurisdiccional . En estos supuestos excepcionales, repetimos, puede admitirse como más conveniente, y no contrario al principio de efectividad de la tutela judicial, la interposición de un recurso autónomo en el que, tras la aportación del expediente administrativo incoado a fin de dictar las nuevas decisiones y con plenitud de medios de prueba sobre las circunstancias no concurrentes en el litigio anterior, queden resueltos todos los problemas planteados».

22 La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2018 (rec. núm. 5635/2017) declara que «(p)artiendo de que no consta en las actuaciones que la Comisión abriese un trámite de audiencia destinado a que las empresas implicadas formularan alegaciones sobre la posibilidad de apartarse de la calificación jurídica efectuada en la propuesta de resolución, lo que conlleva la infracción del trámite previsto en el art. 51.4 de la LDC, ha de afirmarse que esta infracción generó a la empresa Inversiones Grupo Saiz, S.L. y Maderas José Saiz, S.L., indefensión material pues, a diferencia de otras empresas implicadas en estos hechos, se produjo un cambio en la calificación jurídica de su conducta y dicha empresa no formuló alegación alguna sobre este extremo, lo que le privó de la posibilidad de debatir sobre la incidencia que este cambio podría tener en su responsabilidad por estos hechos y en la sanción que pudiera corresponderle, sin que sea posible descartar en este caso y de forma evidente que ese cambio carezca de trascendencia alguna».

Como se declara por el Tribunal Supremo en la previamente citada sentencia de 3 de diciembre de 2018, «(e)n su recurso de casación la Abogacía del Estado propugna, como pretensión de carácter subsidiario, que acordemos la retroacción del procedimiento sancionador para que por la CNMC se otorgue el trámite de alegaciones previsto en el artículo 51.4 de la Ley de Defensa de la Competencia. Tal pretensión no debe ser acogida pues, una vez constatado que en el procedimiento administrativo se incurrió en una irregularidad generadora de indefensión, lo procedente es anular la resolución administrativa que impuso la sanción, sin que proceda acordar la retroacción del procedimiento a efectos de una pretendida subsanación del defecto invalidante. Por lo demás, la retroacción que se pretende daría lugar a que se dictase una nueva resolución administrativa que, en su caso, habría de ser objeto de impugnación en vía contencioso-administrativa, lo que haría recaer sobre la empresa una carga gravosa e injustificada, la de tener que reproducir todo el proceso impugnatorio, con la consiguiente vulneración de su

derecho a una tutela judicial efectiva (artículo 24.1 de la Constitución)».

En las restantes situaciones, en las que la sanción se anula en virtud de un vicio sustantivo o material propio de la liquidación, sin que concurra un pronunciamiento completo del Tribunal o del órgano económico-administrativo respecto a la concurrencia de la anti-juricidad y la culpabilidad, la estimación parcial del recurso requeriría iniciar nuevamente el procedimiento sancionador, dando lugar a un inaceptable *bis in idem*²³.

Por consiguiente, si bien la Administración tributaria estará facultada para dictar una segunda liquidación tras la anulación de la inicial (doctrina del doble tiro), el Tribunal Supremo ha vetado la imposición de una nueva sanción tras la anulación de la misma por vicios materiales propios de la primera liquidación (salvo que se hubiese producido un pronunciamiento expreso respecto a la adecuación a derecho de la sanción)²⁴.

Se ajusta a esta doctrina la resolución del Tribunal Económico-

23 La sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014 (rec. núm. 1014/2013) se ha inclinado por considerar que, anulada una liquidación tributaria por defectos materiales o sustantivos, aunque no quepa retrotraer las actuaciones, la Administración puede dictar una nueva liquidación siempre que su potestad de liquidar no haya prescrito y que, con el nuevo acto, no se incurra en «*reformatio in peius*». No obstante, se indica, asimismo, que cuando el acto tributario sea sancionador, no cabe la posibilidad de, una vez anulada la sanción, imponer una nueva. Chocaría con el principio «*ne bis in idem*». En relación con la cuestionable posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento de comprobación o inspección tras la anulación de la liquidación por razones sustantivas, vid. las recientes STS de 5 de abril de 2024, dictadas respectivamente en los recursos núm. 8287/2022 y 96/2023, planteamiento que obviamente no cabe extrapolar al ámbito sancionador tributario.

