

REITERACIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS, PROCEDIMIENTO SANCIONADOR Y PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM* PROCESAL

Análisis de la STS de 16 de diciembre de 2014, rec. núm. 3611/2013¹

Eva María Cordero González

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo*

1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 16 de diciembre de 2014 [rec. núm. 3611/2013 (NFJ057176)] se refiere de nuevo a los efectos de la anulación de las liquidaciones tributarias y, más en particular, de las sanciones correspondientes cuando, al estimarse parcialmente la reclamación económico-administrativa por motivos sustantivos, se ordena la emisión de una nueva liquidación minorando el importe de la cuota. En estas circunstancias, se plantea si es posible dictar un nuevo acuerdo sancionador reduciendo también el importe de la sanción aplicable o si, por requerirse para ello la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador, se produce la vulneración del principio *ne bis in idem* en su vertiente procesal. El pronunciamiento del TS resulta también relevante al reiterar su doctrina sobre las exigencias de motivación de las sanciones tributarias y poner de manifiesto el «escaso rigor» y «laxitud» en la utilización de la figura de la simulación por parte de la Administración tributaria en un supuesto de mera discrepancia de criterio interpretativo.

La sentencia parte de la regularización practicada en un procedimiento inspector por el impuesto sobre sociedades, ejercicios 2004 y 2005, en relación con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el ya derogado artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. La sociedad, de carácter familiar, había reinvertido los casi treinta y siete millones de euros obtenidos por la venta del inmueble, en el que explotaba un hotel, en la suscripción de acciones de una sociedad de nueva creación. Esta sociedad estaba participada también por otra entidad propiedad de la misma familia, que adquirió las participaciones reinvertiendo igualmente la renta obtenida por la transmisión de otro inmueble. Atendiendo a las características de las entidades participantes en la operación, la Inspección consideró improcedente la deducción por reinversión, al calificar la constitución de la sociedad como un negocio simulado, liquidando una deuda tributaria de más de ocho millones de euros, con la imposición de la correspondiente sanción.

¹ El presente trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación «Conflictividad tributaria: causas y soluciones en un contexto de reformas» (DER 2014-59268-P), del Programa Estatal de Fomento de la Investigación Científica y Técnica de Excelencia.

Interpuesta reclamación económico-administrativa, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la estimó parcialmente en Resolución de 23 de noviembre de 2010, ordenando dictar nuevo acuerdo de liquidación para aplicar la corrección por depreciación monetaria en el cálculo de la renta derivada de la transmisión del inmueble. El TEAC anuló también la sanción correspondiente «al haberse anulado la liquidación a la que se asocia, sin perjuicio de que, en función de la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación que se practique, se dicte la correspondiente sanción». La Audiencia Nacional (AN), en Sentencia de 17 de octubre de 2013 [rec. núm. 32/2011 (NFJ052992)], desestimó el recurso planteado en relación con la regularización, confirmando la existencia de simulación, pero declaró la nulidad parcial de la resolución del TEAC en relación con la sanción, considerando que la Administración no podía *retrotraer* actuaciones para subsanar un vicio esencial sin vulnerar el principio *ne bis in idem* en su vertiente procesal, «pues el administrado tiene derecho a no soportar dos procedimientos por el mismo hecho».

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En su Sentencia de 16 de diciembre de 2014, el TS estima el recurso promovido por la Administración General del Estado frente al pronunciamiento de la AN, afirmando la posibilidad de que la Administración *vuelva a dictar acuerdo sancionador* una vez practicada la nueva liquidación. La imposición de la sanción *no* supone la *reapertura del procedimiento sancionador anterior*, porque lo imposibilita el artículo 66.2, segundo párrafo del Reglamento General de Revisión en vía Administrativa, Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, ni implica la *retroacción de actuaciones*, solo prevista para la anulación por motivos formales tratándose, además, de vicios que hubieran minorado las posibilidades de defensa del reclamante, de conformidad con el artículo 239.3, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria (LGT).

Es posible, sin embargo, dictar *nuevo acuerdo sancionador adaptando su cuantía* a la cuota resultante de la nueva liquidación, *sin necesidad de iniciar e instruir un nuevo procedimiento sancionador*. El TS afirma esta posibilidad teniendo en cuenta que la resolución del TEAC había confirmado la sanción tras analizar la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos de la conducta infractora, anulándola solo en la medida en que su cuantía debía adaptarse a la nueva liquidación. Se distingue expresamente este supuesto del contemplado en la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2008 [núm. 1447/2007 (NFJ030615)] referida a la anulación de una sanción tras haberse dictado nueva liquidación resultado de una tasación pericial contradictoria. En este caso, el TEAC rechazó que el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) pudiera ejecutarse «rectificando» el acuerdo sancionador y reduciendo simplemente su importe pues, al no haberse pronunciado el TEAR sobre la culpabilidad y graduación de la sanción, ejecutar el fallo sin tramitar el procedimiento suponía la imposición de una sanción definitiva impugnabile solo por el cauce del incidente de ejecución, privando al recurrente de la primera instancia en vía administrativa.

Existiendo pronunciamiento previo del órgano económico-administrativo sobre los aspectos materiales de la sanción, se confirma la posibilidad de emitir un nuevo acuerdo sancionador sin tramitar de nuevo el procedimiento, excluyéndose a rádice la vulneración del principio *ne bis in idem*

procesal. A este aspecto se refiere el voto particular concurrente del magistrado don Ángel Aguillo Avilés, que rechaza que el acuerdo sancionador pueda dictarse sin sujeción a procedimiento alguno.

