



El *non bis in idem* procedimental y la retroacción de actuaciones: consideraciones en torno a la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de Compostela (España)

cesar.garcia@usc.es | <https://orcid.org/0000-0002-9446-4468>

Extracto

El Tribunal Supremo se pronuncia sobre el alcance del principio *non bis in idem* en su faceta procedimental. En este caso, disponiendo que no se puede incoar un segundo procedimiento sancionador cuando una resolución económico-administrativa anuló una liquidación por motivos de forma y ordenó la retroacción de actuaciones.

Palabras clave: Tribunal Supremo; sanciones tributarias; resolución de tribunal económico-administrativo; liquidación; principio *non bis in idem*; retroacción de actuaciones; nulidad.

Recibido: 07-06-2024 / Aceptado: 19-06-2024 / Publicado: 03-09-2024

Cómo citar: García Novoa, C. (2024). El *non bis in idem* procedimental y la retroacción de actuaciones: consideraciones en torno a la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 497-498, 5-26. <https://doi.org/10.51302/royt.2024.22367>



The procedural *non bis in idem* and the retraction of actions: considerations regarding the Supreme Court ruling of January 15, 2024

César García Novoa

Abstract

The Spanish Supreme Court pronounce on the scope of the non bis in idem principle in its procedural aspect. In this case, providing that a second sanctioning procedure cannot be initiated when an economic-administrative resolution annulled a tax assessment for formal reasons and ordered the retraction of the actions.

Keywords: Supreme Court; tax penalties; económico-administrativo court resolutions; tax assessment; *non bis in idem* principle; retraction of the actions; nullity.

Received: 07-06-2024 / Accepted: 19-06-2024 / Published: 03-09-2024

Citation: García Novoa, C. (2024). El non bis in idem procedimental y la retroacción de actuaciones: consideraciones en torno a la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 497-498, 5-26. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22367>



Sumario

1. Introducción y antecedentes de hecho
 2. La versión procedimental del principio *non bis in idem*
 3. Distintas situaciones que pueden concurrir en la práctica
 4. El juego del principio *non bis in idem* procedimental en cada uno de estos supuestos
 - 4.1. Anulación de la liquidación por motivos de fondo, con confirmación o sin anulación expresa de la sanción
 - 4.2. Nulidad de la sanción como consecuencia de una estimación parcial que también anula la liquidación por razones de fondo
 - 4.3. Anulación de la liquidación y de la sanción por razones de forma, con retroacción de actuaciones
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción y antecedentes de hecho

Las consecuencias de una resolución estimatoria, especialmente cuando esta se adopta por un tribunal económico-administrativo, es una de las cuestiones que vienen suscitando más debate, a rebufo de una incesante doctrina jurisprudencial. Cuestiones como la distinción entre estimación total y parcial, la disyuntiva entre estimaciones por cuestiones de fondo o de forma, la diferencia entre ejecución y retroacción de actuaciones, los plazos para proceder a expedir la nueva resolución o la incidencia en la prescripción son cuestiones que, lejos de estar completamente resueltas, vuelven de manera recurrente a plantear interrogantes (García Díez, 2014, pp. 95-98).

Además, en el caso de que la adopción de una nueva liquidación pudiera abrir la posibilidad de incoación de un nuevo expediente sancionador, emerge el juego de la regla *non bis in idem* en sus distintas vertientes¹, pero, en especial, en su vertiente procedimental.

La prohibición del *non bis in idem* constituye, en primer lugar, un límite al titular de la potestad normativa sancionadora. A partir de esta regla, a la que se ha referido el Tribunal Constitucional (TC) en la Sentencia 77/1983, de 3 de octubre (NFJ000032), no es posible, en aras de la tipicidad y proporcionalidad, sancionar administrativamente una conducta que ya lo esté penalmente, ni tampoco que una misma conducta pueda dar lugar a dos sanciones administrativas². También deben evitarse otro tipo de contravenciones más sutiles de este principio, como que un mismo ilícito sea al mismo tiempo infracción independiente y circunstancia agravante de otra infracción (Aragoneses Beltrán, 1995, p. 142). No obstante, y como se verá, estamos ante un límite que no opera solo frente al legislador a la hora de tipificar las infracciones y sanciones, sino también ante la Administración. Así, no cabrá tramitar dos expedientes sancionadores cuando concorra identidad de sujeto, objeto y fundamento. Es lo que se denomina «vertiente procedimental» del *non bis in idem*.

Pues bien, la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) que tomamos como referencia para el presente trabajo es la número 42/2024, de 15 de enero, y resuelve el recurso de casación número 2847/2022 (NFJ091925). Se trata de una resolución judicial de gran trascendencia que refuerza la operatividad del *non bis in idem* procedimental en relación con la potestad sancionadora de la Administración tributaria y su extensión a los supuestos en los que hay retroacción de actuaciones por haber sido anulada la liquidación de la que la sanción trae causa.

¹ Término utilizado de manera indistinta con el de *ne bis in idem*, aunque vamos a decantarnos por el clásico *non bis in idem*.

² Sobre el tema, *vid.* Aparicio Pérez *et al.* (1991, pp. 34-35).

Anulación que será por motivos formales y con indefensión. La resolución adquiere importancia porque contrasta con la situación resuelta, por ejemplo, en la Sentencia 1328/2023, de 25 de octubre (rec. de cas. núm. 1712/2022 –NFJ091274–), en la que el tribunal disponía que no operaba la regla del *non bis in idem* procedimental en los casos en los que concurra una simple ejecución de una resolución económico-administrativa que había ordenado acomodar las cuantías de la sanción a la nueva liquidación. Por el contrario, el Alto Tribunal entiende, en el presente supuesto, que «el actual debate casacional emerge en un escenario diferente»³.

A la hora de exponer los antecedentes de esta Sentencia de 15 de enero de 2024 debemos decir que la misma resuelve un recurso de casación contra la Sentencia 786/2021, de 29 de diciembre (NFJ088055), de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Canarias (sede de Santa Cruz de Tenerife), que estimó un recurso contra la Resolución de 29 de septiembre del 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Canarias (sede de Santa Cruz de Tenerife), la cual desestimó la reclamación económico-administrativa frente a un acuerdo de sanción tributaria por importe de 33.342,91 euros y dictada al amparo del artículo 191 de la Ley general tributaria (LGT).

La resolución del TEAR de Canarias dispuso:

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, «debe procederse, también, a la anulación del acuerdo de imposición de sanción antes indicado» (Bosch Cholbi, 2011, p. 10).