24 En un sentido distinto, vid. el auto 172/2022, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 4 de abril de 2022, «(s)i esta Sala no se pronunció en la Sentencia aludida sobre el fondo del citado acuerdo sancionador fue porque no procedía hacerlo, ya que dicho acuerdo fue anulado, automáticamente, al tener que ser anulada la liquidación que le servía de soporte objetivo y subjetivo, motivo por el que no procedía entrar en el examen de dicho acuerdo sancionador y de los motivos de fondo esgrimidos contra el mismo. (...) Sin embargo, en el propio acuerdo de ejecución se dicta por la AEAT un nuevo

Administrativo Central de 7 de mayo de 2015²⁵, en la que se declara que «(...) la estimación parcial de la reclamación frente a la liquidación conllevaba únicamente el dictado de un nuevo acto administrativo que ajustase el acuerdo de liquidación a las determinaciones establecidas en la parte dispositiva o fallo de la reclamación, no suponiendo retroacción alguna de actuaciones inspectoras, por lo que, y en cuanto a la sanción, consecuentemente, en aplicación del principio de conservación de actuaciones, el Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía debió entrar a conocer sobre la concurrencia o no del elemento subjetivo de la infracción tributaria.

De forma que, no habiendo actuado así el Tribunal Regional, limitándose a estimar totalmente la reclamación relativa a la sanción y a anular la misma, debe por ello anularse la resolución del Tribunal Regional en cuanto a la previsión en él contenida de la posibilidad de iniciación de un nuevo expediente sancionador, al haber precluido la posibilidad de iniciación de nuevo expediente sancionador».

Por último, como hemos manifestado en otro lugar, a la luz de la jurisprudencia previamente expuesta, no parece razonable llegar a una conclusión distinta cuando el vicio que afecta a la liquidación tenga carácter formal (v. gr.: déficit de motivación, omisión del trámite de audiencia), provocando la anulación tanto de aquella como de la sanción derivada de la misma²⁶. En este sentido, la anteriormente citada sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2014, en la que se abordaba un supuesto en el que la liquidación había sido anulada a raíz de un déficit de apoderamiento (vicio de forma), también alude a que no cabe la reiteración del procedimiento sancionador tras la imposición de una sanción, si bien no resultaba del todo concluyente, pues el Tribunal no terminó pronunciándose sobre el *bis in idem*²⁷. Sin embargo, tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central como diversos Tribunales Superiores de Justicia han venido sosteniendo que si el vicio que afecta a la liquidación de la que trae causa la sanción tienen carácter for-

acuerdo sancionador, sin que se haya dictado previamente esa nueva liquidación, a que se hace referencia en el acuerdo, y sin que se hayan seguido los correspondiente trámites del procedimiento sancionador, regulado en los artículos 209 a 212 LGT, por lo que la nueva sanción carece de todo el sustrato objetivo y subjetivo de un procedimiento de aplicación de los tributos, que haya desembocado en la correspondiente liquidación, y se dicta con total ausencia de los trámites y procedimiento establecido. Lo correcto hubiese sido que, una vez dictada la nueva liquidación, si se consideraba procedente por la AEAT, si iniciase un nuevo procedimiento sancionador, a efectos de poder dictar un nuevo acuerdo sancionador, apoyado en las nuevas bases resultantes de la nueva liquidación. La consecuencia de todo ello debe ser la declaración de nulidad de pleno derecho de acuerdo de ejecución de 17 de febrero de 2022, en relación al acuerdo sancionador que en él se contiene, tal como se solicita por la parte actora».

25 Rec. núm. 6834/2012.

26 En este sentido, Almudí Cid, J.M., «La vertiente procedimental de principio 'ne bis in idem' y otros límites al ejercicio de la potestad sancionadora en material tributaria», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 196, 2022, pp. 68 y ss.

27 Rec. núm. 164/2013.

mal cabrá imponer una nueva sanción sin incurrir en *bis in idem*²⁸.

Ahora bien, la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de enero de 2021²⁹, asumiendo la línea jurisprudencial del Tribunal Supremo relativa a los vicios sustantivos que inciden en la liquidación de la que trae causa la sanción, ha equiparado la relevancia de los vicios materiales y formales desde la perspectiva del principio *ne bis in idem*. En el supuesto objeto de controversia, el Tribunal Económico-Administrativo Central había anulado la sanción a raíz de la deficiente motivación de la liquidación de la que esta deriva, sin pronunciarse respecto a la concurrencia del elemento objetivo y subjetivo en la infracción presuntamente cometida por el reclamante, dando lugar a que la Audiencia Nacional haya considerado que, habida cuenta que no concurre un pronuncia-

miento sobre el fondo en relación con las sanciones impuestas, no cabrá reproducir el camino para volver a castigar³⁰.

En este sentido, la relevante sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024³¹, dictada en un supuesto en el que la sanción había sido anulada como consecuencia de un vicio formal que afectaba a la liquidación de la que traía origen (no tomar en consideración las alegaciones del obligado tributario en el procedimiento inspector), sin pronunciarse dicho órgano sobre los eventuales vicios susceptibles de afectar a la sanción anulada, zanja esta controvertida cuestión, declarando la imposibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador y, por ende, de imponer una nueva sanción al obligado tributario, en virtud de los mismos hechos y fundamentos, en aplicación del *non*

28 Vid. Resolución de Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de marzo de 2018, R.G. 700/2015; Sentencia del Tribunal Superior Justicia de Castilla y León (sede Valladolid) de 16 de diciembre de 2015, rec. núm. 231/2014, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 2 de julio de 2019, rec. núm. 231/2014.