Al estimar el recurso frente a la sentencia de la AN, el TS entra a analizar el resto de las alegaciones realizadas frente a la sanción en la instancia anterior, considerándola improcedente. Por una parte, se estima insuficientemente acreditada la culpabilidad por el mero reflejo de las siguientes circunstancias en el acuerdo sancionador: falta de ingreso de la deuda, disponibilidad de asesoramiento especializado, falta de concurrencia de las causas de exclusión de la responsabilidad del artículo 179.2 y 3 de la LGT, claridad de la norma aplicable e inaplicación del criterio publicado por la Dirección General de Tributos (DGT) sobre su interpretación. Por otra parte, el TS rechaza la concurrencia del engaño u ocultación propios de la simulación en la canalización de la deducción a través de la nueva sociedad, concluyendo que no cabe apreciar siquiera culpa leve sino una mera «discrepancia de criterio interpretativo sobre una materia que ha requerido varios pronunciamientos administrativos para precisarla y ha sido objeto de sucesivas Leyes aclaratorias».

3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia comentada aborda una dimensión poco desarrollada hasta el momento por la jurisprudencia del TS sobre los efectos de la anulación de las liquidaciones tributarias sobre la potestad sancionadora. Se plantea, en síntesis, si rige en este ámbito una suerte de «tiro único» sancionador derivado de la prohibición del *ne bis in idem*, en su vertiente procesal.

Como es sabido, este principio se considera un derecho fundamental por el Tribunal Constitucional (TC) e impide, en su vertiente material, sancionar en más de una ocasión al mismo sujeto, por el mismo hecho y con idéntico fundamento. Se trata de evitar que la acumulación de sanciones provoque una reacción punitiva desproporcionada que quiebre la garantía de la previsibilidad e implique la imposición de una sanción no prevista legalmente, vulnerando el principio de tipicidad y reserva de ley del artículo 25.1 de la Constitución [SSTC 177/1999, de 11 de octubre (NFJ008105), 2/2003, de 16 de enero (NCJ041689) y 229/2003, de 18 de diciembre (NCJ040810)].

En su vertiente procesal, el citado principio proscribire la duplicidad de procedimientos sancionadores en los que concurra la triple identidad antes aludida, aunque sus implicaciones resultan más imprecisas. Su fundamento se encuentra en el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), la intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes y la denominada cosa juzgada material, de manera que ante «lo definitivamente resuelto por un órgano judicial no cabe iniciar (...) un nuevo procedimiento, y si así se hiciera se menoscabaría, sin duda, la tutela judicial dispensada por la anterior resolución firme» (STC 159/1987, F. 2). La primera concreción de este principio es, así pues, «la regla de la preferencia (...) de la autoridad judicial penal sobre la Administración (...) en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser no solo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código Penal» [SSTC 2/2003, de 16 de enero, F. 3 c) (NCJ041689) y 229/2003, de 18 de diciembre (NCJ040810)]. Como otras de sus manifestaciones se han destacado la necesidad de que la Administración respete la cosa juzgada y la prohibición de un doble pronunciamiento sobre los mismos hechos (MARTÍNEZ MUÑOZ).

El TC ha señalado que la prohibición opera también dentro de cada uno de estos ordenamientos –penal y administrativo– «en sí mismos considerados», proscribiendo respectivamente la duplicidad de penas y de procesos penales y la pluralidad de sanciones administrativas y de procedimientos sancionadores cuando exista la triple identidad antes aludida [STC 188/2005, de 7 de julio (NCJ040608)]. De este modo, no es posible proceder a un nuevo enjuiciamiento penal si el primer proceso ha concluido con una resolución *de fondo firme con efecto de cosa juzgada*, ya sea absoluta o condenatoria [SSTC 2/2003, de 16 de enero (NCJ041689), 69/2010, de 18 de octubre (NCJ053004), o 218/2007, de 8 de octubre (NCJ042487)].

Sobre la operatividad de este principio en el derecho tributario sancionador existen varias interpretaciones, debiendo distinguirse dos tipos de situaciones:

1. La primera, en aquellos casos en los que la *sanción* se anula por defectos intrínsecos del procedimiento o acuerdo sancionador y no es consecuencia de la anulación de la liquidación tributaria. En estos supuestos, se han distinguido dos posturas:

La AN [Sentencia de 27 de mayo de 2009, rec. núm. 152/2006 (NFJ058459)] ha sostenido la tesis del «tiro único» aplicado a las sanciones, según la cual, una vez anulada la sanción, cualquiera que sea el tipo de vicio que la motive, no puede volver a dictarse una nueva al estar proscribida en el ámbito tributario cualquier duplicación del procedimiento, con fundamento en la regulación de la caducidad del procedimiento sancionador tributario en el artículo 211 de la LGT, que impide el inicio de otro nuevo. La premisa de la que parte la AN resulta, sin embargo, cuestionable no solo por la inexistencia en estos casos de una auténtica resolución de fondo sobre la sanción, sino también porque, al implicar la caducidad la «desaparición jurídica» del procedimiento, difícilmente cabe hablar de duplicidad en su tramitación (MARTÍNEZ GINER). Por otra parte, ni la vigente Ley 30/1992 ni el Proyecto de Ley de Procedimiento Administrativo de las Administraciones Públicas actualmente en tramitación contemplan un precepto equivalente al artículo 211, por lo que la imposibilidad de volver a tramitar el procedimiento se ha visto más bien como una consecuencia de la aplicación del plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2.º de la LGT (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO) para iniciarlo una vez notificada la liquidación, que como una derivación del principio *ne bis in idem*.

