

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ088209

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 23 de noviembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2847/2022

**SUMARIO:****Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Elementos de la infracción tributaria.**

*Non bis in ídem.* En ejecución de la resolución del TEAR, la AEAT dictó acuerdo por el que se anularon los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción. Posteriormente, tras atender las alegaciones presentadas, se dictó nueva liquidación que confirmó los términos de la liquidación anulada y, en relación con la sanción, el Inspector Regional acordó la carga en el plan de inspección con alcance parcial y limitado al inicio del expediente sancionador a dictar en relación con la liquidación derivada de la ejecución de la resolución económico-administrativa. El nuevo procedimiento sancionador finalizó mediante resolución, por la que se impuso una sanción, calificada como grave, por la comisión de la infracción prevista en el art.191 LGT. A juicio de la Sala, se vulnera el principio de *non bis in ídem*, en su dimensión procedimental cuando anulado el castigo se dicta una nueva resolución sancionadora. La sentencia recurrida tiene en cuenta, además de otras sentencias previas [Vid., STS, de 11 de abril de 2014, Rec. n.º 164/2013 (NFJ054256)], las SSTs de 21 de septiembre de 2020, recurso n.º 5684/2017 (NFJ079211) o de 5 de mayo de 2021, recurso n.º 470/2020 (NFJ082191). No obstante, ello no hace decaer el interés casacional objetivo apreciado dado que, como afirma la parte recurrente en su escrito, dichas sentencias, a pesar de abordar cuestiones que pueden entenderse próximas a las suscitadas en el presente recurso (relativas al principio *non bis in ídem*, a los supuestos en los que procede la retroacción de actuaciones o la mera ejecución de resoluciones económico-administrativas, así como a las consecuencias del incumplimiento de los plazos para ello) no analizan específicamente supuestos como el planteado hoy, en los que el órgano económico-administrativo ordena la anulación de la sanción en atención exclusiva a la anulación por motivos formales de la liquidación de la que deriva. La cuestión con interés casacional consiste en determinar si es posible iniciar un nuevo procedimiento sancionador y dictar un nuevo acuerdo sancionador, en atención al principio *non bis in ídem* en su vertiente procesal, en aquellos supuestos en los que se ha anulado un primer acuerdo sancionador como consecuencia de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que trae causa la sanción y sin que se hayan analizado ni considerado otros motivos para la anulación del primer acuerdo sancionador [Vid. STSJ de Canarias de 29 de diciembre de 2021, recurso n.º 378/2020 (NFJ088055) contra la que se plantea el recurso de casación]

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 73, 190, 225 y 239.

Constitución Española, arts. 9, 14 y 25.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 66.

**PONENTE:***Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT

Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO

Don ISAAC MERINO JARA

Don ANGELES HUET DE SANDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O



Fecha del auto: 23/11/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2847/2022

Materia: ACCION ADMINISTRATIVA Y ACTO ADMINISTRATIVO

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 103

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: CBFDP

Nota:

R. CASACION núm.: 2847/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. Isaac Merino Jara

D.ª Ángeles Huet De Sande

En Madrid, a 23 de noviembre de 2022.

## HECHOS

### Primero.

Preparación del recurso de casación.

1. El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 29 de diciembre de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-

Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, que estimó el recurso n.º 378/2020, promovido por don Rubén y doña Estefanía contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 29 de septiembre de 2020 que, por su parte, había desestimado la reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de imposición de sanción tributaria grave.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. El artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

2.2. 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 (BOE de 27 de mayo) ["RGRVA"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que "[l]a Sala de instancia [...] anula la sanción por entender que concurre un supuesto de "ne bis in idem", en su vertiente procedimental, sin que se haya cuestionado que concurren los elementos subjetivos y objetivos para la imposición de la sanción, sin perjuicio de la necesaria adaptación a la cuantía que resulte en ejecución, una vez dictada la nueva liquidación".

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), de la 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 dictada el 19 de octubre de 2017 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (rec. 132/2016, ECLI:ES:AN:2017:4457).

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], puesto que "[l]a cuestión sobre la que versa el presente recurso puede reproducirse en todos aquellos casos en que se anula la liquidación por vicios formales con retroacción de actuaciones, pero no se cuestiona la procedencia de la sanción, aunque deberá adaptarse al resultado de la nueva liquidación. Por tanto, trasciende del caso concreto pues son innumerables los recursos en los que se examina de forma acumulada la procedencia de la liquidación y sanción, con posibilidad de modificar la primera, sin que se cuestione la procedencia de sancionar".

