TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 12 de noviembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 7813/2024

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Procedimiento. Inicio. *Existencia de un segundo procedimiento sancionador.* **Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Reformatio in peius. Non bis in idem.** Son numerosos los pronunciamientos de esta Sala sobre ejecución de resoluciones económico-administrativas que versan sobre sanciones anuladas por razones sustantivas en los que se considera que no se infringe el principio de *ne bis in idem* en su vertiente procesal, dado que no se trata de un nuevo procedimiento sancionador sino de un acto de ejecución de una determinada resolución de un tribunal económico administrativo. En estos supuestos la Administración simplemente adopta un nuevo acuerdo sancionador, lo que implica la mera ejecución, al que en consecuencia serían aplicables las normas de ejecución de resoluciones y sentencias [Vid., STS de 15 de enero de 2024, recurso n.º 2847/2022]. La Sala de instancia, pese a reconocer que "es indudable que algunas cosas no se han hecho bien", pareciendo reconocer la existencia de un segundo procedimiento sancionador, concluye que sólo ha habido una sanción, pues la primera fue anulada, y un solo procedimiento sancionador, pues en el segundo simplemente se ajustó la sanción a lo que resultara de la liquidación. Se trata de vislumbrar si la Agencia Tributaria inició un nuevo procedimiento sancionador, distinto de aquel que motivó la liquidación anulada y esta nueva sanción no se giró en ejecución de la resolución económico-administrativa y de lo en ella resuelto, pues hubiera sido suficiente un mero acuerdo de ejecución adaptando el importe de la sanción a la nueva realidad, al tiempo que se ponderan los factores concurrentes y sus implicaciones a la hora de reforzar o esclarecer la jurisprudencia establecida por esta Sala. Igualmente la sentencia de instancia concluye que no hay *reformatio in peius* por cuanto el nuevo acuerdo sancionador redujo considerablemente la sanción, como consecuencia de las estimaciones parciales que anularon los conceptos y cuantías regularizados, dando lugar a una deuda tributaria dejada de ingresar inferior, y, por ende, a una sanción también inferior, pues interpreta que el empeoramiento ha de valorarse de forma global, esto es, la cantidad total de la sanción impuesta y parcialmente anulada. La entidad recurrente sostiene, por el contrario, que el empeoramiento de la situación ha de valorarse de forma individualizada, una sanción que pasa del 110% al 120% empeora la situación del recurrente, aunque el global de la sanción sea inferior. Las cuestiones que presentan interés casacional consisten en determinar si cuando, existiendo un vicio sustantivo por el que se anula la liquidación y la sanción a ella anudada, la Administración, en lugar limitarse a dictar una diligencia ejecutando la sentencia o resolución, inicia, instruye y resuelve un nuevo procedimiento sancionador se vulnera la dimensión procedimental del principio *non bis in idem,* en especial, atendiendo al sistema de recursos que se otorga al obligado tributario. Y por otro lado debe determinarse si el principio de *reformatio in peius* debe ser interpretado de forma global, comparando el importe de las sanciones, o, por el contrario, de forma individualizada. De prosperar esta última comparación no se pueden modificar los importes que inicialmente fueron sancionados, como, por ejemplo, el porcentaje de la sanción.

TRIBUNAL SUPREMO

AUTO

Magistrados/as
JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE
JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ

RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ANGELES HUET DE SANDE

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA
A U T O
Fecha del auto: 12/11/2025
Tipo de procedimiento: R. CASACION
Número del procedimiento: 7813/2024
Materia:
Submateria:
Fallo/Acuerdo: Auto Admisión
Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero
Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente
Secretaría de Sala Destino: 002
Transcrito por:
Nota:
R. CASACION núm.: 7813/2024
Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero
Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA
A U T O
Excmos. Sres. y Excma. Sra.
D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat, presidente
D. Diego Córdoba Castroverde
D. José Luis Requero Ibáñez
D. Rafael Toledano Cantero
D.ª Ángeles Huet De Sande
En Madrid, a 12 de noviembre de 2025.