La propia AN, en sentencias dictadas sobre otro tipo de sanciones administrativas, en materia de consumo y denominaciones de origen, se ha apartado de la tesis sostenida por el mismo órgano en materia tributaria. Las Sentencias de 19 de diciembre de 2012 (rec. núm. 240/2010), 4 de marzo de 2013 (rec. núm. 316/2011) y de 29 de octubre de 2013 (rec. núm. 114/2011) afirman, en efecto, que la anulación de sanciones por haberse dictado por un órgano incompetente, no impide su subsanación mediante la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador, al producirse la anulación *en vía administrativa y no haberse realizado* «un enjuiciamiento definitivo de la conducta infractora que produzca el efecto de cosa juzgada».

Esta interpretación es coincidente con la realizada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) sobre el artículo 4 del Protocolo núm. 7, que recoge este principio y que, según el

artículo 10.2 de la CE, ha de informar la interpretación de los derechos fundamentales reconocidos en el ámbito interno. Así, en la Sentencia Falkner v. Austria, núm. 6072/02, de 30 de septiembre de 2004, el TEDH rechaza su vulneración cuando, tras haberse impuesto una sanción administrativa por una infracción en materia de seguridad vial, se inicia un procedimiento penal por los mismos hechos, al haberse declarado de oficio la nulidad de la primera por haber sido tramitada por órgano incompetente. El TEDH destaca que, aunque la finalidad del artículo 4 del Protocolo núm. 7 sea la de prohibir la repetición de procedimientos «criminales» concluidos por una decisión *final*, la protección de este artículo no se extiende necesariamente a todos los procedimientos desarrollados frente a los mismos hechos. En particular, ha de ser posible para las autoridades nacionales remediar situaciones en las que actúan erróneamente por falta de competencia. En este caso particular, el TEDH estima que el recurrente fue juzgado solo en una ocasión, en la medida en que el procedimiento anterior fue anulado y la sanción reembolsada.

Nuestro TC ha señalado también que, en rigor, no existe doble proceso cuando el primero hubiera sido anulado en virtud del régimen de recursos reglamentariamente previsto. Baste citar, en este sentido, las Sentencias del TC 2/2003, de 16 de enero (NCJ041689), 69/2010, de 18 de octubre (NCJ053004), y 218/2007, de 8 de octubre (NCJ042487), en la que se concluye que la existencia de una sentencia absolutoria anulada por quebrantamiento de forma no impide el nuevo proceso con la emisión de una sentencia posterior condenatoria.

En derecho tributario sancionador, una vez anulada la sanción administrativa, habrá que atender, por lo tanto, desde nuestro punto de vista, al contenido de la sentencia o resolución que anula el procedimiento sancionador, para determinar si implica un pronunciamiento absolutorio o condenatorio que impida la tramitación de un nuevo procedimiento. En este sentido, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana [Sentencia de 4 de marzo de 2014, rec. núm. 116/2011 (NFJ058269)] ha señalado que si la anulación de la sanción se produce por razones de índole procedimental, no concurren los requisitos necesarios para la aplicación del *bis in idem* procesal. Partiendo de su fundamento en el derecho a la tutela judicial efectiva, la exigencia de que «las resoluciones judiciales se ejecuten en sus propios términos» y el respeto de «la firmeza de esas mismas resoluciones y la intangibilidad de las situaciones jurídicas en ellas declaradas», lo relevante para entender vulnerado este principio es la previa existencia de un pronunciamiento de fondo en fase revisora sobre la procedencia de la sanción, que impediría la nueva tramitación del procedimiento.

Por ello, no cabría iniciar un nuevo procedimiento si el primero hubiera concluido con una resolución *de fondo* firme con efectos de cosa juzgada, expresión que incluiría casos de falta de tipicidad, de vulneración de la presunción de inocencia y de aplicación del *in dubio pro reo*. En este apartado habría que añadir aquellos otros supuestos en que el órgano decisor hubiera incurrido en un «defecto de motivación», tanto si se entiende la expresión «motivación» en su sentido estricto de la debida y jurídica explicación de la decisión como en el lato consistente en que la Administración debe probar los hechos que justifican su acto. También el TEAC, en su reciente Resolución de 5 de febrero de 2015 [núm. 1689/2012 (NFJ057154)], ha rechazado que la retroacción de actuaciones permita validar la insuficiente motivación de una sanción, que no constituye un mero defecto formal sino que supone «que la sanción adolece de los necesarios elementos materiales que constitu-

yen presupuesto de su validez, (...) sin que queda dictar una nueva sanción por dicho tipo infractor y ejercicio». En este sentido se han pronunciado igualmente los TSJ de Madrid, en Sentencia de 17 de septiembre de 2014 [rec. núm. 1055/2012 (NFJ058268)] y de Asturias, en Sentencia de 30 de marzo de 2012 [rec. núm. 855/2010 (NFJ058267)].

