

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091925

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 42/2024, de 15 de enero de 2024

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 Sala no comprende la afirmación mantenida por la Administración recurrente en torno a que no hay retroacción, ni nuevo procedimiento sancionador, sino un acto de ejecución de la sanción. La nueva sanción impuesta, que resultó anulada por la sentencia de instancia, desborda los límites de lo que son -e implican- unos actos de ejecución. 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, pues no hay 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 pues no opera el art. 104 LGT. En este caso se siguió un nuevo procedimiento sancionador, el inspector regional acordó 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 LGT. Hubo un verdadero procedimiento sancionador -no una mera apariencia, como sostiene la Administración recurrente. 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. El presente caso no evoca una mera acomodación o adecuación de las cuantías de la sanción, sino que, directamente, la primera sanción que se impuso se anuló y desapareció del mundo jurídico -así como el propio procedimiento del que surgió- por lo que, evidentemente, imponer una nueva sanción determinaba la tramitación de un nuevo procedimiento a lo que, conforme a lo expuesto, se opone el principio *no bis in ídem*. No cabe tachar la postura de la Sala de instancia como «excesivamente formalista» al ajustarse plenamente a Derecho pues, la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer un nuevo chocaría frontalmente con el principio *ne bis in ídem*, en su dimensión procedimental. [Vid., STS de 29 de septiembre de 2014, recurso n.º 1014/2013 (NFJ055862)]. La Sala fija como doctrina que en las específicas circunstancias de este caso, en el que se anuló un primer acuerdo sancionador como consecuencia exclusiva de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que traía causa la sanción, la dimensión procedimental del principio *non bis in ídem* se opone al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y a una nueva sanción con relación al mismo obligado tributario y por los mismos hechos. [Vid. ATS de 23 de noviembre de 2022, recurso n.º 2847/2022 (NFJ088209) y STSJ de Canarias de 29 de diciembre de 2021, recurso n.º 378/2020 (NFJ088055) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 73, 104, 190, 225 y 239.

Constitución Española, arts. 9, 14 y 25.

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

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 42/2024

Fecha de sentencia: 15/01/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2847/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/10/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2847/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 42/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero
D. Dmitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de enero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2847/2022, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia dictada el 29 de diciembre de 2021 por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias ("TSJ de Canarias"), con sede en Santa Cruz de Tenerife, en el recurso núm. 378/2020.

Ha sido parte recurrida don Rubén y doña Estefanía, representados por la procuradora de los Tribunales doña Maria Teresa Medina Martín, bajo la dirección letrada de don Miguel Cabrera Pérez- Camacho.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia núm. 786/2021 de 29 de diciembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias (sede Santa Cruz de Tenerife), que estimó el recurso núm. 378/2020, interpuesto por la representación procesal de don Rubén y doña Estefanía contra la resolución de fecha 29 de septiembre del 2020, del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Canarias (sede de Santa Cruz de Tenerife), que desestimó la reclamación económica-administrativa frente a acuerdo de sanción tributaria, al amparo del art 191 de la Ley General Tributaria, importe 33.342,91 euros.

Segundo. Tramitación del recurso de casación

1. Preparación del recurso. El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, mediante escrito de 17 de marzo de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 29 de diciembre de 2021.

El TSJ de Canarias tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 23 de marzo de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2. Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 23 de noviembre de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"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."

3. Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 15 de diciembre de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre y del art. 66 del 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 ("RGRVA"), "BOE" núm. 126, de 27 de mayo.

Deja constancia de que la resolución del TEAR de 30 de enero de 2018 anuló la sanción por el simple hecho de que la liquidación de la que traía causa no había tomado en consideración las alegaciones del recurrente, por lo que procedió a su anulación con retroacción de actuaciones. La anulación de la sanción era un efecto reflejo de la anulación de la liquidación, en cuya tramitación se había cometido el vicio invalidante.

Pues bien, a juicio del abogado del Estado, la anulación de una liquidación por un vicio de forma que determina la retroacción de actuaciones no hace desaparecer el presupuesto de hecho de la infracción cometida y, si bien es cierto que lleva aparejada, de manera automática, la anulación de la sanción, esta circunstancia no impide que en ejecución se adapte esa sanción a lo que resulta de la liquidación.

Señala que la Sala de instancia estima el recurso, por entender que resulta aplicable el principio non bis in idem, en su vertiente formal o procedimental, lo que censura el escrito de interposición, porque una cosa es que se retrotraiga el procedimiento para dictar una nueva liquidación, lo que da lugar a la reanudación de dicho procedimiento en el punto en que se cometió la infracción determinante de indefensión; y otra distinta que la sanción que se dicte lo sea en virtud de un nuevo procedimiento sancionador, que sería el segundo y, por tanto, contrario al non bis in idem.

A continuación, examina la infracción alegada a través de la jurisprudencia sobre ejecución de resoluciones económico-administrativas, cuando se trata de sanciones anuladas para, posteriormente, centrarse en el supuesto enjuiciado.