La cuestión que suscita el recurso de casación es la de si cabe un nuevo procedimiento sancionador, en un supuesto de retroacción de actuaciones por haber sido anulada por motivos de forma una liquidación de la que una sanción trae causa, y sin que sobre dicha sanción la resolución anulatoria haya llevado a cabo valoración alguna. O si, por el contrario, queda vedada dicha posibilidad por la concurrencia del principio *non bis in idem*. Se trata de una cuestión respecto a la cual ya existían sentencias de tribunales inferiores, como la 985/2023 del TSJ de Cataluña de 17 de marzo (rec. núm. 1870/2021 –NFJ090068–), que anulaba unas

³ Frente a la doctrina sentada en la Sentencia 1328/2023, de 25 de octubre (rec. de cas. núm. 1712/2022 –NFJ091274–), en la que el órgano económico-administrativo anuló la liquidación por razones sustantivas –obviamente, sin retroacción de actuaciones–, 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 analizaron 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.

sanciones por entender producida infracción del principio *non bis in idem* en su vertiente procedimental cuando, como consecuencia de la retroacción del procedimiento inspector, se vuelve a iniciar un procedimiento sancionador y se dicta un nuevo acuerdo sancionador.

Las consideraciones formuladas por el TS en esta sentencia son de gran relevancia y trascienden la propia regla de aplicabilidad del *non bis in idem* para abarcar temas como el alcance de las resoluciones que anulan liquidaciones en relación con las sanciones o, en general, la posibilidad de reiterar el ejercicio de la potestad sancionadora.

2. La versión procedimental del principio *non bis in idem*

El presente recurso atañe al principio *non bis in idem* en su dimensión procedimental. Como dice la propia sentencia, se trata de determinar si es posible volver a tramitar un procedimiento sancionador después de que un primer acuerdo sancionatorio hubiera sido anulado por motivos formales y como consecuencia de la anulación de la liquidación de la que dicha sanción trae causa.

Es una constante entender que las exigencias de tipicidad y proporcionalidad de los instrumentos punitivos justifican la regla *non bis in idem*. A ello se ha referido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en el párrafo 25 de la sentencia Sallen contra Austria, de 6 de junio de 2022, diciendo que el principio tiene una vertiente procedimental junto a la sustantiva. Y para que el *non bis in idem* se pueda aplicar, se requiere «una triple identidad de sujeto, hechos y fundamento [...] y la pluralidad de sanciones administrativas y de procedimientos sancionadores». Este canon de aplicabilidad del principio ha sido recogido con reiteración por la jurisprudencia del TS. Como muestra ello, la Sentencia de 16 de diciembre de 2014 (rec. de cas. núm. 3611/2013 –NFJ057176–) señala que:

en su vertiente procesal o procedimental, la más polémica y de contornos menos definidos por el máximo intérprete de nuestra Constitución [...] 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.

La vertiente procedimental es una concreción de la regla *non bis in idem* a la que se ha referido con reiteración la doctrina del TC. Así, por ejemplo, en la Sentencia 188/2005, de 7 de julio (NCJ040608), se dice que:

El principio *non bis in idem* tiene [...] 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).

Se reconoce que, junto con el aspecto sustantivo, estaría la dimensión procesal o formal del citado principio, que proscribe 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).

El propio TC ha manifestado en su Sentencia 188/2005, de 4 de julio (NCJ040608), que la Norma Fundamental, en su artículo 25.1:

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.

En similares términos se pronuncia en la Sentencia 2/2003, de 16 de enero (NCJ041689). Y en el FJ 3 de la Sentencia 48/2007, de 12 de marzo (NCJ041035), se dice que:

Junto a esa dimensión material, ciertamente este principio tiene una dimensión procesal constitucionalmente relevante, de la que se deriva fundamentalmente la interdicción constitucional de un doble proceso penal con el mismo objeto, garantía que no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, «sino tan sólo a aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento –su grado de complejidad– como a las de la sanción que sea posible imponer en él –su naturaleza y magnitud– pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal», de modo que cuando la sencillez del procedimiento administrativo sancionador y de la propia infracción administrativa, y la naturaleza y entidad de las sanciones impuestas impidan equiparar el expediente administrativo sancionador sustanciado a un proceso penal, no cabe apreciar la vulneración del derecho a no ser sometido a un nuevo procedimiento sancionador (SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 8; 334/2005, de 20 de diciembre, FJ 2).

Y, aunque estamos ante un principio de alcance general aplicable incluso en defecto de previsión legal, el mismo inspira algunos preceptos de la LGT que pueden considerarse una concreción del *non bis in idem*. Es el caso de su artículo 211.4, según el cual, declarada la caducidad del procedimiento sancionador se impide la iniciación de uno nuevo.

La conclusión es, por tanto, que la aplicación de este principio impide dictar una segunda sanción previo desarrollo de las actuaciones procedimentales pertinentes. Con carácter general, ante un acto tributario sancionador:

La posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *ne 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) –Sentencia del TS de 29 de septiembre de 2014 (rec. núm. 1014/2013, NFJ055862)–.

Pero, para que podamos admitir la viabilidad del principio *non bis in idem* en su esfera procedimental, deben concurrir, al menos, tres elementos. En primer lugar, debemos encontrarnos ante un procedimiento administrativo de carácter complejo, como ha exigido la Sentencia del TC 48/2007, de 12 de marzo (NCJ041035). Por lo común, estos requisitos de complejidad y magnitud para aplicar el *non bis in idem* procesal a los procedimientos administrativos se dan respecto al procedimiento sancionador tributario. Sostiene el TSJ de Andalucía, sede en Málaga, en Sentencia 1807/2009, de 29 de julio (rec. núm. 64/2008 –NFJ037998–), que la precisión «nos obliga a identificar el proceso sancionador tributario como uno de aquellos de cierta complejidad y magnitud para hacer que pueda aplicarse el mismo esta limitación de doble proceso, contemplada en la doctrina constitucional».

En segundo lugar, se requiere que haya una verdadera duplicidad de procedimientos. En alguna ocasión el TS no ha apreciado tal duplicidad. Por ejemplo, en la Sentencia 626/2021, de 5 de mayo (rec. de cas. núm. 470/2020 –NFJ082191–), con remisión a la dictada el 21 de septiembre del 2020 (rec. de cas. núm. 5684/2017 «NFJ079211»), dice que «no se infringe el principio *non bis in idem* en su vertiente procesal» cuando «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».