Por otra parte, la Resolución del TEAC de 27 de octubre de 2014 [núm. 169/2011 (NFJ056741)] ha destacado en relación con los procedimientos de gestión que, ordenada la retroacción de actuaciones para la subsanación de un defecto de carácter formal, los actos de ejecución de la sentencia o resolución se circunscriben, en el marco del artículo 66.4 del Real Decreto 520/2005 a la anulación formal de acto inicialmente impugnado y de todos los posteriores que traigan su causa del anulado, incluyendo la devolución de las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas. En cambio, los actos posteriores por los que debe continuar el procedimiento hasta su terminación constituyen actuaciones y actos dentro del mismo procedimiento en el que se adoptó el acto anulado, lo que tiene especial relevancia a efectos de la fijación del plazo para su conclusión. Si esta doctrina se considera aplicable al ámbito sancionador, ni siquiera cabría hablar de duplicidad del procedimiento cuando la sanción se anula por motivos formales, pues se trataría del mismo procedimiento, en el que se retrotraen actuaciones.

2. En el caso abordado por la Sentencia de 16 de diciembre de 2014 concurren circunstancias distintas, al ser la anulación de la sanción resultado de la *previa anulación de la liquidación* de la que trae causa. Aunque sin pronunciarse sobre el fondo, diversas sentencias previas del TS han señalado *obiter dicta* que cuando se anula una liquidación y se ordena retrotraer actuaciones no cabe «dejar 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» [STS de 26 de marzo de 2012, rec. núm. 5827/2009 (NFJ046790)]. La misma afirmación se realiza en las Sentencias de 15 y 29 de septiembre de 2014 [rec. núm. 3948/2012 (NFJ056145) y rec. núm. 1014/2013 (NFJ055862)], en las que, a la vez que se confirma que la anulación de una liquidación tributaria por razones de fondo no impide a la Administración liquidar de nuevo, se añade que «la solución se ofrece distinta cuando el acto tributario sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio» antes mencionado.

En el caso analizado por la Sentencia de 16 de diciembre de 2014 existe una resolución administrativa estimatoria por razones sustantivas que anula la liquidación, confirmando la regularización practicada pero corrigiendo una parte de su importe y ordenando, en consecuencia, la práctica de una nueva liquidación en sustitución de aquella y en ejecución de sentencia, que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución. En este contexto es en el que el TS afirma que resulta posible también corregir el importe de la sanción sin necesidad de tramitar de nuevo el procedimiento sancionador, en la medida en que el órgano revisor se pronunció sobre los elementos materiales de la infracción. Compartimos, sin embargo, las observaciones realizadas en el voto particular por el magistrado don Ángel Aguallo Avilés, según el cual la emisión de la correspondiente sanción implicaba necesariamente iniciar un nuevo procedimiento, respetando la tramitación regulada en los artículos 208 a 211 de la LGT. A juicio de este magistrado, en la medida en que concurre un error de Derecho y no un error material, aritmético o de hecho, no

es posible la mera «rectificación» de la liquidación, por no ser aplicable el artículo 66.3 del Real Decreto 520/2005, que permite reformar el contenido de la liquidación o sanción pero solo cuando «la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción». Dado que se trata de nuevos actos administrativos y dependiendo tanto la calificación de la sanción como su cuantía de la liquidación que se dicte, su imposición no puede realizarse «de plano», «prescindiendo de un procedimiento (nuevo) en el que se respeten las garantías esenciales (...), fundamentalmente, la comunicación al obligado tributario de la nueva propuesta de resolución sancionadora, el otorgamiento al mismo de un trámite de audiencia (el art. 24.2 CE exige, fundamentalmente, que el interesado pueda defenderse frente a la sanción antes de que esta le sea impuesta por el órgano competente, para lo cual, como es obvio, debe conocerla previamente) y la notificación de la nueva sanción dictada atendiendo a las alegaciones que se hubieran podido formular, para que el sancionado, si lo estima oportuno, utilice los recursos que el ordenamiento jurídico le proporciona para impugnarla por motivos formales o materiales». Todo ello teniendo en cuenta que, como advierte el voto particular, «una nimia diferencia de la cuota tributaria resultante de la nueva liquidación respecto de la anulada, puede determinar un cambio en la calificación de la infracción (...) y, desde luego, de su cuantía, alteraciones con las que el interesado puede no coincidir y que (...) tiene derecho (legal y constitucional) a combatir ante el órgano de la Inspección tributaria que impone la sanción, y no ante el propio TEAC mediante el cauce del incidente de ejecución contra la sanción». Ello sin perjuicio de que el procedimiento pudiera tramitarse de forma abreviada, de conformidad con el artículo 66.3, párrafo primero, del Real Decreto 520/2005 que establece la conservación de trámites y actuaciones no afectados por la causa de anulación.

Afirmada la necesidad de tramitar un nuevo procedimiento, el TS debiera haberse pronunciado –afirma el voto particular– sobre si esa circunstancia determinaría por sí misma la infracción del *ne bis in idem* en su vertiente procesal. Partiendo del fundamento de este principio en la doctrina del TC y su desarrollo en la doctrina del TEDH, a nuestro modo de ver, la respuesta habría de ser negativa en este caso concreto, por dictarse la nueva liquidación en ejecución de la resolución económico-administrativa o sentencia que confirma en parte la regularización practicada, estimando el recurso solo con carácter parcial. Otros autores han considerado, por otra parte, que en estos supuestos no concurren las tres identidades (hechos, fundamento y sujeto) requeridas para entender vulnerado el principio, en la medida en la que existe otra liquidación distinta de la que inicialmente motivó la sanción (ALMUDÍ CID).

Por otro lado, la sentencia comentada es relevante por reiterar la ya consolidada doctrina del TS sobre las exigencias de motivación de las sanciones tributarias, considerando que el principio de presunción de inocencia no permite que la Administración justifique la culpabilidad por exclusión, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable por no apreciarse la concurrencia de las causas excluyentes de la responsabilidad.