A estos efectos, distingue (a) las sentencias sobre ejecución de resoluciones económico-administrativas que anulan exclusivamente la sanción, diferenciando, a su vez, entre las que anulan la misma por razones de fondo (sentencias 1188/2020 de 21 de septiembre, rca. 5684/2017, ECLI:ES:TS:2020:3058; 626/2021 de 5 de mayo, rca. 470/2020, ECLI:ES:TS:2021:1893 y 424/2022 de 6 de abril, rca. 2054/2020, ECLI:ES:TS:2022:1410); y la anulación de la sanción por razones de forma con retroacción (invoca la sentencia 1031/2022 de 19 de julio, rca. 7658/2020, ECLI:ES:TS:2022:3202); y (b) las sentencias relativas a la ejecución de una resolución económico-administrativa que anula la liquidación y, como consecuencia de esa anulación, se anula también la sanción (citando las sentencias de 16 de diciembre de 2014, rca. 3611/2013, ECLI:ES:TS:2014:5667, y 1197/2022 de 27 de septiembre, rca. 5625/2020, ECLI:ES:TS:2022:3416).

A partir de lo expuesto, considera que, en este caso, la cuestión planteada se refiere a la anulación de la liquidación con retroacción de actuaciones y anulación de la sanción.

Afirma que, en el supuesto que nos ocupa, la liquidación se anula por defecto de forma -con retroacción-, pero la sanción solamente se anula como consecuencia de la anulación de la sanción, por lo que, a su modo de ver, es aplicable a la ejecución de la sanción la doctrina del Tribunal Supremo sobre ejecución de sanciones por vicios sustantivos, en particular, la que resulta de las sentencias citadas, que se ajusta mejor al presente caso.

Considera que la Sala de instancia adopta una posición excesivamente formalista, en la medida que afirma que, en un caso como el presente, se debe proceder a la incoación de un nuevo procedimiento sancionador, sin que nos encontremos ante el supuesto de anulación por razones materiales.

Apunta que la retroacción afecta exclusivamente a la liquidación y que la sanción que se dicta en ejecución es una sanción anulada por una razón que debe asimilarse a la anulación por razones sustantivas, derivada de la vinculación entre liquidación y sanción, cuando aquella es presupuesto de esta.

Niega que la circunstancia de que la liquidación se anule por razones formales o sustantivas tenga alguna incidencia en la ejecución de la sanción anulada por la mera anulación de la liquidación, siempre que, dictada la nueva liquidación, se mantengan los elementos subjetivo y objetivo de la sanción.

Si la infracción es la misma y concurre el elemento subjetivo, considera indiferente que la anulación de la liquidación haya tenido lugar por razones formales o sustantivas.

Entiende que la retroacción afecta a la liquidación, pero no se extiende a la sanción, sobre la que ninguna retroacción se ha impuesto. La nueva sanción, si se admite esta premisa, se dicta en ejecución de la resolución anulatoria, una vez conocido el resultado de la liquidación, pero no implica que haya de iniciarse un nuevo procedimiento sancionador.

En definitiva, estaríamos ante un acto de ejecución de una sanción previamente anulada y siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, ese acto de ejecución, conforme a los artículos 239.3 LGT y 66 RGRVA, no forma parte del procedimiento sancionador. La consecuencia es que no se habría infringido el principio non bis in idem en su aspecto formal o procedimental.

Estima que tal conclusión queda reforzada porque la liquidación dictada en ejecución de la resolución económico-administrativa, una vez examinadas las alegaciones del obligado tributario, es idéntica a la previamente anulada.

Añade que, si como consecuencia de la nueva liquidación dictada, previa retroacción de actuaciones resultara modificado el tipo infractor -lo que no es el caso-, parece que podría iniciarse un nuevo procedimiento sancionador, sin que ello se viera impedido por el principio non bis in idem, al faltar la triple identidad de hecho, sujeto y fundamento.

Por eso, si los elementos subjetivos y objetivos de la sanción subsisten, la interpretación que propugna es la única que permite sancionar la infracción cometida, sin que exista como alternativa la de retrotraer el procedimiento sancionador pues la anulación no ha determinado el momento de dicho procedimiento en que se habría cometido la falta.

Insiste en que no hay retroacción, ni nuevo procedimiento sancionador, sino un acto de ejecución de la sanción. Quizá, en el presente caso, la actuación desarrollada por la Inspección para ejecutar la sanción crea la apariencia de que se ha iniciado o seguido un nuevo procedimiento sancionador, propiciando la conclusión alcanzada por la Sala de instancia, al acordar la carga en plan y notificar al interesado una propuesta de sanción el 26 de junio de 2018, y el acuerdo sancionador (por la misma infracción inicialmente impuesta) el 16 de septiembre de 2018. No obstante -matiza- la naturaleza de esas actuaciones no depende de su contenido (inicio, propuesta y trámite de audiencia y resolución), sino del procedimiento en que se inserten que, en el presente caso, es un procedimiento de ejecución de una resolución del TEAR, sin que los actos de ejecución formen parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación (art. 239.3 LGT).

En su opinión, esa cuestión se planteó en el asunto resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013.

Para finalizar, apunta que la solución que propugna no supone que queden mermadas las garantías del sancionado, ya que, con independencia del alcance de la impugnación de la primera sanción, tendría abierta la posibilidad de impugnar la dictada en ejecución, citando al efecto la sentencia del Tribunal Supremo 1438/2022 de 7 de noviembre, rca. 5632/2020, ECLI:ES:TS:2022:4024.