HECHOS
PRIMERO.- *Preparación del recurso de casación.*
1.La entidad BERGONZA PIENSOS S.A., representada por el procurador D. Argimiro Vázquez Guillen y asistida del letrado don José Ramón Domínguez Rodicio, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 26 de julio de 2024 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario n.º 546/2020, promovido por la citada entidad BERGONZA PIENSOS S.A., contra la resolución del TEAC de 16 de enero de 2020 (reclamaciones acumuladas 3965/17 y 4758/17), por la que se desestimó ambas reclamaciones interpuestas frente a la liquidación de 3 de julio de 17, de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Madrid, referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2004 y 2005, y frente a la sanción de 31 de agosto de 2017 derivada de la anterior.
2.Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:
- El artículo 239.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT).
- El artículo 66 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 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA).
- El artículo 25 de la Constitución española, en relación con el principio de *non bis in idem,*en su vertiente procesal.
- Los artículos 209 y 211 de la LGT.
- El artículo 237 de la LGT, relativo a la *reformatio in peius.*
3.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que «[...] La sala de instancia, pese a parecer reconocer que "es indudable que algunas cosas no se han hecho bien", pareciendo reconocer la existencia de un

segundo procedimiento sancionador, concluye que sólo ha habido una sanción, pues la primera fue anulada, y un solo procedimiento sancionador, pues en el segundo simplemente se ajustó la sanción a lo que resultara de la liquidación. [...]». Igualmente se hace constar como «[l]a sentencia de instancia concluye que no hay *reformatio in peius*por cuanto el nuevo acuerdo sancionador, el de 31 de agosto de 2017, redujo considerablemente la sanción, como consecuencia de las estimaciones parciales que anularon los conceptos y cuantías regularizados, dando lugar a una deuda tributaria dejada de ingresar inferior, y, por ende, a una sanción también inferior.
La sala de instancia interpreta que el empeoramiento ha de valorarse de forma global, esto es, la cantidad total de la sanción impuesta y parcialmente anulada. Esta parte sostiene, por el contrario, que el empeoramiento de la situación ha de valorarse de forma individualizada, una sanción que pasa del 110% al 120% empeora la situación del recurrente, aunque el global de la sanción sea inferior».
4.Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.
5.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.
5.1. La sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo que contradice la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2 a) LJCA].
Cita al efecto la sentencia del Tribunal Supremo número 223/2024, de 15 de enero (RCA 2847/2022), así como la sentencia de la Audiencia Nacional número 392/2022, de 25 de enero, a su vez en directa relación con la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio 2012 (RCA 240/2010).
5.2. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA].
5.3. Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA], visto el casuismo de la materia al objeto de introducir de reforzar la misma.
6.Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, que esclarezca:
- Determinar si cuando, existiendo un vicio sustantivo por el que se anula la liquidación y la sanción a ella anudada, la Administración, en lugar limitarse a dictar una diligencia ejecutando la sentencia o resolución, inicia, instruye y resuelve un nuevo procedimiento sancionador se vulnera la dimensión procedimental del principio *non bis in idem.*
- Determinar si el principio de *reformatio in peius*debe ser interpretado de forma global, comparando el importe de las sanciones, o, por el contrario, de forma individualizada. De prosperar esta última comparación no se pueden modificar los importes que inicialmente fueron sancionados, como, por ejemplo, el porcentaje de la sanción como sucede en la sentencia ahora recurrida.

SEGUNDO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.
La Sala de los Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 11 de octubre de 2024, habiendo comparecido la entidad BERGONZA PIENSOS S.A.-como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.
De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso.