También acierta el Tribunal en las críticas que realiza sobre el uso indebido de la figura de la simulación en la calificación de negocios en los que no concurren los elementos propios de esta figura, según su definición en la LGT. Tanto el TEAC como la AN confirmaron, sin embargo, la tesis de la inspección, aplicando la conocida doctrina de la *simulación de la causa*, considerando como

simuladas la creación y adquisición de las participaciones de la sociedad familiar, en la medida en que resultaban carentes de lógica empresarial y económica más allá de la obtención del ahorro fiscal derivado de la reinversión de los beneficios extraordinarios. Como han destacado numerosos autores, esta doctrina, además de desdibujar las categorías reguladas en los artículos 15 y 16 de la LGT, genera una gran inseguridad jurídica, habida cuenta de las diversas consecuencias que, en el ámbito sancionador, se atribuyen al fraude de ley y a la simulación (FALCÓN Y TELLA y DELGADO PACHECO).

El TS se remite a la doctrina del TC en la Sentencia 120/2005, de 10 de mayo (NFJ019865), para destacar la ocultación y el engaño como elementos clave de la simulación, circunstancias no concurrentes en el caso enjuiciado, en el que la sociedad se había constituido efectivamente y sus participaciones se habían adquirido materializando la reinversión. La propia inspección había descartado la presencia de ocultación en la operación realizada, llegando a reconocer que el obligado había partido de una determinada «interpretación jurídica» del concepto de bienes susceptibles de acogerse a la deducción por reinversión. En estas circunstancias, no es de extrañar que el TS declare sin ambages que esta falta de rigor en la aplicación de los conceptos jurídicos «bien podrá alimentar la idea de que la argumentación del funcionario de la Inspección tiene como finalidad dejar expedita la vía administrativa sancionadora, de un lado, utilizando el inadecuado cauce de la simulación (en lugar del conflicto en la aplicación de la norma tributaria) (...) y de otro, soslayando el mandato legal del artículo 180.1 de la LGT», que establece el deber de pasar el tanto de culpa al orden penal cuando se aprecien indicios de delito, teniendo en cuenta que en este caso particular la cuantía regularizada superaba nada menos que los ocho millones de euros.

Bibliografía

ALGUACIL MARÍ, M. P. [2006]: «La concurrencia de culpabilidad para la imposición de sanciones en los supuestos de simulación», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 14, págs. 13-25.

ALMUDÍ CID, J. [2010]: «Los vicios formales de las sanciones tributarias: efectos procedimentales», *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, tomo II, págs. 1.039 y ss.

DELGADO PACHECO [2004]: «Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española», *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, núm. 35, pág. 2.

FALCÓN Y TELLA [2005]: «Economía de opción, fraude de ley y simulación», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 833/2011, pág. 2 y «El fraude de Ley o "conflicto en la aplicación de la norma" y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005», *Quincena Fiscal*, núms. 12 y 13, parte Editorial.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. [2014]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos.

MARTÍNEZ GINER, L. A. [2004]: «La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 11, págs. 11-35.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. [2011]: «La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea», *Crónica Tributaria*, núm. 139, págs. 107 y ss.

procesal. A este aspecto se refiere el voto particular concurrente del magistrado don Ángel Aguillo Avilés, que rechaza que el acuerdo sancionador pueda dictarse sin sujeción a procedimiento alguno.

Al estimar el recurso frente a la sentencia de la AN, el TS entra a analizar el resto de las alegaciones realizadas frente a la sanción en la instancia anterior, considerándola improcedente. Por una parte, se estima insuficientemente acreditada la culpabilidad por el mero reflejo de las siguientes circunstancias en el acuerdo sancionador: falta de ingreso de la deuda, disponibilidad de asesoramiento especializado, falta de concurrencia de las causas de exclusión de la responsabilidad del artículo 179.2 y 3 de la LGT, claridad de la norma aplicable e inaplicación del criterio publicado por la Dirección General de Tributos (DGT) sobre su interpretación. Por otra parte, el TS rechaza la concurrencia del engaño u ocultación propios de la simulación en la canalización de la deducción a través de la nueva sociedad, concluyendo que no cabe apreciar siquiera culpa leve sino una mera «discrepancia de criterio interpretativo sobre una materia que ha requerido varios pronunciamientos administrativos para precisarla y ha sido objeto de sucesivas Leyes aclaratorias».

3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia comentada aborda una dimensión poco desarrollada hasta el momento por la jurisprudencia del TS sobre los efectos de la anulación de las liquidaciones tributarias sobre la potestad sancionadora. Se plantea, en síntesis, si rige en este ámbito una suerte de «tiro único» sancionador derivado de la prohibición del *ne bis in idem*, en su vertiente procesal.

Como es sabido, este principio se considera un derecho fundamental por el Tribunal Constitucional (TC) e impide, en su vertiente material, sancionar en más de una ocasión al mismo sujeto, por el mismo hecho y con idéntico fundamento. Se trata de evitar que la acumulación de sanciones provoque una reacción punitiva desproporcionada que quiebre la garantía de la previsibilidad e implique la imposición de una sanción no prevista legalmente, vulnerando el principio de tipicidad y reserva de ley del artículo 25.1 de la Constitución [SSTC 177/1999, de 11 de octubre (NFJ008105), 2/2003, de 16 de enero (NCJ041689) y 229/2003, de 18 de diciembre (NCJ040810)].