4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La procuradora doña María Teresa Medina Martín, en representación de don Rubén y doña Estefanía, presentó escrito de oposición de fecha 13 de enero de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, tras poner de manifiesto los antecedentes de los procedimientos tributarios, así como lo acaecido en la vía económico-administrativa, sostiene que ha prescrito el derecho de la Administración a iniciar procedimiento sancionador.

Apunta que la resolución del TEAR de Canarias de 30 de enero de 2018 fue notificada a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) el 28 de febrero de 2018 que, en ejecución de dicha resolución, dictó liquidación 4 de junio del 2018 y el acuerdo de inicio de expediente sancionador el 14 de junio del 2018, notificado el 26 siguiente.

Considera palmario el incumplimiento del plazo de un mes para el dictado de la nueva resolución, con remisión al art 66 del RGRVA y aduce que, con relación a la ejecución de las resoluciones de los tribunales económicos administrativos existen numerosos pronunciamientos del Tribunal Supremo como las sentencias 1558/2020 de 19 de noviembre (rca. 4911/2018, CLI:ES:TS:2020:3880); y 626/2021 de 5 de mayo (rca. 470/2020, ECLI:ES:TS:2021:1893) que se remiten a la sentencia 1652/2017 de 31 de octubre (rca. 572/2017, ECLI:ES:TS:2017:4184).

A partir del artículo 66 RGRVA apunta una esencial distinción, en los supuestos de resoluciones estimatorias pronunciadas por los órganos de revisión económico-administrativos, entre las siguientes situaciones:

1ª) La anulación (del acto originario) por razones materiales, supuesto en el que despliega sus efectos, el artículo 66 RGRVA, apartados 2 y 3: esto es, que el órgano competente para la ejecución debe adoptar, en el plazo de un mes, las medidas necesarias para dar cumplimiento estricto a la resolución del órgano de revisión, tanto si la anulación es total como si es parcial.

2ª) La anulación por vicios de forma que han provocado indefensión, con el consiguiente mandato de retroacción de actuaciones, supuesto en el que el plazo de un mes del artículo 66.2 RGRVA claramente no rige, pues de la dicción literal del artículo 66.4 RGRVA se desprende la inaplicabilidad de dicho plazo.

Entiende que de lo anterior cabe estimar que la resolución del TEAR de fecha 30 de enero del 2018 al ordenar "la retroacción de las actuaciones del procedimiento inspector al momento anterior a la emisión de dicha liquidación a fin de que se tengan en cuenta las alegaciones presentadas por los interesados" estimó la concurrencia de un defecto formal, que provocó indefensión de los recurrentes, por lo que no resultaba de aplicación el plazo de un mes.

Considera que la cuestión clave es si cabe o no reiniciar nuevamente el procedimiento sancionador o, por el contrario, queda vedada dicha posibilidad por la concurrencia del principio de "non bis in idem".

A tales efectos se remite a la jurisprudencia del Tribunal Supremo para analizar las posibilidades de la Administración de dictar nuevo acto una vez anulado el primero, invocando la sentencia de 29 de septiembre de 2014, rca. 1014/2013, ECLI:ES:TS:2014:3816), y la de 11 de abril del 2014, rca. 164/2013, ECLI:ES:TS:2014:1561, refiriéndose también a la sentencia del Tribunal Constitucional 188/2005, de 9 de mayo, ECLI:ES:TC:2005:188ª.

Mantiene que, aplicadas dichas sentencias al presente caso, debe desestimarse el recurso de casación pues, anulada la sanción tributaria impuesta no cabe reiniciar un nuevo procedimiento con relación a idénticos

sujetos, hechos y fundamentos, pues comportaría vulneración del principio de "non 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, rca. 470/2020 y de 21 de septiembre del 2020, rca. 5684/2017.

Por consiguiente, estima 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, anulando 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.

5. Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 16 de enero de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 7 de julio de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 10 de octubre de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La controversia jurídica*

El presente recurso atañe al principio non bis in idem en su dimensión procedimental, por cuanto se trata de determinar si es posible volver a tramitar un procedimiento sancionador después de que un primer acuerdo sancionador haya sido anulado como consecuencia de la anulación de la liquidación por motivos de carácter formal, específicamente porque no fueron valoradas, con carácter previo, las alegaciones presentadas por los contribuyentes.

Segundo. *Sobre la vía administrativa y económico-administrativa*

El auto de Admisión destaca los siguientes antecedentes que reproducimos a continuación:

1. Actuaciones de inspección y procedimiento sancionador

Con fecha 18 de marzo de 2013, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la AEAT 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 del 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, importe de 33.432,91 euros.

2. Reclamaciones económico-administrativas

Contra la desestimación de los previos recursos de reposición interpuestos frente a los anteriores acuerdos, se formularon sendas reclamaciones económico-administrativas núm. NUM000 y NUM001, resueltas acumuladamente por el TEAR 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.

Así, esa resolución de TEAR expresó lo siguiente:

"Procede anular la resolución del recurso de reposición impugnado así como de la liquidación de la que aquél trae su causa, ordenando la retroacción de las actuaciones del procedimiento inspector al momento anterior a la emisión de dicha liquidación a fin de que se tengan en cuenta las alegaciones presentadas por los interesados.

Al haberse anulado la liquidación de la que trae causa el acuerdo de imposición de sanción asociado a la clave de liquidación NUM002, objeto de recurso de reposición cuya resolución fue objeto de la reclamación NUM001, debe procederse, también, a la anulación del acuerdo de imposición de sanción antes indicado."