TERCERO.- *Oposición del recurrido a la admisión del recurso de casación.*
En su escrito de personación, la parte recurrida se opuso a la admisión del recurso de casación preparado, al amparo del artículo 89.6 LJCA, argumentando, en síntesis, la falta de generalidad que resulta del recurso interpuesto, y por ello su ineficacia en relación a la conformación de jurisprudencia.
Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*
1.El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la entidad recurrente, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).
2.En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].
3.El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA], (ii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], (iii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia o es pertinente reforzar la misma [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*
Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:
1.Es objeto de conocimiento por la Sala de instancia, la impugnación de la resolución del TEAC, de 16 de enero de 2020, -reclamaciones acumuladas 3965/17 y 4758/17- por la que se desestimó ambas reclamaciones interpuestas frente a la liquidación, de 3 de julio de 2017, de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de Madrid, referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2004 y 2005, y frente a la sanción de 31 de agosto de 2017 derivada de la anterior.
2.Son antecedentes relevantes los siguientes: la liquidación y la sanción recurridas y confirmadas por la resolución del TEAC de 16 de enero de 2020 se dictaron en ejecución de la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de 21 de noviembre de 2016, recaída en el recurso 195/2014, que anuló en parte la resolución del TEAC de 19 de febrero de 2014 (reclamación 6079/2011) que desestimó el recurso de alzada interpuesto por la recurrente contra la anterior resolución del TEAR de Madrid, de 27 de mayo de 2011, que, a su vez, había estimado en parte la reclamación interpuesta contra la liquidación de la Delegación especial de Madrid, de 16 de octubre de 2008 y la sanción anudada a la misma, de 19 de febrero de 2009, referidas al IS 2004 y 2005.
3.En esencia y en síntesis, tras la sucesivas impugnaciones, y, sobre todo, tras la referida sentencia de 21 de noviembre de 2016, (recurso 195/2014), la regularización quedó de la siguiente manera; se anuló parcialmente la liquidación por parte del TEARM en cuanto al ajuste relativo a gastos del ejercicio (30.000 euros) y en cuanto al ajuste positivo de 1.000.000 euros, por la cláusula penal...., etc, y también parcialmente, la sanción derivada de la liquidación, sin perjuicio de que se dicte otro nuevo (acuerdo sancionador) con los ajustes subsistentes que han sido sancionados. En la sentencia se redujo la regularización excluyendo el aumento de la base imponible como consecuencia de los ingresos por prestaciones de servicios entre empresas vinculadas (la actora y Queserías Miraflores, S.L.), al haber aplicado la AEAT un margen de beneficios desproporcionado; y la sanción no resultó afectada porque "si bien la demanda dedica un fundamento jurídico a combatir la sanción, sin embargo en el suplico sólo se solicita la anulación de la liquidación confirmada por el TEAC, sin mención alguna a la sanción".
4.Sobre la liquidación.
El acuerdo de ejecución de 3 de julio de 2017 de la sentencia dictada en el recurso 195/2014, origen de la resolución del TEAC contra la que se dirige el recurso de la instancia, anuló la liquidación recurrida en el recurso 195/2014 por el IS 2004-2005, que ascendía a 948.283,25 euros (con importe suspendido en apremio) y practicó una nueva liquidación ajustándose a la sentencia a ejecutar (la del recurso 195/2014) por importe de 551.116,97 euros, de los que 161.727,26 era por intereses de demora. Si se observa los cálculos de la página 5 del acuerdo de ejecución, de una base imponible de 1.647.512,19 euros en 2004 y 825.168,41 en 2005 se pasa a una base imponible de 456.783,14 y 795.168,41 euros respectivamente, como