En su vertiente procesal, el citado principio proscribía la duplicidad de procedimientos sancionadores en los que concurra la triple identidad antes aludida, aunque sus implicaciones resultan más imprecisas. Su fundamento se encuentra en el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), la intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes y la denominada cosa juzgada material, de manera que ante «lo definitivamente resuelto por un órgano judicial no cabe iniciar (...) un nuevo procedimiento, y si así se hiciera se menoscabaría, sin duda, la tutela judicial dispensada por la anterior resolución firme» (STC 159/1987, F. 2). La primera concreción de este principio es, así pues, «la regla de la preferencia (...) de la autoridad judicial penal sobre la Administración (...) en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser no solo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código Penal» [SSTC 2/2003, de 16 de enero, F. 3 c) (NCJ041689) y 229/2003, de 18 de diciembre (NCJ040810)]. Como otras de sus manifestaciones se han destacado la necesidad de que la Administración respete la cosa juzgada y la prohibición de un doble pronunciamiento sobre los mismos hechos (MARTÍNEZ MUÑOZ).

El TC ha señalado que la prohibición opera también dentro de cada uno de estos ordenamientos –penal y administrativo– «en sí mismos considerados», proscribiendo respectivamente la duplicidad de penas y de procesos penales y la pluralidad de sanciones administrativas y de procedimientos sancionadores cuando exista la triple identidad antes aludida [STC 188/2005, de 7 de julio (NCJ040608)]. De este modo, no es posible proceder a un nuevo enjuiciamiento penal si el primer proceso ha concluido con una resolución *de fondo firme con efecto de cosa juzgada*, ya sea absoluta o condenatoria [SSTC 2/2003, de 16 de enero (NCJ041689), 69/2010, de 18 de octubre (NCJ053004), o 218/2007, de 8 de octubre (NCJ042487)].

Sobre la operatividad de este principio en el derecho tributario sancionador existen varias interpretaciones, debiendo distinguirse dos tipos de situaciones:

1. La primera, en aquellos casos en los que la *sanción* se anula por defectos intrínsecos del procedimiento o acuerdo sancionador y no es consecuencia de la anulación de la liquidación tributaria. En estos supuestos, se han distinguido dos posturas:

La AN [Sentencia de 27 de mayo de 2009, rec. núm. 152/2006 (NFJ058459)] ha sostenido la tesis del «tiro único» aplicado a las sanciones, según la cual, una vez anulada la sanción, cualquiera que sea el tipo de vicio que la motive, no puede volver a dictarse una nueva al estar proscribida en el ámbito tributario cualquier duplicación del procedimiento, con fundamento en la regulación de la caducidad del procedimiento sancionador tributario en el artículo 211 de la LGT, que impide el inicio de otro nuevo. La premisa de la que parte la AN resulta, sin embargo, cuestionable no solo por la inexistencia en estos casos de una auténtica resolución de fondo sobre la sanción, sino también porque, al implicar la caducidad la «desaparición jurídica» del procedimiento, difícilmente cabe hablar de duplicidad en su tramitación (MARTÍNEZ GINER). Por otra parte, ni la vigente Ley 30/1992 ni el Proyecto de Ley de Procedimiento Administrativo de las Administraciones Públicas actualmente en tramitación contemplan un precepto equivalente al artículo 211, por lo que la imposibilidad de volver a tramitar el procedimiento se ha visto más bien como una consecuencia de la aplicación del plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2.º de la LGT (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO) para iniciarlo una vez notificada la liquidación, que como una derivación del principio *ne bis in idem*.

La propia AN, en sentencias dictadas sobre otro tipo de sanciones administrativas, en materia de consumo y denominaciones de origen, se ha apartado de la tesis sostenida por el mismo órgano en materia tributaria. Las Sentencias de 19 de diciembre de 2012 (rec. núm. 240/2010), 4 de marzo de 2013 (rec. núm. 316/2011) y de 29 de octubre de 2013 (rec. núm. 114/2011) afirman, en efecto, que la anulación de sanciones por haberse dictado por un órgano incompetente, no impide su subsanación mediante la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador, al producirse la anulación *en vía administrativa y no haberse realizado* «un enjuiciamiento definitivo de la conducta infractora que produzca el efecto de cosa juzgada».

Esta interpretación es coincidente con la realizada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) sobre el artículo 4 del Protocolo núm. 7, que recoge este principio y que, según el

artículo 10.2 de la CE, ha de informar la interpretación de los derechos fundamentales reconocidos en el ámbito interno. Así, en la Sentencia Falkner v. Austria, núm. 6072/02, de 30 de septiembre de 2004, el TEDH rechaza su vulneración cuando, tras haberse impuesto una sanción administrativa por una infracción en materia de seguridad vial, se inicia un procedimiento penal por los mismos hechos, al haberse declarado de oficio la nulidad de la primera por haber sido tramitada por órgano incompetente. El TEDH destaca que, aunque la finalidad del artículo 4 del Protocolo núm. 7 sea la de prohibir la repetición de procedimientos «criminales» concluidos por una decisión *final*, la protección de este artículo no se extiende necesariamente a todos los procedimientos desarrollados frente a los mismos hechos. En particular, ha de ser posible para las autoridades nacionales remediar situaciones en las que actúan erróneamente por falta de competencia. En este caso particular, el TEDH estima que el recurrente fue juzgado solo en una ocasión, en la medida en que el procedimiento anterior fue anulado y la sanción reembolsada.