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

En ejecución de la resolución del TEAR de Canarias, 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, con relación a 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, importe de 33.432,91 euros.

4. 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 TEAR de Canarias de 29 de septiembre de 2020.

Tercero. *La argumentación de la sentencia de instancia*

Frente a la resolución del TEAR de Canarias de 29 de septiembre de 2020, los contribuyentes interpusieron recurso contencioso-administrativo, que fue estimado por la sentencia impugnada, procedente del TSJ de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife.

Entre otros motivos de impugnación, 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, argumento acogido por la sentencia recurrida cuya ratio decidendi sobre el particular se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto que expresa lo siguiente;

"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 proscribía 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 idem "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."

Cuarto. *La dimensión procedimental del principio non bis in ídem*

Entre otras, en nuestra sentencia de 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013) nos hemos referido a las dos vertientes o dimensiones del principio non bis in ídem.

Por un lado, la dimensión material o sustantiva que, a tenor del artículo 25.1 CE, el Tribunal Constitucional ha considerado parte integrante del principio de legalidad en materia penal y sancionadora (SSTC 2/1981, de 30 de enero, ECLI:ES:TC:1981:2, y 2/2003, de 16 de enero, ECLI:ES:TC:2003:2), no pudiendo sancionar, en más de una ocasión, el mismo hecho con el mismo fundamento.

Por otro lado, su vertiente procesal o procedimental, que proscribía 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, ECLI:ES:TC:2005:188), prohibición que el Tribunal Constitucional ha puesto en conexión con el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), con la intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes y con la cosa juzgada material (STC 229/2003, de 18 de diciembre, ECLI:ES:TC:2003:229).

El abogado del Estado muestra su discrepancia con la conclusión a la que llegan los jueces de instancia en torno a la vulneración de la dimensión procedimental del principio non bis in ídem, porque apreciaron que los contribuyentes fueron sometidos a un nuevo procedimiento sancionador que culminó con la notificación de un nuevo acuerdo punitivo, lo que -entienden- vulneró su derecho a no ser sometido a un doble procedimiento por los mismos hechos y con el mismo fundamento.

Como explica la sentencia del Tribunal Constitucional 188/2005, de 4 de julio de julio, ECLI:ES:TC:2005:188, el art. 25.1 CE constitucionaliza el principio de legalidad en materia sancionatoria en su doble vertiente material (principio de tipicidad) y formal (principio de reserva de Ley), protegiendo al ciudadano, no solo frente a la ulterior sanción -administrativa o penal-, sino frente a la nueva persecución punitiva por los mismos hechos, una vez que ha recaído resolución firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado -absolución o sanción- del mismo (STC 2/2003, de 16 de enero, ECLI:ES:TC:2003:2).

Quinto. *El marco jurisprudencial sobre el principio non bis in ídem en el ámbito sancionador tributario*

1. Metodológicamente es correcta la sistemática que, tras la prospección de nuestra jurisprudencia, sugiere el escrito de interposición del abogado del Estado.

A estos efectos se refiere, en primer término, a las sentencias que, en ejecución de resoluciones económico-administrativas, anulan exclusivamente la sanción, distinguiendo a estos efectos entre anulación por razones de fondo o por motivos de forma.

Y, posteriormente, aborda algunos casos en los que la nulidad de la sanción no es sino una consecuencia de la nulidad de la liquidación.

2. Recientemente, hemos analizado en nuestra sentencia 1328/2023 de 25 de octubre de 2023, rca. 1712/2022, ECLI:ES:TS:2023:4466, si, en los supuestos en los que el Tribunal Económico-administrativo estima parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte la liquidación para que la Administración dicte nueva liquidación ajustándose a los parámetros recogidos en el fallo, debe anularse la sanción o simplemente la sanción debe ser objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota defraudada que resulte de la liquidación practicada.

Se trataba, en definitiva, de aclarar qué efectos tiene -con relación a la sanción-, la anulación parcial de la liquidación por motivos sustantivos, acordada por el órgano económico-administrativo, que ordena su sustitución por otra diferente.

Evidentemente, el supuesto allí enjuiciado presentaba marcadas diferencias con el actual, tanto desde el punto de vista fáctico como jurídico; no obstante, dimos oportuna cuenta de la jurisprudencia existente, apuntando lo siguiente:

"[...] 3. Es cierto que, como expone el Abogado del Estado en su escrito de interposición, son numerosos los pronunciamientos de esta Sala sobre ejecución de resoluciones económico-administrativas que versan sobre sanciones anuladas por razones sustantivas.

Procede, en primer término, traer a colación la existencia de varios precedentes, constituidos por sentencias sobre la ejecución de resoluciones económico-administrativas que anulan exclusivamente la sanción, bien porque la misma constituye el único objeto de la reclamación, bien porque se confirma la liquidación impugnada junto a la sanción, cuyas cuestiones fueron reconocidas como investidas de interés casacional en los autos de admisión de 19 de enero de 2018 (RCA 5684/2017), 4 de junio de 2020 (RCA 470/2020) y 1 de octubre de 2020 (RCA 2054/2020), en los que se apreció, ciñéndonos al último de ellos -núm. 2054/2020-, que concurría interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia respecto de la siguiente cuestión:

"Determinar cuál es el plazo para ejecutar las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos cuando se estiman en parte las reclamaciones económico-administrativas, anulando unas sanciones y ordenando sustituirlas por otras, así como las consecuencias derivadas del incumplimiento de dicho plazo".