consecuencia de haber eliminado los ajustes de la liquidación practicada por la Inspección con el resultado de la estimación parcial del TEARM y la sentencia de la Audiencia Nacional.
Este acuerdo de ejecución de la sentencia aludida no deja lugar a dudas porque, acertadamente, informa a la sociedad recurrente que en caso de disconformidad con él podrá platear incidente de ejecución ante el Tribunal sentenciador, lo que no se hizo, sino que se formuló un recurso de ejecución ante el TEAC, por la vía del artículo 241 ter de la LGT.
5.Sobre la sanción.
El acuerdo sancionador de 31 de agosto de 2017, derivado de la liquidación originariamente recurrida (la que fue objeto del recurso 195/2014), que resultó parcialmente anulada y, por tanto, minorada tanto por el TEARM como por el órgano sentenciador, dando lugar a la nueva liquidación dictada en ejecución de la sentencia del recurso 195/2014, a la que nos hemos referido en el apartado anterior, también se dice dictado en ejecución de la sentencia del recurso 195/2014, aunque en este caso, indebidamente, se instruye a la entidad sancionada que contra el mismo cabe recurso de reposición ante la Dependencia Regional de Inspección de Madrid, o bien reclamación económico administrativa ante el TEARM.
En este nuevo acuerdo sancionador se ajusta la sanción inicial como consecuencia de los ajustes minorados por la resolución del TEARM, y por la sentencia de la Audiencia Nacional, entendiendo que la sancionada dejó de ingresar 139.342,20 euros en 2004 y 250.047,51 euros en 2005, minorando, en consecuencia, la cuantía de la sanción.
6.La *ratio decidendi*de la sentencia de instancia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto con el siguiente tenor literal:
«13. Sobre la prescripción del derecho de la Administración a sancionar, y todos los argumentos impugnatorios en torno a ella, cabe reproducir, en lo necesario, lo dicho sobre la prescripción de la liquidación: se dictó en ejecución de la sentencia de este Tribunal y por tal razón el TEAC debió inadmitir el recurso de ejecución del artículo 241 ter LGT.
14.Y por la misma razón que hemos expresado respecto a la liquidación (suspensión de la ejecución de la sanción en vía económico administrativa y judicial) tampoco cabe hablar de prescripción del derecho de la Administración a ejecutar la sanción, de los artículos 189 y 190 LGT: mientras estuvo suspendida la sanción y sub judice ante este Tribunal la legalidad de la misma, hasta que adquirió firmeza la sentencia de 21/11/2016 no podía la Administración Tributaria ejecutarla, por lo que mal puede hablarse de plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias o a exigir la sanción tributaria.
15.Es indudable que algunas cosas no se han hecho bien, -no era necesario dictar una resolución sancionadora en ejecución de la sentencia con el contenido de la resolución de 31/8/2017, hubiera bastado con adecuar las cuantías al resultado del proceso sobre la liquidación, porque la impugnación sobre las restantes cuestiones (culpabilidad, motivación, etc), que fueron planteadas en la demanda del recurso 195/2014 fueron desestimadas, o mejor no fueron estimadas por este Tribunal; tampoco debió remitirse a la entidad sancionada al recurso de reposición y la posterior reclamación económico administrativa, sino al incidente de ejecución de sentencia, como se hizo con la nueva liquidación, etc-, pero no cabe hablar de la existencia de dos sanciones, sino de una sola sanción, la originariamente recurrida, que ha ido adecuando su cuantía a las dos sucesivas estimaciones parciales que han ido reduciendo la cuantía de la regularización, como acordó la resolución del TEARM que fue confirmada tanto por el TEAC como por este Tribunal en la sentencia del recurso 195/2014.
16.Si la base teórica del principio non bis in idem es la no concurrencia de sanciones tributarias (artículo 178 LGT), cabe afirmar que en este caso no han existido ni dos sanciones, ni dos procedimientos sancionadores, puesto que la inicial sanción fue parcialmente anulada por el TEARM para adecuarla a la estimación parcial de la liquidación, -sin perjuicio de que dictara la Administración una nueva resolución sancionadora ajustándose a lo que resultara de la liquidación (así lo dijo la resolución del TEARM y ni el TEAC, ni este Tribunal lo ha modificado o anulado)-, y posteriormente este Tribunal en la sentencia del recurso 195/2014 estimó, también parcialmente, y anuló, también parcialmente, la liquidación, lo que supuso la minoración de la suma dejada de ingresar por parte de la entidad recurrente, que fue la infracción sancionada (artículo 191.1 LGT), a la que debía ajustarse el definitivo acuerdo sancionador, como efectivamente hizo, lo que no resulta, en modo alguno, contrario al principio non bis in idem, sino un acto obligado por mor de las resoluciones administrativas y judiciales a ejecutar.
17.Carece de fundamento argüir que el acuerdo sancionador ha generado indefensión a la entidad recurrente, o bien que está falto de motivación sobre la culpabilidad cuando lo ha recurrido en vía administrativa y en vía jurisdiccional, conociendo cabalmente todo su contenido, que no ha resultado modificado, ni podía ni debía serlo, sino sólo en la adecuación de la suma