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]. Al respecto, la parte recurrente precisa que "[e]l Tribunal Supremo ha dictado varias resoluciones en materia de ejecución de resoluciones administrativas y sentencias, entre otras y por referirse a sanciones, la sentencia de 5 de mayo de 2021, RCA 470/2020 y las demás mencionadas por la Sala de instancia en el Fto. Cuarto de la sentencia objeto del presente recurso. No obstante, esas sentencias no se pronuncian sobre el asunto planteado en el presente caso, que versa sobre la posibilidad de dictar nueva sanción cuando la liquidación ha sido anulada por defectos de forma que imponen la retroacción, supuesto, por lo demás, que se puede darse con frecuencia en la práctica".

6. No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

## Segundo.

Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 23 de marzo de 2022, habiendo comparecido la Administración General del Estado, 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, don Rubén y doña Estefanía, representados por la procuradora doña Teresa Medina Martín.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sala.

## 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 Administración General del Estado 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 (i) fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) de la LJCA], (ii) afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) de la LJCA] y, adicionalmente, (iii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [ 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:

### 1º.- Actuaciones de inspección y procedimiento sancionador

Con fecha 18 de marzo de 2013, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Canarias inició actuaciones de comprobación, con carácter parcial, relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008, de don Rubén y doña Estefanía que finalizaron mediante acuerdo de liquidación de fecha 24 de marzo de 2014, dictado por el Inspector Regional Adjunto, del que resultó una cantidad total a ingresar de 55.123,08 euros.

En la misma fecha que el acuerdo de liquidación y tras la instrucción del correspondiente procedimiento, se dictó acuerdo de imposición de sanción por la comisión de una infracción del artículo 191 de la LGT, ascendiendo la sanción a 33.432,91 euros.

### 2º.- Reclamaciones económico-administrativas

Contra la desestimación de los previos recursos de reposición interpuestos frente a los anteriores acuerdos, se formularon sendas reclamaciones económico-administrativas n.º NUM000 y NUM001 que fueron resueltas acumuladamente por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias mediante resolución de 30 de enero de 2018.

En dicha resolución se constató que el órgano administrativo no había tenido en consideración las alegaciones presentadas con carácter previo al acuerdo de liquidación, lo que motivó la estimación de las reclamaciones, anulando la resolución del recurso de reposición, así como el acuerdo de liquidación y ordenando la retroacción de las actuaciones del procedimiento inspector al momento anterior a la emisión de dicha liquidación a fin de que se tuvieran en cuenta las alegaciones desatendidas.

Al mismo tiempo, al haberse anulado la liquidación de la que traía causa la sanción impuesta, se anuló, adicionalmente, el acuerdo de imposición de sanción anteriormente referido.

### 3º.- Ejecución del acuerdo e inicio de un nuevo procedimiento sancionador

En ejecución de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, la AEAT dictó acuerdo de 1 de junio de 2018 por el que se anularon los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción.

Con fecha 4 de junio de 2018, tras atender las alegaciones presentadas, se dictó nueva liquidación que confirmó los términos de la liquidación anulada y, en relación con la sanción, el día 5 de junio de 2018, el Inspector Regional acordó la carga en el plan de inspección con alcance parcial y limitado al inicio del expediente sancionador a dictar en relación con la liquidación derivada de la ejecución de la resolución económico-administrativa.

El nuevo procedimiento sancionador finalizó mediante resolución de 10 de agosto de 2018, notificada el día 6 de septiembre, por la que se impuso una sanción, calificada como grave, por la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT y por importe de 33.432,91 euros.

### 4º.- Reclamación económico-administrativa contra el nuevo acuerdo sancionador

Contra el acuerdo sancionador de 10 de agosto de 2018, los contribuyentes presentaron reclamación económico-administrativa que fue resuelta, en sentido desestimatorio, por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 29 de septiembre de 2020.

### 5º.- Recurso contencioso-administrativo

Finalmente, frente a la anterior resolución, los señores Rubén y Estefanía interpusieron recurso contencioso-administrativo que fue tramitado bajo el número 378/2020 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife.

Entre otros motivos de impugnación, en el recurso se cuestionó la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador una vez anulado el anterior como consecuencia de la anulación de la liquidación por motivos formales.