Pues bien, en estas sentencias de 21 de septiembre de 2020 (RCA 5684/2017), 5 de mayo de 2021 (RCA 470/2020) y de 6 de abril de 2022 (RCA 2054/2020), en las que se examina la anulación de la sanción por razones materiales y su sustitución por otra, esta Sala ha partido de que con el dictado de una nueva resolución sancionadora "[...] no se infringe el principio ne bis in idem en su vertiente procesal, dado que no nos encontramos ante un nuevo procedimiento sancionador...sino ante la ejecución de una determinada resolución de un tribunal económico administrativo" - sentencia de 21 de septiembre de 2020 (RCA 5684/2017), y ha declarado 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 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto Real Decreto 52012005, de 13 de mayo" - STS 21 de septiembre de 2020 (RCA 5684/2017)-, y que "la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento de dicho plazo, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo" - STS de 5 de mayo de 2021 (RCA 470/2020)-, habiendo sintetizado en la más reciente, STS 6 de abril de 2022 (RCA 2054/2020), las ideas fuerza de esta jurisprudencia en los siguientes términos:

"1. No se infringe el principio non bis in idem en su vertiente procesal, dado que no nos encontramos ante un nuevo procedimiento sancionador.

2. La resolución económico-administrativa no implica reabrir los mismos procedimientos sancionadores en los que se impusieron las sanciones anuladas.

3. Tras la anulación parcial acordada por una resolución económico-administrativa, debe distinguirse (i) el supuesto de adoptar un nuevo acuerdo de liquidación (o sancionador), lo que implica la mera ejecución, al que en consecuencia serían aplicables las normas de ejecución de resoluciones y sentencias; (ii) del supuesto en que la

resolución ordene la reposición de unas actuaciones, que requiere desarrollar verdaderas diligencias inspectoras, en el que operarían las normas de inspección.

4. No es aplicable el artículo 209 LGT, que lleva por título, "iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria", porque no existe un nuevo procedimiento sancionador.

5. Por esta misma razón, tampoco resulta aplicable lo dispuesto el artículo 211 LGT, titulado "terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria".

6. Ante la ejecución de una resolución de un órgano económico administrativo -de anulación por razones materiales-, materia que tiene una regulación específica en el RGRVA, cuyo título V, está dedicado a la ejecución de resoluciones, despliega sus efectos el artículo 66 RGRVA, en sus apartados 2 y 3, de modo que el órgano competente para la ejecución debe adoptar, en el plazo de un mes, las medidas necesarias para dar cumplimiento estricto a la resolución del órgano de revisión.

7. En cambio, la anulación por razones de forma, a la que alude el art 66.4 - "cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones"- constituye un supuesto en el que el plazo de un mes al que se refiere el artículo 66.2 RGRVA carece por completo de operatividad, pues de la dicción literal del artículo 66.4 RGRVA se desprende claramente la inaplicabilidad de dicho plazo.

8. Respecto a las consecuencias derivadas del transcurso del mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, la citada sentencia 626/2021 de 5 de mayo, se remite también a la sentencia 1558/2020, de 19 de noviembre, rca. 4911/2018, ECLI:ES:TS:2020:3880, para terminar concluyendo que "la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, sin perjuicio de la interpretación que pueda hacer la Sala cuando tenga que abordarlo a la luz de la actual redacción del artículo 239.3 LGT, no es la nulidad de pleno derecho del acto de ejecución, ni siquiera su anulabilidad, sino que al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, la consecuencia es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla dicho plazo".

4. En segundo término, y en línea con lo aducido por el Abogado del Estado, procede mencionar determinados pronunciamientos que abordan la ejecución de una resolución económico-administrativa que anula la liquidación y, como consecuencia de esa anulación, se anula también la sanción. El criterio interpretativo de la Sala se encuentra recogido en la STS de 27 de septiembre de 2022, RCA 5625/2020, por citar la más reciente, en la que ante un supuesto de anulación de la liquidación y de la sanción anudada a ella, sienta la siguiente doctrina jurisprudencial:

"Sintetizando todo lo razonado anteriormente, la respuesta a la cuestión de interés casacional es que en un caso como el de autos, en que la resolución económico administrativa a ejecutar consiste en la anulación, por motivos de fondo, del acuerdo de liquidación en un procedimiento inspector, para dictar nueva liquidación conforme a lo resuelto por el órgano económico administrativo, así como la anulación de sendas resoluciones sancionadoras para adecuar el importe de la sanción a la nueva base determinada en el acuerdo de liquidación, el órgano administrativo debe notificar los correspondientes acuerdos de ejecución en el plazo de un mes previsto en el artículo 239.3 LGT, y art. 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, a contar desde el día en que la resolución del tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, incluido el registro de la Oficina de Relaciones con los Tribunales; y que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el referido precepto, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo".

3. Pues bien, en la transcrita sentencia 1328/2023 de 25 de octubre de 2023, rca. 1712/2022, llegamos a la conclusión de que la anulación de una liquidación acordada por el tribunal económico-administrativo, como consecuencia de una estimación parcial por razones sustantivas, no lleva consigo automáticamente la anulación de la sanción, siempre y cuando no se modifiquen los elementos objetivo y subjetivo de la infracción.