Y, en tercer lugar, la prohibición de reiterar un procedimiento sancionador requiere que ese segundo procedimiento tenga con el primero una identidad de *sujeto, hecho y fundamento* (por todas, Sentencia del TS de 11 de abril del 2014, rec. núm. 164/2013 –NFJ054256–). Y es precisamente esa concurrencia de identidad de fundamento la más difícil de apreciar en la práctica. Para que podamos percibir tal *identidad de fundamento* entre el primer procedimiento sancionador y el segundo hay que ver la diversidad de situaciones que pueden darse. Y es lo que vamos a analizar en las páginas siguientes.

3. Distintas situaciones que pueden concurrir en la práctica

La sentencia del Alto Tribunal expone distintas situaciones que afectan a una posible invocación del *non bis in idem* procedimental. Así, dice 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 mencionada sentencia de 25 de octubre de 2023); o, en fin (v) cualquier otra decisión distinta a las anteriores de entre la abundante panoplia imaginable.

Al margen de la diversidad de situaciones que pueden concurrir, la diferencia pivota en torno a la distinción entre motivos de forma o de fondo como causa de la anulación de la liquidación.

En el caso de que el acto de liquidación haya sido anulado por motivos de forma, se ordenará la retroacción de actuaciones. Esta afirmación es especialmente referible a las resoluciones económico-administrativas, como ha afirmado en su momento el TS en Sentencia de 19 de julio de 2007 (rec. núm. 9446/2004 –NFJ026827–), que admite que un tribunal económico-administrativo ordene la retroacción cuando determine que una liquidación «no es nula sino anulable» (Nicolau Reig, 2011, p. 3).

Y el Alto Tribunal ha reincidido en esta doctrina cuando, por ejemplo, en la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1215/2011 –NFJ049299–), dictada en interés de ley, dice que:

No se cuestiona, por tanto, que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo pueda anular el acto cuando la liquidación adolezca de un defecto formal, y dictar una sentencia que ordene la retroacción de las actuaciones a fin de que, previa subsanación del defecto formal advertido, pueda reiterar la liquidación tributaria, siempre que el recurrente lo haya solicitado expresamente⁴.

Cuando hay retroacción de actuaciones no se produce la ejecución de una resolución económico-administrativa o judicial, sino una reconstrucción del procedimiento anterior para subsanar los trámites viciados. Lo que hay es un acuerdo del órgano económico-administrativo que declara el vicio y precisa la actuación administrativa conservada. La Administración debe *desandar* el camino para reparar el defecto de forma, limitándose a reponer

⁴ Vid. Puerta Arrúe (2012, p. 112).

actuaciones. Los órganos de gestión o inspección no estarían ejecutando nada ni ejerciendo *ex novo* una potestad tributaria.

Por el contrario, la doctrina que viene defendiendo el TS supone que, cuando la resolución aprecia defectos sustantivos, no es posible ordenar la retroacción de las actuaciones, aun cuando los defectos supusieran la anulación total del acto.

Así, si la resolución es parcialmente estimatoria, la Administración dictará una nueva liquidación, ajustándose a los términos del fallo de la resolución. Se trata de una segunda resolución «puramente ejecutiva». Como dijo el propio TS en Sentencia de 19 de enero de 2018 (rec. núm. 1094/2017 –NFJ069330–):

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.

Si la estimación es plena y conlleva la total anulación de la liquidación, también se puede dictar una nueva liquidación. El Alto Tribunal, matizando su postura anterior de la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1215/2011 –NFJ049299–), dispone en la de 15 de junio de 2015 (rec. núm. 1551/2014 –NFJ058665–) que, cuando una liquidación es anulada por razones de fondo, la Administración puede dictar una nueva liquidación en sustitución de la anulada, pero ello no supone una retroacción de actuaciones. Por tanto, esta segunda liquidación solo es posible en tanto se pueda dictar por la Administración, sin tramitar otra vez el procedimiento, sin completar la instrucción y siempre que no medie la prescripción.

En estos casos, y como el propio TS venía entendiendo, la nueva liquidación que se dicte no supone un nuevo ejercicio de la potestad comprobadora. La nueva liquidación se dictará a la vista del expediente ya instruido sin completarlo. El Alto Tribunal, en su Sentencia de 26 de febrero de 2015 (rec. núm. 754/2014 –NFJ059863–), afirmaba la tesis de que la nueva liquidación debe dictarse sobre la base de los datos que ya figuran en el expediente sin reconstruir este. Como apuntan Delgado Pacheco y Cudero (2024), el nuevo procedimiento es en realidad una consecuencia de la sentencia o resolución dictadas:

ya que el anterior procedimiento constituye el marco ineludible de la nueva actuación, que no debe ser considerada como nueva y distinta, sino que se debe ceñir –únicamente– a lo estrictamente necesario para dictar ese nuevo acto, ya con arreglo a derecho, a la vista de los términos en que se haya producido la anulación del primero.

No obstante, esta tesis ha experimentado un cambio importante con las recientes Sentencias del TS de 3 de abril de 2024 (rec. núm. 8287/2022 –NFJ092717–) y de 5 de abril de 2024 (rec. núm. 96/2023 –NFJ092747–), en las cuales se reconoce la posibilidad de que la nueva liquidación que se dicte pueda adoptarse tras un nuevo procedimiento. Así, en el FJ 4 de la Sentencia de 5 de abril de 2024 se dispone que:

En aplicación de la jurisprudencia expuesta, tras la anulación total de una liquidación tributaria por vicio sustantivo, cabe la práctica de una nueva liquidación iniciándose por la Administración un nuevo procedimiento de inspección, si se considera necesario, dictándose el nuevo acuerdo de liquidación en el ejercicio de la potestad tributaria que le corresponde, teniendo como límites que su potestad no haya prescrito, la *reformatio in peius* y la reincidencia o contumacia en el mismo error.

Y también en el FJ 4 de la de 3 de abril se dice que:

El hecho de que esa Sala haya dicho que puede dictar la nueva liquidación, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, no significa, si quiere adecuar plenamente la nueva liquidación al ordenamiento jurídico, que no pueda, si lo considera necesario, incoar un nuevo procedimiento y realizar en el seno del mismo los actos de instrucción pertinente para dictar, como dice esa Sala, *un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad está viva*.