Con fecha 29 de diciembre de 2021, la Sala dictó sentencia por la que se estimó el recurso contencioso-administrativo en virtud de cuyo fallo, aclarado por auto de 24 de enero de 2022, se revocó y anuló la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias.

La ratio decidendi de la sentencia, en cuanto a la cuestión hoy controvertida, se contiene en el fundamento jurídico cuarto con el siguiente tenor literal:

"CUARTO: Se alega que no se ha resuelto sobre el "doble tiro" y la prescripción del derecho de la administración a dictar nuevo acuerdo sancionador.

Señala el TEAR que la nueva liquidación es firme y consentida, por lo que debemos examinar si la AEAT podía iniciar un nuevo procedimiento sancionador una vez anulado el anterior como consecuencia de la anulación de la liquidación por motivos formales.

Tal como indicamos en el presente caso el TEAR anuló la sanción como consecuencia de la anulación de liquidación que le servía de sustento por razones formales, ordenando la retroacción de las actuaciones a fin de que se tuvieran en cuenta las alegaciones de los recurrentes.

Hemos señalado en el FD 2º de esta sentencia que por el Inspector Regional se acordó el 5-6-2018 cargar en el plan de inspección con alcance parcial y limitado al inicio del expediente sancionador a dictar en relación a la liquidación dictada en ejecución de la resolución del TEAR.

Dictándose propuesta de sanción en la que se recogen las actuaciones que se habían llevado a cabo con el sujeto pasivo, anteriormente descritas, que le fue notificado el día 26 de junio del 2018.

Procedimiento que finalizó mediante la resolución notificada el día 6 de septiembre del 2018 que considera cometida infracción del art 191 de la LGT.

Debiendo plantearse si cabe o no reiniciar nuevamente el procedimiento sancionador o, por el contrario, queda vedada dicha posibilidad por la concurrencia del principio de "ne bis in idem".

El propio Tribunal Supremo al analizar las posibilidades de la administración de dictar nuevo acto una vez anulado el primero reconoce en sentencia de 29/9/2014 que:

"la solución se ofrece distinta cuando el acto tributaria sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio de en bis in idem, en su dimensión procedimental, como subrayamos en las sentencias de 22-3-2010 (casación 997/06), 26-3-2012 (casación 5827/209), 7 de abril del 2014 (casación 3714/11) y 11 de abril del 2014 (casación para la unificación de doctrina 164/2013)"

En ésta última sentencia de 11 de abril del 2014, recurso 164/2016, el TS recordó la doctrina contenida en la dictada en el recurso de casación 5827/09 de 26/3/2012:

"No le cabía actuar así por lo ya dicho, y mucho menos dejando la puerta abierta a nuevas sanciones, pues esa reproducción del camino para castigar otra vez contraviene frontalmente el principio ne bis in idem, en su dimensión procedimental (véanse las sentencias de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06, FJ 4º) y 11 de julio de 2011 (casación 238/09, FJ 3º))."

Efectuando, igualmente, remisión a la sentencia del TC n.º 188/2005 donde se indica que "El principio non bis in idem tiene, en otras palabras, una doble dimensión: a) la material o sustantiva, que impide sancionar al mismo sujeto "en más de una ocasión por el mismo hecho con el mismo fundamento", y que "tiene como finalidad evitar una reacción punitiva desproporcionada ( SSTC 154/1990, de 15 de octubre, FJ 3 ;177/1999, de 11 de octubre , FJ 3; y ATC 329/1995, de 11 de diciembre, FJ 2), en cuanto dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente" [ SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 a ); y 229/2003, de 18 de diciembre , FJ 3]; y b) la procesal o formal, que proscribire la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, y que tiene como primera concreción "la regla de la preferencia o precedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no sólo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código penal" [ SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 c ); y 229/2003, de 18 de diciembre , FJ 3. SSTEDH de 29 de mayo de 2001, en el caso Franz Fischer contra Austria ; y de 6 de junio de 2002, en el asunto Sallen contra Austria ]. (.) el principio non bis in idem opera, tanto en su vertiente sustantiva como en la procesal, para regir las relaciones entre el ordenamiento penal y el derecho administrativo sancionador, pero también internamente dentro de cada uno de estos ordenamientos en sí mismos considerados, proscribiendo, cuando exista

una triple identidad de sujeto, hechos y fundamento, la duplicidad de penas y de procesos penales y la pluralidad de sanciones administrativas y de procedimientos sancionadores, respectivamente."