29 Rec. núm. 369/2019.

30 Señala la Audiencia Nacional es este pronunciamiento que «(d)e este modo, la retroacción –no simple recálculo o cuantificación de la sanción– acordada por el TEAC tropieza, en cuanto a la posibilidad de imponer nueva sanción, con la doctrina que recogen las precitadas sentencias desde el momento en que dicha retroacción exige sin duda «reproducir el camino para volver a castigar», en palabras del Tribunal Supremo. Y ello, insistimos, por haberse dejado sin efecto la liquidación y faltar entonces el presupuesto al que se condiciona la posible exigencia de responsabilidad al obligado tributario de acuerdo con el tipo aplicado. Por último, ha de decirse que el criterio que acogemos no se ve afectado por los argumentos que expone el Tribunal Supremo en su sentencia de 21 de septiembre de 2020, recurso de casación núm. 5684/2017, pues el supuesto que allí se aborda es sustancialmente distinto del que decidimos ahora al tratarse de la anulación de una sanción por el TEAR de la Comunidad Valenciana que, como refleja la propia sentencia, «... considero que se había acreditado la existencia de culpabilidad como consecuencia de los propios hechos puestos de manifiesto en la regularización, pero que no procedía el incremento de la sanción por utilización de medios fraudulentos, y como no se hace alusión a ningún otro criterio para la calificación de la sanción, la misma debía ser considerada como una infracción leve», lo que le llevó a «... estimar las reclamaciones, anulando las resoluciones recurridas». En este caso, el Tribunal Supremo no advierte la vulneración del principio *non bis in idem* por considerar que, en tal situación, no hay «... retroacción de actuaciones –recordemos que, en nuestro asunto, la retroacción de actuaciones fue acordada de manera expresa por el TEAC–, en sentido técnico ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento sancionador»; y se pronuncia a continuación sobre el plazo de ejecución del nuevo acuerdo señalando que «... anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria puede, en ejecución de la resolución anulatoria, dictar una nueva resolución que sustituya a la anulada en el plazo de un mes de conformidad con lo previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo».

31 Rec. núm. 2847/2022.

bis in idem procedimental, cuando el vicio de la liquidación tiene naturaleza formal y el órgano revisor o judicial no se han pronunciado respecto a la adecuación a Derecho de la sanción³².

A nuestro juicio, la prohibición de reiterar el procedimiento sancionador debe operar tanto cuando se inicia el procedimiento sancionador por segunda vez, según acontece en el supuesto que da lugar a la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024, como en el caso de que se ordenase una retroacción de actuaciones en sede sancionadora a raíz de un vicio formal que afecta a la liquidación que da origen a la sanción.

Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado recientemente en un sentido distinto, en su resolución de 20 de marzo de 2024³³, citando expresamente el referido pronunciamiento del Tribunal Supremo, en supuesto en el que se había omitido el preceptivo trámite de audiencia y alegaciones tras rectificarse la propuesta de liquidación en el acuerdo de liquidación³⁴. En estas circunstancias, el órgano revisor resuelve que la Administración está plenamente facultada para retrotraer actuaciones

tanto en el marco del procedimiento de comprobación e inspección como en la esfera del procedimiento sancionador, obviando la vertiente procedimental del *ne bis in idem*.

En la citada resolución, el Tribunal Económico-Administrativo Central señala que «(e)l procedimiento sancionador, que ha finalizado con la imposición de la sanción, había incorporado formalmente datos, pruebas y circunstancias procedentes del procedimiento de liquidación, conforme establece el artículo 210 de la LGT. (...), en este supuesto, la anulación de la liquidación practicada con retroacción de actuaciones por haberse producido indefensión provoca, a su vez, que se vea afectada la instrucción del procedimiento sancionador, no sólo respecto al presunto infractor y a su derecho de defensa, sino también en cuanto al instructor, así como a este órgano económico-administrativo al revisar el acuerdo sancionador.