Asimismo, avalamos que el órgano económico-administrativo sin anular la sanción "podía examinar los elementos fácticos y jurídicos del tipo infractor analizado y, de considerar que no se producía alteración alguna en dichos elementos, confirmar la sanción impuesta, por resultar ajustada a Derecho, sin perjuicio de adaptar su importe, en ejecución, a lo que resulte de la liquidación. "

Desde esa perspectiva, entendimos que, "anulada la liquidación por razones sustantivas, los artículos 239.3 LGT y 66 RGRVA y la jurisprudencia que los interpreta, permiten que se dicte un nuevo acto de liquidación, dentro

del plazo de un mes a contar desde el día en que la resolución del tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, incluido el registro de la Oficina de Relaciones con los Tribunales, con los efectos previstos en esos preceptos para el caso de que la ejecución se produzca una vez transcurrido dicho plazo.

Pues bien, 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 confirmada 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. "

En definitiva, aquel caso 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.

El actual debate casacional emerge en un escenario diferente.

Desde luego, como ya hemos anticipado, los antecedentes que subyacen en este recurso de casación son distintos de los que alimentaron el debate subyacente en nuestra citada sentencia 1328/2023 de 25 de octubre de 2023, rca. 1712/2022.

Recordemos que, en este último supuesto, el órgano económico-administrativo anuló la liquidación por razones sustantivas -obviamente, sin retroacción de actuaciones-; en cambio, en el presente recurso, anula la liquidación por razones de forma y ordena la retracción de las actuaciones.

En el caso resuelto por la sentencia 1328/2023 se analizó en vía económico-administrativa los requisitos subjetivos y objetivos de la infracción, avalando la misma y, sin anularla, conminó a la Administración a un mero ajuste cuantitativo; en el caso que ahora enjuiciamos, sin embargo, el órgano económico-administrativo anuló la sanción sin ningún pronunciamiento adicional y sin entrar a analizar los elementos objetivos o subjetivos de la sanción impuesta.

4. Por otro lado, conviene también destacar las diferencias entre el presente recurso de casación y los resueltos por nuestras sentencias de 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013, ECLI:ES:TS:2014:5667, y 1197/2022, de 27 de septiembre, rec. 5625/2020, ECLI:ES:TS:2022:3416, analizada esta última en la reciente sentencia de 25 de octubre de 2023, de constante cita.

Estas sentencias de 16 de diciembre de 2014 y de 27 de septiembre de 2022 abordan sendos supuestos de anulación de la liquidación y, como consecuencia, de la sanción impuesta.

En la primera de ellas - sentencia de 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013-, la resolución económico-administrativa anuló la liquidación al no haber aplicado la Inspección la corrección monetaria prevista en el art. 15.10 TRLIS, ordenando, por un lado, una nueva liquidación en la que se corrijan determinadas rentas en el efecto de la inflación; y, por otro lado, "sin perjuicio de que en función de la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación que se practique se dicte la correspondiente sanción."

En aquella ocasión, rechazamos que hubiera infracción del principio non bis in idem en su vertiente procesal porque -entendimos- no cabría interpretar que la ejecución de la resolución del TEAC implicaba reabrir el mismo procedimiento sancionador en el que se impuso la sanción anulada -al impedirlo el art. 66.2, segundo párrafo, del Reglamento General de Revisión en vía Administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo- al disponer que los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa "no formarán parte del procedimiento en el que tuviere su origen el acto objeto de impugnación".

De la misma manera, consideramos que tampoco se ordenaba la retroacción de actuaciones, únicamente posible cuando la resolución aprecie "defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante."

Ahora bien, no debe obviarse que, en aquel asunto se anuló "única y exclusivamente en la medida en que anula la liquidación tributaria al no haber aplicado la Inspección la corrección monetaria prevista en el art. 15.10 TRLIS". Y, en ese contexto, la proyección que sobre la sanción comportaba la nulidad de la liquidación, nuevamente se limitaba a un mero ajuste de su cuantía. Sobre esta base consideramos "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 [...] puede asimismo dictar la nueva sanción, limitándose a adaptar su cuantía a la cuota resultante de la nueva liquidación, sin necesidad de iniciar e instruir un nuevo procedimiento sancionador."

Especial interés reviste también la sentencia 1197/2022, de 27 de septiembre, rec. 5625/2020 (que hemos recogido también en nuestra sentencia 1328/2023 de 25 de octubre de 2023, rca. 1712/2022), asunto en que subyace la anulación de una liquidación como consecuencia de un error material en el cómputo del consumo eléctrico -referencia para calcular la base imponible mediante el método de estimación indirecta- y que comportó también la nulidad de las sanciones que se habían impuesto.

Girada otra liquidación con imposición de nuevas sanciones, advertimos, sin embargo, que "no se produjo retroacción del procedimiento, sino la anulación del acto administrativo por un error material en la determinación de un parámetro de consumo eléctrico, y la ejecución se agota con el dictado de un nuevo acto finalizador del

procedimiento inspector sin más modificación que la nueva liquidación previa anulación de la originaria, así como la anulación correspondiente de los acuerdos sancionadores para adecuar el importe de las sanciones a la nueva liquidación."