Aplicada dichas sentencias al presente recurso, debemos estimar el recurso, pues no cabe que anulada la sanción tributaria impuesta, quepa, que se re-inicie nuevo procedimiento en relación a idénticos sujetos, hechos y fundamentos.

Tal como hemos examinado en la presente sentencia, existió anterior acuerdo de imposición de sanción tributarias que fue anulado por el TEAR como consecuencia de la anulación de la liquidación que le servía de sustento, cuando por la AEAT se dicta nueva liquidación e incoa nuevo procedimiento sancionador, al afectar a los mismos sujetos que ya habían sido sancionados por igual hechos y fundamento se vulnera el principio de "ne bis in idem" en su vertiente procedimental, por lo que se procede la anulación de la sanción impuesta.

En igual sentido se pronunció el TS en sentencia de 16 de diciembre del 2014, recurso 3611/2013 en la que tras examinar la doctrina del TC señala que:

"En su vertiente procesal o procedimental, la más polémica y de contornos menos definidos por el máximo intérprete de nuestra Constitución, en cambio, el principio ne bis in ídem "proscribe la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento" [ STC 188/2005, de 4 de julio , FJ 2 a)], prohibición que el Tribunal ha venido poniendo "en conexión con el derecho a la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 CE), a la intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes y a la denominada cosa juzgada material" ( STC 229/2003, de 18 de diciembre , FJ 3)" y concluye en dicho supuesto, en el que se trata de ejecutar la resolución del TEAR que había estimado por motivos formales la reclamación que "acierta plenamente el Abogado del Estado al mantener que falta uno de los presupuestos para que pueda apreciarse la vulneración del ne bis in idem procesal -la incoación de un nuevo procedimiento sancionador-, por lo que el recurso de casación debe ser estimado."

Lo que determina, de modo claro, que cuanto sí se deba proceder a la incoación de un nuevo procedimiento sancionador, tal como ocurre en el presente recurso y se acuerda por el Inspector Regional el 5-6-2018 si se produciría la violación del principio discutido.

Procediendo la estimación del recurso, anulando la resolución impugnada y la por ella confirmada por vulneración del principio de "en bis in idem" en su vertiente procesal.

A la misma conclusión se llega del examen de otros pronunciamientos del Tribunal Supremo como la sentencia de 5 de mayo del 2021, recurso 470/2020 señala en relación a esta cuestión, con remisión a la dictada el 21 de septiembre del 2020, recurso 5684/2017 que:

"El objeto de este recurso es la cuestión resuelta por la sentencia recurrida consistente en determinar el plazo de que dispone la Administración tributaria para ejecutar una resolución del TEAC que estima parcialmente un recurso, anulando unas sanciones y ordenando sustituirlas por otras, así como las consecuencias o efectos del incumplimiento del plazo.

(...) , en las circunstancias descritas en los antecedentes, no se infringe el principio non bis in ídem en su vertiente procesal, dado que no nos encontramos ante un nuevo procedimiento sancionador, sino ante un acuerdo, dictado el 9 de marzo de 2015, en ejecución de la R. TEAC de 2 de abril de 2014."

O la sentencia de 21 de septiembre del 2020, recurso 5684/2017 donde se señala que:

"El artículo 66.2 RGRVIA impide reabrir el mismo procedimiento sancionador en el que se impuso la sanción anulada, (Cfr. STS de 16 de diciembre de 2016, rec. 3611/2014). Como señalamos en nuestra sentencia de 19 de enero de 2018 (rec. 1094/2017) "son de ejecución los actos dictados en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria". No hay, pues, en tales situaciones, retroacción de actuaciones en sentido técnico ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento sancionador; sólo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada, siendo así, no opera el artículo 104 LGT" [ sentencia de 19 de enero de 2018 (rec. 1094/2017)]

Por consiguiente, a la cuestión con interés casacional consistente en determinar si, anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria, en ejecución de la resolución anulatoria, puede imponer una nueva sanción sin sometimiento a plazo alguno o, por el contrario, está sujeta a algún plazo, en particular al plazo de caducidad de tres meses establecido en el artículo 209.2 LGT, respondemos declarando 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."