Por ello, debe anularse la sanción con retroacción de actuaciones al momento de incorporarse formalmente al procedimiento sancionador los citados datos, pruebas y circunstancias procedentes del procedimiento de liquidación. Esto no implica que deba iniciarse un nuevo procedi-

32 Este planteamiento ha sido asumido por la reciente resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de marzo de 2024, R.G. 5430/2021, en la que se cita expresamente la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024, en un supuesto en el que la liquidación y la sanción tributaria habían sido anuladas en virtud de un defecto de motivación de la primera, iniciando la Administración tributaria un nuevo procedimiento sancionador. En la misma se señala lo siguiente: «Este TEAC en su previa resolución estimó en parte con retroacción respecto a la liquidación y, como consecuencia, estimó en cuanto a la sanción, anulando la misma pero sin entrar a examinar ningún aspecto de fondo, aclarando que no se oponía al principio *ne bis in idem* que pudiera iniciarse por la AEAT un nuevo procedimiento sancionador y dictarse una nueva sanción, conforme a doctrina reiterada de este TEAC. (...)En el presente caso, la AEAT ha iniciado un nuevo procedimiento sancionador, consecuencia de lo establecido por la previa resolución económico-administrativa, por lo que, de acuerdo con lo señalado por la STS, hay que concluir que se ha vulnerado el principio *ne bis in idem*, lo que lleva a estimar y anular la sanción».

33 R.G. 2162/2022.

34 Cfr. el artículo 188.3 del Real Decreto 1065/2027, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

miento sancionador (que impide la dimensión procedimental del principio *non bis in idem* como ha sido interpretada por la citada STS), sino solo retrotraerlo al momento en que deben incorporarse los datos, pruebas y circunstancias que, en su caso, puedan resultar en el procedimiento de liquidación, que ha sido objeto de retroacción, una vez plasmados los mismos en el curso del citado procedimiento de liquidación».

A nuestro juicio, en un escenario en el que la sanción se anula a raíz de un vicio formal de la liquidación, puede resultar improcedente acordar de oficio la retroacción de actuaciones en el seno del procedimiento sancionador si la parte recurrente, que ha invocado la nulidad de la sanción, no ha solicitado expresamente dicha retroacción en sede sancionadora, pues esto podría propiciar una clara incongruencia omisiva de la resolución económico-administrativa o de la sentencia mediante la que se anula la sanción impugnada, máxime cuando perfectamente podrían concurrir otros vicios de carácter sustantivo que afectan de lleno a la sanción, o relativos al procedimiento sancionador, que permitirían al obligado tributario, conforme a lo previamente señalado, invocar el *ne bis in idem* en su vertiente procesal.

De admitirse el planteamiento del TEAC, podría darse la paradoja de que, lejos de actuar la retroacción como una garantía en beneficio del obligado tributario que se ha visto afectado por una situación de indefensión, aquella podría tornarse perjudicial para el contribuyente en sede del procedimiento sancionador,

habida cuenta de que la Administración podría sentirse de tentada de ampliar la argumentación inicial e incluso de apuntalar el acervo probatorio en el marco de la mencionada retroacción una vez que conoce la argumentación del obligado tributario en sede revisora, si bien sujetándose al límite de la prohibición de *reformatio in peius*.

A estos efectos, es preciso recordar que el Tribunal Supremo tiene declarado que «(l)a retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar «marcha atrás». Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión»³⁵.

Por otra parte, habida cuenta de que el vicio procedimental consistente en la omisión del trámite de audiencia que determina la nulidad de la liquidación y la sanción aflora exclusivamente en el procedimiento de comprobación e investigación, no concurre un vicio formal en el procedimiento sancionador, que debe tramitarse autónomamente del procedimiento de comprobación e investigación, salvo renuncia del obligado

35 STS de 22 de julio de 2021, rec. núm. 499/2020.

tributario³⁶. De este modo, a nuestro juicio, en virtud de lo establecido en el artículo 66.4 del Reglamento de revisión en vía administrativa³⁷, la vigente bifurcación procedimental para liquidar y sancionar impedirá retrotraer actuaciones en el procedimiento sancionador, toda vez que, *stricto sensu*, en el seno del procedimiento sancionador no es posible identificar un vicio de forma que permita ordenar la retroacción.

Por consiguiente, ante la referida imposibilidad de retrotraer actuaciones en sede sancionadora, en virtud de un vicio formal de la liquidación, si la Administración pretende imponer una nueva sanción, la única opción para reiterar la actuación sancionadora sería iniciar un nuevo procedimiento sancionador, circunstancia que, según hemos señalado previamente, contravendría frontalmente la prohibición de *bis in idem* procedimental.

En virtud de todo lo anterior, consideramos que, en los supuestos en los que concurre un vicio formal que afecta a la liquidación, el órgano revisor o judicial deberá proceder a anular la sanción sin acordar la retroacción de actuaciones, toda vez que dicha práctica resulta improcedente en el procedimiento sancionador cuando el vicio formal se ha manifestado exclusivamente en el procedimiento de comprobación e investigación. Asimismo, a raíz de la doctrina sentada por la sentencia el Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024, tampoco cabrá iniciar, en este tesitura, un nuevo procedimiento sancionador, habida cuenta de que, según se ha señalado previamente, implicaría una quiebra frontal del tantas veces citado principio de *ne bis in idem*, en los términos en que este ha sido configurado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

36 Vid. artículo 208 de la Ley General Tributaria.

37 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.