Nuestro TC ha señalado también que, en rigor, no existe doble proceso cuando el primero hubiera sido anulado en virtud del régimen de recursos reglamentariamente previsto. Baste citar, en este sentido, las Sentencias del TC 2/2003, de 16 de enero (NCJ041689), 69/2010, de 18 de octubre (NCJ053004), y 218/2007, de 8 de octubre (NCJ042487), en la que se concluye que la existencia de una sentencia absolutoria anulada por quebrantamiento de forma no impide el nuevo proceso con la emisión de una sentencia posterior condenatoria.

En derecho tributario sancionador, una vez anulada la sanción administrativa, habrá que atender, por lo tanto, desde nuestro punto de vista, al contenido de la sentencia o resolución que anula el procedimiento sancionador, para determinar si implica un pronunciamiento absolutorio o condenatorio que impida la tramitación de un nuevo procedimiento. En este sentido, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana [Sentencia de 4 de marzo de 2014, rec. núm. 116/2011 (NFJ058269)] ha señalado que si la anulación de la sanción se produce por razones de índole procedimental, no concurren los requisitos necesarios para la aplicación del *bis in idem* procesal. Partiendo de su fundamento en el derecho a la tutela judicial efectiva, la exigencia de que «las resoluciones judiciales se ejecuten en sus propios términos» y el respeto de «la firmeza de esas mismas resoluciones y la intangibilidad de las situaciones jurídicas en ellas declaradas», lo relevante para entender vulnerado este principio es la previa existencia de un pronunciamiento de fondo en fase revisora sobre la procedencia de la sanción, que impediría la nueva tramitación del procedimiento.

Por ello, no cabría iniciar un nuevo procedimiento si el primero hubiera concluido con una resolución *de fondo* firme con efectos de cosa juzgada, expresión que incluiría casos de falta de tipicidad, de vulneración de la presunción de inocencia y de aplicación del *in dubio pro reo*. En este apartado habría que añadir aquellos otros supuestos en que el órgano decisor hubiera incurrido en un «defecto de motivación», tanto si se entiende la expresión «motivación» en su sentido estricto de la debida y jurídica explicación de la decisión como en el lato consistente en que la Administración debe probar los hechos que justifican su acto. También el TEAC, en su reciente Resolución de 5 de febrero de 2015 [núm. 1689/2012 (NFJ057154)], ha rechazado que la retroacción de actuaciones permita validar la insuficiente motivación de una sanción, que no constituye un mero defecto formal sino que supone «que la sanción adolece de los necesarios elementos materiales que constitu-

yen presupuesto de su validez, (...) sin que queda dictar una nueva sanción por dicho tipo infractor y ejercicio». En este sentido se han pronunciado igualmente los TSJ de Madrid, en Sentencia de 17 de septiembre de 2014 [rec. núm. 1055/2012 (NFJ058268)] y de Asturias, en Sentencia de 30 de marzo de 2012 [rec. núm. 855/2010 (NFJ058267)].

Por otra parte, la Resolución del TEAC de 27 de octubre de 2014 [núm. 169/2011 (NFJ056741)] ha destacado en relación con los procedimientos de gestión que, ordenada la retroacción de actuaciones para la subsanación de un defecto de carácter formal, los actos de ejecución de la sentencia o resolución se circunscriben, en el marco del artículo 66.4 del Real Decreto 520/2005 a la anulación formal de acto inicialmente impugnado y de todos los posteriores que traigan su causa del anulado, incluyendo la devolución de las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas. En cambio, los actos posteriores por los que debe continuar el procedimiento hasta su terminación constituyen actuaciones y actos dentro del mismo procedimiento en el que se adoptó el acto anulado, lo que tiene especial relevancia a efectos de la fijación del plazo para su conclusión. Si esta doctrina se considera aplicable al ámbito sancionador, ni siquiera cabría hablar de duplicidad del procedimiento cuando la sanción se anula por motivos formales, pues se trataría del mismo procedimiento, en el que se retrotraen actuaciones.

2. En el caso abordado por la Sentencia de 16 de diciembre de 2014 concurren circunstancias distintas, al ser la anulación de la sanción resultado de la *previa anulación de la liquidación* de la que trae causa. Aunque sin pronunciarse sobre el fondo, diversas sentencias previas del TS han señalado *obiter dicta* que cuando se anula una liquidación y se ordena retrotraer actuaciones no cabe «dejar 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» [STS de 26 de marzo de 2012, rec. núm. 5827/2009 (NFJ046790)]. La misma afirmación se realiza en las Sentencias de 15 y 29 de septiembre de 2014 [rec. núm. 3948/2012 (NFJ056145) y rec. núm. 1014/2013 (NFJ055862)], en las que, a la vez que se confirma que la anulación de una liquidación tributaria por razones de fondo no impide a la Administración liquidar de nuevo, se añade que «la solución se ofrece distinta cuando el acto tributario sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio» antes mencionado.