que conformaba el elemento objetivo de la infracción sancionada, esto es la suma dejada de ingresar que resultó de la liquidación de acuerdo con la sentencia firme de este Tribunal.
18.En fin, en contra de lo manifestado por la demanda, no ha existido reformatio in peius; baste con afirmar, como ya reflejamos anteriormente, que el acuerdo sancionador de 31/8/2017 redujo considerablemente la sanción, como consecuencia de las dos sucesivas estimaciones parciales que anularon, también en parte, los conceptos y las cuantías regularizadas, dando lugar a una deuda tributaria dejada de ingresar inferior, y, por ende, a una sanción también inferior.
Cosa distinta, que no produce la infracción del principio de la reformatio in peius, es que la nueva liquidación al reducir la cuantía total de la regularización, haya tenido un mayor peso de la base de la sanción sobre la cuantía total objeto de la regularización, lo que conlleva que el porcentaje de perjuicio económico resulte ser superior; pero, como hemos dicho, esta circunstancia no supuso un empeoramiento final de la situación del recurrente, que ha visto minorado el importe de la sanción como consecuencia de su recurso. Se desestima.».
La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- *Marco jurídico.*
1.A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 239.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), que dispone:
«3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.
Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.
Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.
Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes».
2.También será preciso interpretar el artículo 66 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 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA) que señala:
«Artículo 66. Ejecución de las resoluciones administrativas.
1. Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.
La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión.
2. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.
De oficio o a instancia de parte, la Administración en el plazo de un mes, procederá a regularizar la obligación conexa correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.
En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.
3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.
En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado

y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.
Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre.
4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.
5. Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora. (...)».
3.A continuación, el recurrente plantea la necesidad de interpretar 25 de la Constitución española, en relación con el principio de *non bis in idem,*en su vertiente procesal.
4.Igualmente, los artículos 209 y 211 de la LGT, los cuales tienen la siguiente redacción:
«Artículo 209. Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria.
1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.
2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.
Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto».
«Artículo 211. Terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria.
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.
2. El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley.
Cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador concurra en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de las circunstancias previstas en el apartado 5 del artículo 150 de esta Ley, el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo que resulte procedente de acuerdo con lo dispuesto en dicho apartado.
3. La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.
4. El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento.

La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador.
5. Son órganos competentes para la imposición de sanciones: (...)».
5.Por último, El artículo 237 de la LGT, relativo a la *reformatio in peius,*que dispone:
«1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante».

CUARTO.- *Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.*
Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:
- Determinar si cuando, existiendo un vicio sustantivo por el que se anula la liquidación y la sanción a ella anudada, la Administración, en lugar limitarse a dictar una diligencia ejecutando la sentencia o resolución, inicia, instruye y resuelve un nuevo procedimiento sancionador se vulnera la dimensión procedimental del principio *non bis in idem,*en especial, atendiendo al sistema de recursos que se otorga al obligado tributario.
- Determinar si el principio de *reformatio in peius*debe ser interpretado de forma global, comparando el importe de las sanciones, o, por el contrario, de forma individualizada. De prosperar esta última comparación no se pueden modificar los importes que inicialmente fueron sancionados, como, por ejemplo, el porcentaje de la sanción.

QUINTO.- *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*
1.Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que, si bien existe jurisprudencia del Tribunal Supremo, es conveniente reforzar la misma [artículo 88.3.a) LJCA], máxime ante la aparente resolución contradictoria de la Sala de instancia con dicha jurisprudencia como con otros precedentes establecidos por la misma [artículo 88.2.a) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).
2.Así, respecto a la primera cuestión que plantea este recurso de casación, debemos precisar cómo son numerosos los pronunciamientos de esta Sala sobre ejecución de resoluciones económico-administrativas que versan sobre sanciones anuladas por razones sustantivas. En dichas sentencias se considera que no se infringe el principio de *ne bis in idem*en su vertiente procesal, dado que no se trata de un nuevo procedimiento sancionador sino de un acto de ejecución de una determinada resolución de un tribunal económico administrativo. En estos supuestos la Administración simplemente adopta un nuevo acuerdo sancionador, lo que implica la mera ejecución, al que en consecuencia serían aplicables las normas de ejecución de resoluciones y sentencias.
En este sentido, se advierte por la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024 (RCA 2847/2022) dispuso:
«(...) De esta manera, la realidad parece corroborar que, efectivamente, en el presente caso se siguió un nuevo procedimiento sancionador hasta el extremo de que, el inspector regional acordó el 5 de junio de 2018 la carga en plan de inspección con alcance parcial y limitado al inicio del expediente sancionador que, una vez tramitado, dio lugar a la propuesta de sanción y, posteriormente, al propio acuerdo sancionador por infracción del art 191 de la LGT .
Hubo, en consecuencia, un verdadero procedimiento sancionador -no una mera apariencia, como sostiene la Administración recurrente- por lo que, como reconoce el propio escrito de interposición, cuando la sanción se dicta en virtud de un nuevo procedimiento sancionador, inexorablemente entra en escena la dimensión procedimental del principio non bis in idem.
Recapitulando, no hubo retroacción con relación al procedimiento sancionador ni unas meras actuaciones de ejecución de la resolución del TEAR sino un nuevo procedimiento sancionador, de principio a fin».
La sala de instancia, pese a reconocer que "es indudable que algunas cosas no se han hecho bien", pareciendo reconocer la existencia de un segundo procedimiento sancionador, concluye