En suma, se entiende que, en los supuestos de anulación total de la liquidación por razones de fondo, la nueva liquidación no es puramente ejecutoria, como en los casos de estimación parcial, sino que constituye el ejercicio de una potestad tributaria. Lo que supone que la nueva liquidación no queda sometida a las normas sobre plazos para realizar la ejecución (para resoluciones económico-administrativas, los arts. 239.3 de la LGT y 66.2 del Reglamento general de revisión), siendo su único límite que la potestad administrativa no haya prescrito.

En estas situaciones puede, además, plantearse si cabe un nuevo procedimiento para dictar una nueva resolución sancionadora. Y es aquí donde puede operar el *non bis in idem* en su vertiente procedimental. A ello vamos a referirnos a continuación.

4. El juego del principio *non bis in idem* procedimental en cada uno de estos supuestos

El *non bis in idem* procedimental veda la incoación de un segundo procedimiento sancionador. En este sentido, la jurisprudencia tradicional, que perfiló la vertiente procedimental del principio *non bis in idem*, entendía que nunca procedía la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador ante el mismo sujeto y por los mismos hechos. Valgan como ejemplos las Sentencias del TS de 6 de noviembre y 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3611/2013 –NFJ057176–) y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 5 de noviembre de 2015 (RG 3142/2013 –NFJ060989–). Esta jurisprudencia y doctrina se refieren a situaciones en las que, eventualmente, podría habilitarse este segundo procedimiento, bien porque la sanción había sido anulada, o bien porque lo que se ha anulado es la liquidación, dejando la sanción total o parcialmente sin efecto.

No obstante, es necesario ver los efectos sobre la sanción de cada uno de los supuestos de resolución anulatoria. Esto es, cómo afecta a una sanción que una resolución económico-administrativa sea estimatoria total por motivos de fondo, parcialmente estimatoria por motivos sustanciales y/o estimatoria por defectos de forma. La cuestión es saber en cuáles de estas situaciones puede hablarse de un segundo procedimiento sancionador con idéntico fundamento que el primero, desplegando sus efectos la regla del *non bis in idem*.

Y en este sentido, la Sentencia de 15 de enero de 2024 aquí glosada, aunque hace referencia a diversas situaciones en las que se anula la sanción, dice en su FJ 4 que es necesario «categorizar soluciones unitarias a través de doctrinas con proyección general». Y aunque ello deba ser así, y no quepa sucumbir a un excesivo casuismo, hay que empezar tomando en consideración que una resolución económico-administrativa puede disponer exclusivamente la anulación de la sanción, pero también que la necesidad de remover la sanción puede ser una consecuencia derivada de la anulación de la liquidación. Veamos las diversas situaciones por separado.

4.1. Anulación de la liquidación por motivos de fondo, con confirmación o sin anulación expresa de la sanción

Cabe centrarse, en primer lugar, en el supuesto en que la resolución económico-administrativa estima parcialmente el recurso, anulando en parte la liquidación, para que la Administración dicte una nueva tomando en consideración las directrices del fallo.

Se trata de un caso que ha suscitado, tradicionalmente, ciertas dudas, ya que surge el dilema de si debe anularse la sanción o si esta, simplemente, debe ser objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota defraudada que resulte de la liquidación practicada. Es una cuestión a la que se ha enfrentado el TS en la Sentencia 1328/2023, de 25 de octubre (rec. núm. 1712/2022 –NFJ091274–), con los precedentes de las Sentencias 1188/2020, de 21 de septiembre (rec. de cas. núm. 5684/2017 –NFJ079211–), 626/2021, de 5 de mayo (rec. de cas. núm. 470/2020 –NFJ082191–), y 424/2022, de 6 de abril (rec. de cas. núm. 2054/2020 –NFJ085856–).

En la Sentencia de 25 de octubre de 2023, el TS entiende que la anulación de una liquidación por motivos de fondo, cuando responde a lo que se denomina una «estimación parcial», no lleva consigo automáticamente la anulación de la sanción, siempre y cuando no se modifiquen los elementos objetivo y subjetivo de la infracción. En tales casos puede no producirse la anulación de la sanción o, incluso, la sanción puede resultar confirmada, previo análisis de los elementos fácticos y jurídicos de la infracción. En tales circunstancias, y en palabras del Alto Tribunal, la nueva liquidación que se dicta en ejecución de la resolución del tribunal económico-administrativo puede conllevar que la sanción se *adapte cuantitativamente* a esa nueva liquidación en ejecución de lo resuelto por el órgano revisor. En suma, de lo que se trataría sería de acomodar el importe de la sanción a la nueva liquidación.

Para el tribunal, el hecho de que se trate de una adaptación cuantitativa excluye que se pueda afirmar que se está ejerciendo nuevamente la potestad sancionadora y que, por consiguiente, que se está reiterando un procedimiento sancionador con idéntico fundamento que el anterior. Por tanto, no cabría la posibilidad de invocar el principio *non bis in idem* en su vertiente procedimental. Y ello, en tanto, como dice la sentencia del TS de 21 de septiembre de 2020, «no nos encontramos ante un nuevo procedimiento sancionador [...] sino ante la ejecución de una determinada resolución de un tribunal económico administrativo».

Así pues, en una situación como la descrita, no cabe hablar de un procedimiento nuevo con fundamento similar al primero, por lo que no tendría sentido que opere el *non bis in idem* para evitar que ese segundo procedimiento se proyecte también en el ámbito sancionador. Como ha señalado el Alto Tribunal:

No hay 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. núm. 1094/2017 –NFJ069330–]).

Para el tribunal, anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria puede, en ejecución de la resolución anulatoria, dictar una nueva resolución que sustituya a la anulada. Y puede adoptar una nueva resolución sancionadora conforme a lo indicado por el tribunal económico-administrativo en su resolución y en ejecución de la misma (Sentencias del TS de 5 de mayo del 2021 [rec. núm. 470/2020 –NFJ082191–] y de 21 de septiembre del 2020 [rec. núm. 5684/2017 –NFJ079211–]).

Por tanto, no concurriría, en este caso, un segundo procedimiento con igual fundamento que el primero, porque no habría, en puridad, *segundo procedimiento*. Tampoco se estarían reabriendo los mismos procedimientos sancionadores en los que se impusieron las sanciones anuladas. Y la Administración podría, en este caso, dictar una nueva resolución que sustituya a la anulada. Resultaría aquí de aplicación el plazo de un mes previsto en los artículos 239.3 de la LGT y 66.2 del Reglamento general de revisión, siendo su único límite que la potestad administrativa no haya prescrito, no exigiéndose intereses de demora en caso de incumplimiento (Sentencia del TS de 5 de mayo de 2021 [rec. cas. núm. 470/2020 –NFJ082191–]).