Tienen en común estas dos sentencias, que el órgano revisor económico-administrativo acordó la nulidad de la liquidación por razones de fondo, por tanto, sin retroacción de actuaciones, procediendo a la anulación de las sanciones con la finalidad de adecuar o ajustar su importe al de la cuantía de la nueva liquidación.

Como se viene observando y constataremos con más detalle en el siguiente fundamento de derecho, la comparativa del caso enjuiciado con los que se acaban de expresar arroja nítidamente un resultado diferente.

Cuarto. El juicio de la Sala

El recurso de casación no puede prosperar.

1. La postura desplegada en el escrito de interposición parte de una premisa errónea, al considerar que el nuevo acuerdo sancionador venía impuesto por la ejecución de la resolución del TEAR de Canarias de 30 de enero de 2018.

A estos efectos, de entrada, conviene reproducir el tenor literal de la expresada resolución económico-administrativa -como recoge el propio escrito de interposición-:

"Procede anular la resolución del recurso de reposición impugnado así como de la liquidación de la que aquél trae su causa, ordenando la retroacción de las actuaciones del procedimiento inspector al momento anterior a la emisión de dicha liquidación a fin de que se tengan en cuenta las alegaciones presentadas por los interesados.

Al haberse anulado la liquidación de la que trae causa el acuerdo de imposición de sanción asociado a la clave de liquidación NUM002, objeto de recurso de reposición cuya resolución fue objeto de la reclamación NUM001, debe procederse, también, a la anulación del acuerdo de imposición de sanción antes indicado."

Notificada esta resolución a la AEAT, en ejecución de esta se acordó la anulación tanto de la liquidación como de la sanción tributaria el 1 de junio de 2018.

De la lectura de la parte transcrita no es posible inferir -en contra de lo que mantiene la abogacía del Estado- que la ejecución de la resolución del TEAR de Canarias de 30 de enero de 2018 exigía, en el presente caso, el dictado de un nuevo acuerdo sancionador.

A nuestro juicio, la ejecución se agotó, por lo que se refiere exclusivamente a la sanción, con el referido acuerdo adoptado por la AEAT de 1 de junio de 2018.

Evidentemente, compartimos la apreciación del escrito de interposición sobre que no existía alternativa de retrotraer el procedimiento sancionador, no solo porque la anulación no determinó el momento en que se hubiese cometido la falta en dicho procedimiento sino, fundamentalmente -añadimos nosotros-, porque la ejecución se agotó en la nulidad acordada, derivada de la resolución del TEAR.

2. Ciertamente, en el caso enjuiciado, como apunta el abogado del Estado "la retroacción afecta exclusivamente a la liquidación". Insiste el escrito de interposición en que "la retroacción afecta a la liquidación, pero no se extiende a la sanción, sobre la que ninguna retroacción se ha impuesto", concluyendo, más adelante, "sin que exista como alternativa la de retrotraer el procedimiento sancionador pues la anulación no ha determinado el momento de dicho procedimiento en que se habría cometido la falta."

Estando de acuerdo con estas tres afirmaciones del escrito de interposición discrepamos, empero, de las consecuencias jurídicas que extrae la Administración recurrente.

En efecto, el escrito de interposición postula que "es aplicable a la ejecución de la sanción la doctrina del Tribunal Supremo sobre ejecución de sanciones por vicios sustantivos" pero a nuestro juicio, dicha afirmación carece de justificación y, además, parece obviar que la liquidación fue anulada, precisamente, no por motivos de fondo sino estrictamente formales. A mayor abundamiento, el planteamiento parece encerrar cierta contradicción si se contrasta con la afirmación posterior -en dicho escrito-, relativa a que resultaría indiferente que la anulación de la liquidación haya tenido lugar por razones formales o sustantivas.

En suma, lo único que se anuló por razones de forma fue la liquidación y, con relación a la misma, claramente se ordena la retroacción de actuaciones, circunstancia que no plantea problema desde la perspectiva de la jurisprudencia analizada.

Sin embargo, por lo que se refiere a la sanción, el motivo de su anulación respondió -exclusivamente y como consecuencia- a la anulación de la liquidación. De hecho, la resolución del TEAR de Canarias de 30 de enero de 2018 -de forma correcta- no contiene ningún pronunciamiento adicional con relación a la anulación de la sanción ni, por supuesto, indicación alguna a la Administración sobre cómo proceder.

3. A partir de lo expresado, tampoco se comprende la afirmación mantenida por la Administración recurrente en torno a que "no hay retroacción, ni nuevo procedimiento sancionador, sino un acto de ejecución de la sanción".

De entrada, por lo que se refiere a la sanción y como ya hemos apuntado, la resolución del TEAR se ejecutó con el acuerdo de la AEAT de 1 de junio de 2018. No cabe mantener que ese procedimiento sancionador que fue tramitado con posterioridad constituya una simple manifestación de actos de ejecución de la resolución del TEAR.

En efecto, la nueva sanción impuesta, que resultó anulada por la sentencia de instancia, desborda los límites de lo que son -e implican- unos actos de ejecución. En este sentido, cabe recordar que "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" (sentencias 60/2018 de 19 de enero, rec. 1094/2017, ECLI:ES:TS:2018:187; y 1188/2020, de 21 de septiembre rec. 5684/2017, ECLI:ES:TS:2020:3058).