De todas ellas se concluye que no existe obstáculo para el dictado de la nueva resolución sancionadora en el caso de que el TEAR hubiera anulado por concurrencia de razones materiales dado que la administración tributaria, anulado el acto administrativo, debe dictar nueva resolución sancionadora en sustitución de la anulada, en ejecución y conforme a lo indicado por el TEAR en su resolución, sin que nos encontremos en tal situación en el

presente recurso, donde tal como se ha explicado, por la AEAT se procedió a reiniciar nuevo procedimiento sancionador."

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

## Tercero.

Marco jurídico.

1. A estos efectos, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 239.3 de la LGT y el artículo 66 del RGRVA.

1.1. El artículo 239.3 de la LGT, en materia de resolución de las reclamaciones económico-administrativas, establece:

"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."

1.2. Por su parte, el artículo 66 del RGRVA, bajo la rúbrica "Ejecución de las resoluciones administrativas", dispone:

"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 conexas 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. [...]".

2. Adicionalmente, deberá tenerse en consideración el principio non bis in idem que, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Constitucional, se sitúa en la órbita del artículo 25.1 de la Constitución española ["CE"] y se configura como un derecho fundamental que opera en una doble dimensión material y procesal. La material o sustantiva impide que un mismo sujeto sea sancionado en más de una ocasión con el mismo fundamento y por los mismos hechos, toda vez que ello supondría una reacción punitiva desproporcionada que haría quebrar, además, la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones. La procesal o formal proscribía, en su sentido originario, la duplicidad de procedimientos en caso de que exista la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento. Además, se ha reconocido que dicho principio opera, tanto en su vertiente sustantiva como en la procesal, para regir las relaciones entre el ordenamiento penal y el derecho administrativo sancionador, pero también internamente dentro de cada uno de estos ordenamientos en sí mismos considerados, proscribiendo, cuando exista una triple identidad de sujeto, hechos y fundamento, la duplicidad de penas y de procesos penales y la pluralidad de sanciones administrativas y de procedimientos sancionadores, respectivamente [entre otras, vid. SSTC 188/2005, de 4 de julio, y 91/2008, de 21 de julio].

#### Cuarto.

Cuestión en la 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 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que el recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si es posible iniciar un nuevo procedimiento sancionador y dictar un nuevo acuerdo sancionador, en atención al principio non bis in idem en su vertiente procesal, en aquellos supuestos en los que se ha anulado un primer acuerdo sancionador como consecuencia de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que trae causa la sanción y sin que se hayan analizado ni considerado otros motivos para la anulación del primer acuerdo sancionador.

#### Quinto.

Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. La cuestión suscitada presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia puesto que, como justifica la parte recurrente, ha sido objeto de respuesta divergente entre diversos órganos jurisdiccionales para supuestos sustancialmente iguales [ artículo 88.2.a) de la LJCA]. En efecto, la sentencia de contraste citada en el escrito de preparación, dictada el 19 de octubre de 2017 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (rec. 132/2016, ECLI:ES:AN:2017:4457) contiene el siguiente criterio (FJ 7º):

"La tercera alegación es la aplicación del principio ne bis in idem en su vertiente procesal.

Afirma la actora que, como consecuencia de la anulación de la liquidación, también se anuló el acuerdo sancionador. Sin embargo, la Administración inició un nuevo procedimiento sancionador y dictó un nuevo acuerdo de imposición de sanción por los mismos hechos y respecto del mismo sujeto.

Debemos señalar desde ahora, que la razón de la anulación de la liquidación y sanción por el TEAC en su Resolución de 29/11/2012, lo fue por razones formales.

[...]

Es necesario, según lo declarado, que exista una dualidad de procedimientos sancionadores para apreciar la doble incriminación procedimental, cuando la retracción lo es por motivos de forma.

[...]

A la vista de esta doctrina debemos compartir las apreciaciones manifestadas por el TEAC en la Resolución impugnada:

"La existencia de un primer pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del ius puniendi es pues presupuesto para que exista el bis in idem. Y, obviamente, la existencia o no de tal pronunciamiento de fondo está en función del contenido de la resolución que ponga término (originariamente o en revisión) al procedimiento sancionador. En este sentido, tal y como se anticipaba más arriba: cuando termina el procedimiento sancionador con una resolución declaratoria de la ausencia de responsabilidad del sujeto, o bien se aprecia en su revisión un defecto material en la aplicación de la norma, se está realizando un pronunciamiento sobre el fondo que impide reiterar el ejercicio del ius puniendi y, al contrario, cuando se aprecia un defecto en el procedimiento sancionador o el exceso en su plazo de tramitación, no se realiza pronunciamiento alguno sobre el fondo, y por tanto, el principio ne bis in idem no impide la imposición de una sanción posterior."