que sólo ha habido una sanción, pues la primera fue anulada, y un solo procedimiento sancionador, pues en el segundo simplemente se ajustó la sanción a lo que resultara de la liquidación.
En resumen, se trata de vislumbrar si la Agencia Tributaria inició un nuevo procedimiento sancionador, distinto de aquel que motivó la liquidación anulada y esta nueva sanción no se giró en ejecución de la resolución económico-administrativa y de lo en ella resuelto, pues hubiera sido suficiente un mero acuerdo de ejecución adaptando el importe de la sanción a la nueva realidad, al tiempo que se ponderan los factores concurrentes y sus implicaciones a la hora de reforzar o esclarecer la jurisprudencia establecida por esta Sala.
3.En relación a la segunda cuestión planteada, la sentencia de instancia concluye que no hay *reformatio in peius*por cuanto el nuevo acuerdo sancionador, el de 31 de agosto de 2017, redujo considerablemente la sanción, como consecuencia de las estimaciones parciales que anularon los conceptos y cuantías regularizados, dando lugar a una deuda tributaria dejada de ingresar inferior, y, por ende, a una sanción también inferior.
La sala de instancia interpreta que el empeoramiento ha de valorarse de forma global, esto es, la cantidad total de la sanción impuesta y parcialmente anulada. La entidad recurrente sostiene, por el contrario, que el empeoramiento de la situación ha de valorarse de forma individualizada, una sanción que pasa del 110% al 120% empeora la situación del recurrente, aunque el global de la sanción sea inferior.
Se trata de una cuestión que no es totalmente nueva, pero se hace aconsejable un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia.

SEXTO.- *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*
1.En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.
2.Las normas que en principio serán objeto de interpretación son:
- El artículo 293.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de diciembre.
- El artículo 66 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 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.
- El artículo 25 de la Constitución española, en relación con el principio de *non bis in idem,*en su vertiente procesal.
- Los artículos 209 y 211 de la Ley 58/2003 General Tributaria.
- El artículo 237 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la *reformatio in peius.*
Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, *ex* artículo 90.4 de la LJCA.

SÉPTIMO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.
Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página *web*del Tribunal Supremo.

OCTAVO.- Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.
Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.
Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:
1º) Admitir el recurso de casación n.º 7813/2024, preparado por la representación procesal de la entidad BERGONZA PIENSOS S.A., contra la sentencia dictada el 26 de julio de 2024 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.
2º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

- Determinar si cuando, existiendo un vicio sustantivo por el que se anula la liquidación y la sanción a ella anudada, la Administración, en lugar limitarse a dictar una diligencia ejecutando la sentencia o resolución, inicia, instruye y resuelve un nuevo procedimiento sancionador se vulnera la dimensión procedimental del principio *non bis in idem,*en especial, atendiendo al sistema de recursos que se otorga al obligado tributario.
- Determinar si el principio de *reformatio in peius*debe ser interpretado de forma global, comparando el importe de las sanciones, o, por el contrario, de forma individualizada. De prosperar esta última comparación no se pueden modificar los importes que inicialmente fueron sancionados, como, por ejemplo, el porcentaje de la sanción.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:
- El artículo 239.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de diciembre.
- El artículo 66 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 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.
- El artículo 25 de la Constitución española, en relación con el principio de *non bis in idem,*en su vertiente procesal.
- Los artículos 209 y 211 de la Ley 58/2003 General Tributaria.
- El artículo 237 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la *reformatio in peius.*

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

4º) Ordenar la publicación de este auto en la página *web*del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).