En este caso, por un lado, la resolución económico-administrativa que anuló la sanción no incorporaba criterio alguno a los efectos de su ejecución; y, por otro lado, aquí, más que alguna diligencia nueva, se incoó y tramitó desde el principio, todo un nuevo procedimiento sancionador.

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.

Por las razones apuntadas, no cabe afirmar que la nueva sanción sea consecuencia de la ejecución de la resolución del TEAR de 30 de enero de 2018. Pero es que, como hemos alertado, el presente asunto difiere de aquellos otros comentados en los que la propia resolución del TEAR que anulaba la sanción, incorporaba una específica admonición a la Administración a los efectos de ejecutar la propia resolución sancionadora anulada, como ocurría en las citadas sentencias de 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013 y 1197/2022, de 27 de septiembre, rec. 5625/2020.

Sin embargo, el presente caso no evoca una mera acomodación o adecuación de las cuantías de la sanción, sino que, directamente, la primera sanción que se impuso se anuló y desapareció del mundo jurídico -así como el propio procedimiento del que surgió- por lo que, evidentemente, imponer una nueva sanción determinaba la tramitación de un nuevo procedimiento a lo que, conforme a lo expuesto, se opone el principio non bis in idem.

En conclusión, no cabe tachar la postura de la sala de instancia como "excesivamente formalista" al ajustarse plenamente a Derecho pues, como ya hemos venido advirtiendo (por todas, sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014, rec. 1014/2013), cuando el acto tributario sea sancionador, "la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio non bis in idem, en su dimensión procedimental, como subrayamos en las sentencias de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06, FJ 4º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º), 7 de abril de 2014 (casación 3714/11, FJ 2º) y 11 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 164/13, FJ 6º)."

4. Los asuntos descritos testimonian un casuismo exacerbado cuya respuesta vendría perfilada por las circunstancias que en cada caso concurren, tesis en la que, aunque como hemos visto es posible sistematizar entre los distintos supuestos, resulta inadecuado categorizar soluciones unitarias a través de doctrinas con proyección general.

Sería infructuoso ensayar un anticipo de todos los posibles escenarios al respecto. Evidentemente, la solución última dependerá no solo de los criterios contenidos en las decisiones administrativas y económico-administrativas, sino también del planteamiento que, frente a las mismas, asuman los distintos interesados, tanto en vía económico-administrativa como judicial. Buena muestra de esto último es la sentencia 1328/2023 de 25 de octubre de 2023, rca. 1712/2022, en la que dejamos oportuna constancia de que frente a la postura del órgano económico-administrativo, que consideró que concurrían los elementos objetivo y subjetivo de la infracción -remitiendo a la cuantificación que resulte de la nueva liquidación- la parte recurrente no cuestionó en vía jurisdiccional ese específico pronunciamiento del TEAC -que, como se ha expuesto, no anulaba la sanción-, sino que se limitó a argumentar sobre la inexistencia de simulación y a solicitar la nulidad de la liquidación y de la sanción.

Precisamente, por ser muchas las variables, no sobra una última reflexión cuyos principales destinatarios son los órganos económico-administrativos en el centenario de su regulación, acometida por el Real Decreto de 16 de junio de 1924, sobre organización de tribunales económico-administrativos centrales y provinciales (Gaceta de Madrid núm. 169 de 17 de junio).

Una especial dedicación argumental sobre las consecuencias que, en el plano sancionador, proyecta la nulidad de la liquidación, debería ocupar una posición preeminente en cualquier resolución de los órganos económico- administrativos.

Y es que, como hemos visto, más allá de la distinción estructural entre anular el acto tributario por razones materiales o formales, son múltiples las diferencias y consecuencias entre (i) acordar solo la anulación de la sanción sin mayor aditamento (como en este caso); (ii) señalar o indicar la necesidad de realizar un trámite específico ante una eventual decisión de retroacción de actuaciones (constatados defectos formales); (iii) anular la sanción ordenando la mera acomodación de cuantías (como aconteció en los asuntos resueltos en las sentencias de 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013 y de 27 de septiembre de 2022, rec. 5625/2020); (iv) no anular la sanción ordenando la mera acomodación de cuantías (caso de la reciente sentencia 1328/2023 de 25 de octubre de 2023, rca. 1712/2022); o, en fin (v) cualquier otra decisión distinta a las anteriores de entre la abundante panoplia imaginable.

Sin embargo, a la hora de tomar una decisión al respecto, el órgano económico-administrativo no puede ampararse en una malentendida discrecionalidad, básicamente porque este tipo de supuestos no responden a indiferentes jurídicos, sino que ha de tener en consideración la jurisprudencia sobre el principio de non bis in idem, como manifestación de su estricto sometimiento al principio de legalidad y al ejercicio coherente y motivado de su función de garante en la correcta aplicación del derecho tributario.

Quinto. *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

En las específicas circunstancias de este caso, en el que se anuló un primer acuerdo sancionador como consecuencia exclusiva de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que traía causa la sanción, la dimensión procedimental del principio non bis in idem se opone al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y a una nueva sanción con relación al mismo obligado tributario y por los mismos hechos.

A la vista de que la sentencia de instancia resulta conforme con la anterior doctrina, el recurso de casación debe ser desestimado.

Sexto. *Costas*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Quinto.
2. Declarar no haber lugar al recurso de casación 2847/2022, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 786/2021 de 29 de diciembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias (Santa Cruz de Tenerife), en el recurso núm. 378/2020
3. Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.