Estaríamos, por tanto, ante un supuesto donde no operaría el *non bis in idem*, que deriva de principios constitucionales. Lógicamente, la interpretación de estas situaciones ha de ser restrictiva. Por lo que la admisibilidad de la propuesta del Supremo, manifestada especialmente en la Sentencia de 25 de octubre de 2023, depende de que se maneje un concepto estricto de *ajuste cuantitativo de la sanción*, excluyendo del mismo cualquier alteración de la sanción inicialmente adoptada que suponga reconstruir el procedimiento sancionador. Y ello, en tanto si esa reconstrucción tuviera lugar, habría que admitir la posible concurrencia de una duplicidad de procedimientos con identidad de fundamento, vedada por la versión procedimental del *non bis in idem*.

4.2. Nulidad de la sanción como consecuencia de una estimación parcial que también anula la liquidación por razones de fondo

Cuestión distinta es que la resolución económico-administrativa anule la liquidación y haga lo propio con la sanción y, en ambos casos, lo haga por razones de fondo. Por ejemplo, por entender que no hay hecho imponible o que el mismo concurre en su modalidad exenta o que el derecho a liquidar ha prescrito.

Por una parte, debemos dejar de lado el supuesto en el que la anulación de la sanción se debe a que la liquidación carece de total fundamento. Lo que es tanto como decir que no presentan demasiado problema los casos en los que no se puede volver a sancionar porque no se puede volver a liquidar. Son supuestos en los que puede producirse una situación en la que una resolución económico-administrativa anula tanto la liquidación como la sanción y lo hace de modo definitivo y sin posibilidad de volver a liquidar porque la resolución dispone que la Administración carece de fundamento para ello.

Diferente es el caso en el que se anula la liquidación por cuestiones de fondo, pero el tribunal económico-administrativo declara también nula la sanción. Se trata de una situación que acaecerá con frecuencia, porque uno de los supuestos de acumulación de reclamaciones económico-administrativas previsto en el artículo 230.1 de la LGT es el contemplado en la letra d), que dispone la acumulación en el caso de una reclamación interpuesta contra una sanción si también se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive.

En estas situaciones, igual que en los casos en los que se anula la liquidación sin anulación expresa de la sanción, aunque la misma deba ser *reajustada*, el TS ha descartado que el principio de *non bis in idem* en su vertiente procedimental impida dictar una nueva sanción.

Así lo viene afirmando el TS, con singular énfasis en la Sentencia de 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3611/2013 –NFJ057176–). En esta resolución se plantea un supuesto en el que se anula una liquidación al no haber aplicado la Inspección la corrección monetaria prevista en el artículo 15.10 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades⁵, ordenándose una

⁵ Este apartado 10 del artículo 15 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto-legislativo 4/2004, de 5 de marzo, fue suprimido con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008 por la disposición adicional octava.1.4 y 5 de la Ley 16/2007, de 4 de julio. El precepto disponía que:

A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los bienes inmuebles transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a aquéllos por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- b) La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.

nueva liquidación, «sin perjuicio de que en función de la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación que se practique se dicte la correspondiente sanción». El tribunal descarta que se infrinja el principio *non bis in idem* en su vertiente procesal porque no cabría interpretar que la ejecución de la resolución del TEAC implicaba reabrir el mismo procedimiento sancionador. Y ello, en tanto 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». Para el TS, del mismo modo que la Administración 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».

Si una nueva liquidación, que no sea fruto de una retroacción de actuaciones, puede dictarse si no ha prescrito el derecho de la Administración, se podrá también *ajustar* la sanción. Ajuste que presupone que no se está instruyendo un nuevo procedimiento sancionador, lo que conlleva un escenario ajeno al principio de *non bis in idem* en su vertiente procedimental.

Sobre esta cuestión ha incidido la Sentencia del TS de 27 de septiembre de 2022 (rec. núm. 5625/2020 –NFJ087521–). Se trata de una resolución judicial que tuvo una gran importancia porque, en su momento, supuso un cambio de criterio, al resolver la cuestión del plazo para llevar a cabo una ejecución resultante de la anulación de una liquidación por motivos de fondo. Dice esta sentencia en su FJ 9 que:

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.

c) La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado por:

1.º En el numerador: el patrimonio neto.

2.º en el denominador: el patrimonio neto más pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Esta sentencia se enfrenta a una situación en la que se anula una liquidación como consecuencia de un error material en el cómputo del consumo eléctrico, que había sido tomado como uno de los parámetros para cuantificar la base imponible mediante el método de estimación indirecta. La resolución determina también la anulación de las sanciones que se habían impuesto. Dado que no se produjo, técnicamente, una retroacción de actuaciones, porque la estimación parcial fue por motivos de fondo, entiende el Supremo que, en este caso, procede responder a la nulidad de las sanciones, adecuando su importe al de la cuantía de la nueva liquidación. Lo que supone que no hay un segundo procedimiento con igual fundamento que el primero y que, por tanto, no opera el principio *non bis in idem* en su faceta procedimental.

Como podemos ver, la doctrina del TS, a la hora de consolidar la aplicación del principio *non bis in idem* procedimental, avanza desde los supuestos en los que se anula solo la liquidación y se afirma que no opera tal principio cuando la Administración se limita a *adaptar* la cuantía de la sanción al nuevo importe de la liquidación hasta los casos en los que la sanción es anulada por motivos de fondo, juntamente con la liquidación. En estas situaciones, la clave para excluir el *non bis in idem* es que no haya una auténtica retroacción de actuaciones.

Estas sentencias despejan el terreno para asentar la doctrina que va a consagrar el TS en su Resolución de 15 de enero de 2024 que nos ocupa. La interdicción de un nuevo procedimiento sancionador desde la óptica del principio *non bis in idem* procedimental se vincula a la existencia o no de retroacción de actuaciones. Cuando hay retroacción surge un escenario propicio a una duplicidad de procedimientos sancionadores, ya que será necesario tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento sancionador. Y se desvincula la retroacción y el juego del *non bis in idem* de los supuestos de mera ejecución. Solo se hablará de ejecución cuando se adopte un acto en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna y limitándose la Administración a pronunciar una nueva decisión correcta conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria.