En el presente caso, ya hemos señalado que la retroacción se ordena por el TEAC en aplicación del artículo 239.3 de la LGT, en cuanto existió un defecto formal causante de indefensión en la tramitación del expediente inspector.

El hecho de que el defecto formal se sitúe en la liquidación o en la sanción, no es relevante en orden a aplicar el principio *ne bis in idem*, siempre y cuando tal defecto sea la causa determinante y exclusiva de la anulación de la sanción.

La conclusión a la que llegamos es que no existe doble incriminación en su vertiente procedimental."

Como cabe observar, tanto en el supuesto del presente recurso como en el analizado por la Audiencia Nacional nos encontramos, en primer lugar, con la anulación de un acuerdo sancionador como consecuencia de la anulación de la liquidación, por motivos formales, de la que trae causa la sanción y, en segundo lugar, el inicio de un nuevo procedimiento sancionador que finaliza con un nuevo acuerdo de imposición de sanción en los que cabe apreciar la triple identidad de sujeto, hechos y fundamento. Sin embargo, a partir de premisas análogas, mientras el Tribunal Superior de Justicia de Canarias entiende que la prohibición del *ne bis in idem* en su vertiente procesal impide, en todo caso, el inicio del segundo procedimiento sancionador, la Audiencia Nacional entiende que ha de distinguirse si la anulación deriva de un pronunciamiento sobre el fondo o no, operando solamente el principio *ne bis in idem* en el primer supuesto y, consiguientemente, habilitando en el segundo supuesto el posterior procedimiento sancionador y correspondiente acuerdo sancionador.

2. Es procedente señalar que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias tiene en cuenta, además de otras sentencias previas, la jurisprudencia que esta Sala Tercera del Tribunal Supremo ha fijado en las sentencias de 21 de septiembre de 2020 (rec. 5684/2017, ECLI:ES:TS:2020:305) o de 5 de mayo de 2021 (rec. 470/2020, ECLI:ES:TS:2021:1893) y que, por evidentes motivos temporales, no pudieron ser tomadas en consideración por la Audiencia Nacional en su sentencia.

No obstante, ello no hace decaer el interés casacional objetivo apreciado dado que, como afirma la parte recurrente en su escrito, dichas sentencias, a pesar de abordar cuestiones que pueden entenderse próximas a las suscitadas en el presente recurso (relativas al principio *ne bis in idem*, a los supuestos en los que procede la retroacción de actuaciones o la mera ejecución de resoluciones económico-administrativas, así como a las consecuencias del incumplimiento de los plazos para ello) no analizan específicamente supuestos como el planteado hoy, en los que el órgano económico-administrativo ordena la anulación de la sanción en atención exclusiva a la anulación por motivos formales de la liquidación de la que deriva.

3. Finalmente, cabe apreciar que la cuestión suscitada trasciende del caso concreto, siendo apreciable su reproducibilidad en otras situaciones litigiosas coetáneas y futuras [ artículo 88.2.c) LJCA], lo que, junto con lo ya expuesto, permite apreciar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión planteada, 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).

## 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:

2.1. El artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2.2. 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.

2.3. El artículo 25 de la Constitución española, en relación con el principio *ne bis in idem*, en su vertiente procesal.

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 RCA/2847/2022, preparado por el abogado del Estado en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 29 de diciembre de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, que estimó el recurso n.º 378/2020.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si es posible iniciar un nuevo procedimiento sancionador y dictar un nuevo acuerdo sancionador, en atención al principio non bis in idem en su vertiente procesal, en aquellos supuestos en los que se ha anulado un primer acuerdo sancionador como consecuencia de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que trae causa la sanción y sin que se hayan analizado ni considerado otros motivos para la anulación del primer acuerdo sancionador.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2. 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.

3.3. El artículo 25 de la Constitución española, en relación con el principio non bis in idem, en su vertiente procesal.

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) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

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

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones 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). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.