4.3. Anulación de la liquidación y de la sanción por razones de forma, con retroacción de actuaciones

Como hemos apuntado, la jurisprudencia del Supremo propiciaba una interpretación por medio de la cual se llegaría a la conclusión de que la aplicabilidad del principio *non bis in idem* en el ámbito procedimental quedaba confinada a los supuestos de nulidad con retroacción de actuaciones. Tal nulidad tendrá lugar cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados (Sentencia del TS de 9 de diciembre de 1985 –NFJ000117–)⁶. Si bien no debe tratarse de un vicio de especial gravedad, tampoco debe consistir en una mera irregularidad no invalidante⁷.

⁶ Así, la Sentencia de la AN de 24 de septiembre de 2007 (rec. núm. 447/2006 –NFJ027003–) entiende que no hay indefensión en una irregularidad en declaración de impertinencia de las pruebas.

⁷ Y es aquí donde la jurisprudencia menor ha producido una prolija doctrina que, de forma casuística, ha ido aclarando si tal subsanación procede o no. Como muestra, la Sentencia del TSJ de Cantabria de 20 de

En estos casos, cabe la subsanación, para que se dicte un nuevo acto, «cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando la falla procedimental que causó su anulación» (Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2013, rec. núm. 4494/2012 –NFJ053097–). Y la retroacción, como dijimos, supone reconstruir el procedimiento, lo que plantea un escenario distinto al que se da cuando tiene lugar la ejecución de una liquidación siguiendo los criterios de una resolución económico-administrativa.

Y es precisamente esta Sentencia del TS de 15 de enero de 2024 la que se plantea si el principio *non bis in idem* procedimental opera en estas situaciones. Ya no se trata de un ajuste cuantitativo de la sanción y, por tanto, no se trata de una pura ejecución. Y no puede sostenerse que las sanciones, a diferencia de las liquidaciones, den lugar siempre a una ejecución, se haya anulado la liquidación de la que la sanción trae causa por motivos de fondo o de forma. Partiendo de ello, lo primero que afirma el Alto Tribunal en esta sentencia es que su doctrina sobre ejecución de sanciones por vicios sustantivos no es extensible a los supuestos de sanciones que se anulan porque se anula una liquidación por motivos formales y no de fondo.

Y ello, aunque por regla general las resoluciones de los tribunales económico-administrativos declaren la retroacción de actuaciones exclusivamente respecto a las liquidaciones, mientras que la anulación de una sanción responde a que, previamente, se ha anulado la liquidación. Y en los casos de retroacción de actuaciones respecto a la liquidación es frecuente que la resolución económico-administrativa no incluya respecto a las sanciones ninguna indicación de cómo debe proceder la Administración. Es lo que ocurre con los hechos que preceden a la Sentencia de 15 de enero de 2024. La resolución del tribunal económico-administrativo no incorporaba criterio alguno en relación con la nueva sanción ni ordenaba, respecto a la misma, la retroacción de actuaciones. Y cuando la resolución económico-administrativa no señala el momento en el que se entiende producida la infracción del procedimiento sancionador y, por tanto, no da una pauta para la adopción de un nuevo procedimiento para sancionar, la retroacción del procedimiento sancionador no es una alternativa a tomar en consideración. Y ello, en tanto hay que entender que la anulación de una sanción que es consecuencia de la anulación de una liquidación por motivos formales agota, en sí misma, dicha nulidad.

Por tanto, a efectos de que opere el *non bis in idem* procedimental, no es indiferente que la anulación de la liquidación tenga lugar por motivos formales o por razones sustantivas⁸.

octubre de 2005 (rec. núm. 327/2004 –NFJ093405–), según la cual no hay anulabilidad cuando «la omisión del trámite de audiencia debe considerarse una simple irregularidad no invalidante»; la Sentencia del TSJ de Castilla y León (sede en Burgos) de 2 de mayo de 2008 (rec. núm. 166/2007 –NFJ029891–), según la cual no hay razones para declarar la anulabilidad del acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, o la Sentencia de la AN de 21 de julio de 2008 (rec. núm. 598/2006 –NFJ029798–), que no considera relevante la falta de pronunciamiento del TEAC sobre la admisión o no de determinados informes periciales. Por el contrario, sí procedería la subsanación en los casos de omisión del trámite de audiencia cuando la misma provoque indefensión (Sentencia del TSJ de Galicia de 31 de enero de 2007 [rec. núm. 8052/2004 –NFJ093404–]).

⁸ Sin que esté claro cuando una nulidad es por motivo de fondo o de forma, los defectos de forma han sido identificados por el FJ 3 de la Resolución del TEAC de 24 de noviembre (RG 1/2010 –NFJ040839–), al decir que:

No es lo mismo una adaptación de la cuantía de la sanción a la nueva liquidación que se dicte que la adopción de una nueva sanción después de una nueva liquidación consecuencia de una retroacción de actuaciones. Solo en este segundo caso operará el *non bis in idem*.

Ahora bien, teniendo en cuenta que esta regla es consecuencia de exigencias constitucionales ancladas en el artículo 25 de la Constitución, como la tipicidad, y de principios como la proporcionalidad, los supuestos en los que quepa permitir una segunda sanción deben interpretarse de modo estricto y limitarse a los de mera adaptación cuantitativa de la sanción a la nueva liquidación. Esto es, la inobservancia del *non bis in idem* debe ceñirse a supuestos en los cuales la resolución del tribunal económico-administrativo indique al órgano de gestión la necesidad de adecuar la sanción al importe de la nueva liquidación que se debe dictar. La doctrina del TS en esta nueva Sentencia de 15 de enero de 2024 entiende que todo lo que no sea un acomodo de la cuantía de la sanción a la nueva liquidación, porque la anterior fue anulada por razones sustanciales, supone imponer una nueva sanción. Y presupone que se está desplegando un nuevo procedimiento con identidad de sujeto, objeto y fundamento, «a lo que se opone el principio *no bis in idem*» (FJ 4).

5. Conclusiones

Nos hallamos ante una importante sentencia del TS que refuerza la regla según la cual no cabe un segundo pronunciamiento sancionador con identidad de sujetos, objeto y fundamento. Consecuencia de ello, el Alto Tribunal sienta la doctrina de que, en las específicas circunstancias del caso analizado, en el que se anuló un primer acuerdo sancionador como consecuencia exclusiva de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que la sanción traía causa, la dimensión procedimental del principio *non bis in idem* se opone al inicio de un nuevo procedimiento sancionador⁹.

La naturaleza del requisito formal en abstracto como medio de exteriorizar la voluntad y, en definitiva, la sustancia del acto jurídico, se incorpora al moderno derecho administrativo identificándose principalmente con el procedimiento a través del cual se gesta la voluntad de la Administración. Junto a una primera acepción de la forma como integración de la voluntad administrativa, una segunda hace referencia a la exteriorización documental de la misma; por ello en ocasiones se distingue entre la forma en que se integra o produce la voluntad administrativa (procedimiento) y la forma en que dicha voluntad se declara o manifiesta (documento escrito en que se plasma el acto administrativo).

Vid. Falcón y Tella (2011, p. 4).

⁹ Rodríguez Márquez (2022), después de defender la naturaleza sancionadora de ciertos supuestos de responsabilidad, citando para ello la Sentencia del TS de 6 de julio de 2015 (rec. de cas. unif. doc. 3418/2013 –NFJ059217–), señala que:

Aclarado lo anterior, debemos preguntarnos cuáles son las consecuencias de esta naturaleza sancionadora que acabamos de concluir. A nuestro juicio, hay una muy evidente, que es la aplicación a esta clase especial de responsables, de las garantías propias del procedimiento sancionador.

No es la primera vez que la jurisprudencia se pronuncia en el sentido de que la regla de *non bis in idem* en su vertiente procedimental excluye un segundo pronunciamiento en casos de subsanación de defectos de forma. Así, para los casos de anulación por falta de motivación, se entendió que el *non bis in idem* impedía iniciar un nuevo procedimiento sancionador. Es el caso, por ejemplo, de la Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 30 de marzo de 2012 (rec. núm. 855/2010 –NFJ058267–). En esta resolución se abordaba el supuesto de la anulación de una sanción impuesta por la comisión de una infracción leve del artículo 191.2 de la LGT, en tanto el acuerdo sancionador no motivaba adecuadamente el elemento subjetivo de la culpabilidad. La resolución anulatoria señalaba que se determinaba la anulación «sin perjuicio de la práctica de nueva resolución sancionadora, con todas las garantías legales». Pero el tribunal entendió, en el FJ 3 de esta sentencia, que la resolución anulatoria de la sanción «no ha apreciado defecto formal alguno que hubiese ocasionado indefensión al recurrente, y por ello no acuerda la retroacción al momento de producirse el defecto formal». Esto es, se aprecia que no hay una retroacción de actuaciones, lo que no es óbice para que el órgano judicial disponga que no cabe un segundo procedimiento sancionador porque la anulación fue por falta de motivación «como elemento subjetivo de la infracción». Para esta sentencia:

Los principios de seguridad jurídica que proclama el artículo 9.3 de la Constitución, y de congruencia e irrevocabilidad de las resoluciones de los órganos económico administrativos impiden una nueva resolución, a manera de segunda oportunidad, para integrar la falta de motivación del elemento de culpabilidad.

Se rechaza la concurrencia de un segundo procedimiento, en tanto la motivación es el entorno en el que se debe llevar a cabo una valoración de la existencia de culpabilidad. Y, si después se dicta otra sanción, aunque sea para subsanar la falta de motivación, se estaría llevando a cabo una nueva valoración de la culpabilidad, lo que contraviene el *non bis in idem*. Por tanto, el TSJ de Asturias afirma en el citado FJ 3 que:

Se ha de concluir que la Administración en materia sancionadora no puede retrotraer actuaciones para cumplimentar o intentar subsanar un vicio de carácter esencial sin un pronunciamiento acorde con dicha normativa, pues, como se viene reiterando, el administrado tiene derecho a no soportar dos procedimientos por el mismo hecho, lo que lleva a la estimación del recurso.

Frente a pronunciamientos de tribunales inferiores como el mencionado, el TS lleva a cabo una interpretación más extensa de la operatividad del *non bis in idem* cuando una liquidación

En particular, nos queremos referir ahora a la aplicación del principio de *non bis in idem* en su vertiente procedimental, impidiendo la exigencia de las sanciones –y con ello, de la responsabilidad– si se ha producido una caducidad previa. Y ello porque no resulta poco habitual, al menos en mi experiencia profesional, que se produzcan caducidades en los procedimientos de declaración de responsabilidad, habida cuenta de su creciente número y mayor complejidad.

haya sido anulada por defectos de forma¹⁰. Se proclama que la prohibición de una nueva sanción por imperativo de este principio se dará cuando concorra retroacción de actuaciones sin que se haya realizado ninguna valoración por parte del tribunal económico-administrativo sobre la sanción. Lo que lleva al propio TS a efectuar un curioso llamado a los tribunales económico-administrativos diciendo en su FJ 4 que «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».

Decimos «curioso» en tanto, en los casos en los que el tribunal económico-administrativo anula una liquidación, la preferencia lógica de las materias formales impide entrar en el fondo del asunto y hacer consideraciones que vayan más allá de las relativas a los motivos procedimentales que abocaron a la anulación. Así lo ha puesto de manifiesto el TEAC, por ejemplo, en la Resolución de 29 de junio de 2010 (RG 229/2009 –NFJ038869–), en cuyo FJ 7 dice que, cuando concurre un vicio formal, «el órgano de reclamación acuerda la retroacción con el fin de precisar la actuación administrativa conservada sin entrar a analizar el fondo del asunto». Y en Resolución de 12 de diciembre de 2023 (RG 7616/2021 –NFJ091590–) dice que es:

doctrina de este Tribunal Central que cuando un órgano económico-administrativo aprecia en el acto impugnado un defecto formal invalidante del acto y anula el acto por dicho motivo ordenando la retroacción de actuaciones al momento de comisión de dicho defecto, debe abstenerse de realizar pronunciamientos sobre las cuestiones de fondo, en respeto al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos y para evitar incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos encargados de la aplicación de los tributos.

Por tanto, la sentencia concreta la dimensión real del *non bis in idem* procedimental cuando entiende que el mismo va ligado a anulaciones de sanciones que son consecuencia de que previamente se ha anulado una liquidación por defectos de forma con retroacción de actuaciones. Si la resolución no especifica las consecuencias que, en el plano sancionador, proyecta la nulidad de la liquidación, el principio *non bis in idem* procedimental operará plenamente. Será lo que corresponda en tanto el tribunal económico-administrativo no puede pronunciarse sobre ninguna cuestión de la liquidación ni tampoco de la sanción.

En consecuencia, lo que se dice es que no cabe dictar una segunda sanción en supuestos de anulación por defectos de forma con retroacción de actuaciones cuando la resolución

¹⁰ Partimos para ello del presupuesto de que, como ha señalado el TS, el requisito de la motivación como un elemento meramente formal es una causa que posibilita la retroacción de las actuaciones (Sentencias del TS de 24 de mayo de 2010, rec. de cas. núm. 35/2009 [NFJ039264]; 19 de septiembre de 2008, rec. de cas. núm. 533/2004 [NFJ034847], y 22 de septiembre de 2008, res. de cas. núm. 1/2004 [NFJ030790], entre otras. *Vid.* al respecto Ruiz Garijo (2015, p. 220).

económico-administrativa no haya dispuesto nada respecto a la sanción. Pero, a nuestro juicio, no cabe legitimar una interpretación *a contrario sensu*. Una interpretación según la cual puede dictarse una segunda resolución sancionadora, sin condicionante alguno, cuando la anulación de la liquidación y de la sanción tengan lugar por motivos sustanciales y no formales. Esto es, no cabría concluir que en este caso nunca opera el *non bis in idem*.

Y ello, en tanto la doctrina del TS que exime de la aplicación del *non bis in idem* procedimental se circunscribe a supuestos en los que la nueva sanción pretende una adaptación de la misma a la cuantía derivada de la nueva liquidación. Esto es, no es predicable de todos los supuestos en los que se anula la liquidación o la sanción por motivos materiales. No conviene olvidar que una resolución económico-administrativa, que determine una anulación de una liquidación y una sanción por motivos de fondo, expresará y fundamentará el ilícito que comporta la nulidad declarada, señalando los criterios para su ejecución. Pero todo ello sin olvidar que, para tal ejecución, es competente la Administración gestora, para lo que dispone de sus potestades legales, sin necesitar que los tribunales económicos-administrativos:

la habiliten o le prejuzguen sobre su actuación futura, pues le corresponde a ésta de forma ínsita en base al principio de autotutela y a su exclusiva competencia para producir y ejecutar los actos administrativos en cumplimiento de sus fines (Falcón y Tella, 2011, p. 4).

Y cuando, para ello, la Administración acuda a su potestad sancionadora, el principio *non bis in idem* en su versión procedimental tendrá toda su vigencia para embridar las facultades sancionadoras y limitar la posibilidad de incoar un nuevo procedimiento sancionador existiendo identidad de objeto, sujeto y fundamento respecto a otro procedimiento anterior. Sin que esta vigencia del principio pueda excluirse de modo genérico por el simple hecho de que la liquidación y la sanción hayan sido anuladas por motivos sustanciales y no de forma.

Referencias bibliográficas

Aparicio Pérez, J., Baena Aguilar, A., García de la Mora, L. y Martínez Lago, M. Á. (1991). *Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica*. Lex Nova.

Aragoneses Beltrán, E. (1995). *La reforma de la Ley general tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*. Cedecs.

Bosch Cholbi, J. L. (2011). Matización a la posibilidad de ordenar jurídicamente la retroacción de actuaciones tributarias cuando se anula una liquidación tributaria. *Tribuna Fiscal*, 250-251.

Delgado Pacheco, A. y Cudero, J. (7 de mayo de 2024). Cuál es la lógica procesal del

llamado doble tiro en el ámbito tributario. *Blog Tributario Garrigues*. <https://blog-tributario.garrigues.com/procedimiento/cual-es-la-logica-procesal-del-llamado-doble-tiro-en-el-ambito-tributario>

Falcón y Tella, R. (2011). La improcedencia de ordenar la retroacción de actuaciones cuando la liquidación se anula por razones de fondo. STS 7 abril 2011. *Quincena Fiscal*, 15-16.

García Díez, C. (2014). Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 379, 83-140. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2014.6261>

Nicolau Reig, N. (2011). La retroacción de actuaciones por parte de los tribunales económico-administrativos: potestades y límites. *Aranzadi Doctrinal*, 5.

Puerta Arrúe, A. (2012). La retroacción de actuaciones inspectoras en las resolucio-

nes económico-administrativas o judiciales a la luz de las recientes sentencias del Tribunal Supremo. Artículo 150.5 de la Ley general tributaria. *Hacienda Canaria*, 37.

Rodríguez Márquez, J. (11 de enero de 2022). La naturaleza sancionadora de los supuestos de responsabilidad vinculados a la participación en un ilícito. *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. <https://www.politica-fiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/la-naturaleza-sancionadora-de-los-supuestos-de-responsabilidad-vinculados-a-la-participacion-en-un-ilicito-consecuencias>

Ruiz Garijo, M. (2015). Defectos de motivación y retroacción de las actuaciones ordenada por los tribunales económico-administrativos. (Análisis de la RTEAC de 12 de marzo de 2015, RG 4203/2014). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 386, 215-220. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/5015>

César García Novoa. Licenciado y doctor en Derecho. Premio Extraordinario de Licenciatura. Diplomado en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela. Catedrático de la Universidad de Santiago de Compostela desde 2001. Consejero académico de Cremades & Calvo Sotelo. Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario desde el 18 de febrero de 2010 hasta el 30 de junio de 2013. Participante en congresos internacionales y cursos (CIDTI de la Universidad Austral de Buenos Aires, *Summer Tax Course* de la Universidad de Harvard, Curso de Derecho Tributario del ICDT en Colombia y numerosas maestrías en diversos países). Director del Curso de Perfeccionamiento en Fiscalidad Internacional en la Universidad de Santiago. Miembro honorífico de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Academia de Jurisprudencia de Venezuela, Academia Tributaria das Américas, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios e Instituto Peruano de Derecho Tributario. Miembro del Consejo de Redacción de la revista *Nueva Fiscalidad* (España), *Revista Argentina de Derecho Tributario* (Argentina) y de la *Revista del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, *Información Fiscal*, *Nuevo Fiscalidad* y *Revista Tributaria de las Américas*. Cofundador del blog tributario *Taxlandia*. Miembro de la Asociación Española de Derecho Financiero y de IFA, de la Asociación Española de Profesores de Derecho Financiero y de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Investigador principal del Grupo de Investigación de la Universidad de Santiago de Compostela Red Empresa y Administración y del grupo de investigación de referencia competitiva que es uno de los de mayor producción científica en ciencias sociales y jurídicas de Galicia. <https://orcid.org/0000-0002-9446-4468>. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=267604>. <https://scholar.google.com/citations?hl=en&user=oCqsR7sAAAAJ>