En el caso analizado por la Sentencia de 16 de diciembre de 2014 existe una resolución administrativa estimatoria por razones sustantivas que anula la liquidación, confirmando la regularización practicada pero corrigiendo una parte de su importe y ordenando, en consecuencia, la práctica de una nueva liquidación en sustitución de aquella y en ejecución de sentencia, que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución. En este contexto es en el que el TS afirma que resulta posible también corregir el importe de la sanción sin necesidad de tramitar de nuevo el procedimiento sancionador, en la medida en que el órgano revisor se pronunció sobre los elementos materiales de la infracción. Compartimos, sin embargo, las observaciones realizadas en el voto particular por el magistrado don Ángel Aguallo Avilés, según el cual la emisión de la correspondiente sanción implicaba necesariamente iniciar un nuevo procedimiento, respetando la tramitación regulada en los artículos 208 a 211 de la LGT. A juicio de este magistrado, en la medida en que concurre un error de Derecho y no un error material, aritmético o de hecho, no

es posible la mera «rectificación» de la liquidación, por no ser aplicable el artículo 66.3 del Real Decreto 520/2005, que permite reformar el contenido de la liquidación o sanción pero solo cuando «la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción». Dado que se trata de nuevos actos administrativos y dependiendo tanto la calificación de la sanción como su cuantía de la liquidación que se dicte, su imposición no puede realizarse «de plano», «prescindiendo de un procedimiento (nuevo) en el que se respeten las garantías esenciales (...), fundamentalmente, la comunicación al obligado tributario de la nueva propuesta de resolución sancionadora, el otorgamiento al mismo de un trámite de audiencia (el art. 24.2 CE exige, fundamentalmente, que el interesado pueda defenderse frente a la sanción antes de que esta le sea impuesta por el órgano competente, para lo cual, como es obvio, debe conocerla previamente) y la notificación de la nueva sanción dictada atendiendo a las alegaciones que se hubieran podido formular, para que el sancionado, si lo estima oportuno, utilice los recursos que el ordenamiento jurídico le proporciona para impugnarla por motivos formales o materiales». Todo ello teniendo en cuenta que, como advierte el voto particular, «una nimia diferencia de la cuota tributaria resultante de la nueva liquidación respecto de la anulada, puede determinar un cambio en la calificación de la infracción (...) y, desde luego, de su cuantía, alteraciones con las que el interesado puede no coincidir y que (...) tiene derecho (legal y constitucional) a combatir ante el órgano de la Inspección tributaria que impone la sanción, y no ante el propio TEAC mediante el cauce del incidente de ejecución contra la sanción». Ello sin perjuicio de que el procedimiento pudiera tramitarse de forma abreviada, de conformidad con el artículo 66.3, párrafo primero, del Real Decreto 520/2005 que establece la conservación de trámites y actuaciones no afectados por la causa de anulación.

Afirmada la necesidad de tramitar un nuevo procedimiento, el TS debiera haberse pronunciado –afirma el voto particular– sobre si esa circunstancia determinaría por sí misma la infracción del *ne bis in idem* en su vertiente procesal. Partiendo del fundamento de este principio en la doctrina del TC y su desarrollo en la doctrina del TEDH, a nuestro modo de ver, la respuesta habría de ser negativa en este caso concreto, por dictarse la nueva liquidación en ejecución de la resolución económico-administrativa o sentencia que confirma en parte la regularización practicada, estimando el recurso solo con carácter parcial. Otros autores han considerado, por otra parte, que en estos supuestos no concurren las tres identidades (hechos, fundamento y sujeto) requeridas para entender vulnerado el principio, en la medida en la que existe otra liquidación distinta de la que inicialmente motivó la sanción (ALMUDÍ CID).

Por otro lado, la sentencia comentada es relevante por reiterar la ya consolidada doctrina del TS sobre las exigencias de motivación de las sanciones tributarias, considerando que el principio de presunción de inocencia no permite que la Administración justifique la culpabilidad por exclusión, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable por no apreciarse la concurrencia de las causas excluyentes de la responsabilidad.

También acierta el Tribunal en las críticas que realiza sobre el uso indebido de la figura de la simulación en la calificación de negocios en los que no concurren los elementos propios de esta figura, según su definición en la LGT. Tanto el TEAC como la AN confirmaron, sin embargo, la tesis de la inspección, aplicando la conocida doctrina de la *simulación de la causa*, considerando como

simuladas la creación y adquisición de las participaciones de la sociedad familiar, en la medida en que resultaban carentes de lógica empresarial y económica más allá de la obtención del ahorro fiscal derivado de la reinversión de los beneficios extraordinarios. Como han destacado numerosos autores, esta doctrina, además de desdibujar las categorías reguladas en los artículos 15 y 16 de la LGT, genera una gran inseguridad jurídica, habida cuenta de las diversas consecuencias que, en el ámbito sancionador, se atribuyen al fraude de ley y a la simulación (FALCÓN Y TELLA y DELGADO PACHECO).

El TS se remite a la doctrina del TC en la Sentencia 120/2005, de 10 de mayo (NFJ019865), para destacar la ocultación y el engaño como elementos clave de la simulación, circunstancias no concurrentes en el caso enjuiciado, en el que la sociedad se había constituido efectivamente y sus participaciones se habían adquirido materializando la reinversión. La propia inspección había descartado la presencia de ocultación en la operación realizada, llegando a reconocer que el obligado había partido de una determinada «interpretación jurídica» del concepto de bienes susceptibles de acogerse a la deducción por reinversión. En estas circunstancias, no es de extrañar que el TS declare sin ambages que esta falta de rigor en la aplicación de los conceptos jurídicos «bien podrá alimentar la idea de que la argumentación del funcionario de la Inspección tiene como finalidad dejar expedita la vía administrativa sancionadora, de un lado, utilizando el inadecuado cauce de la simulación (en lugar del conflicto en la aplicación de la norma tributaria) (...) y de otro, soslayando el mandato legal del artículo 180.1 de la LGT», que establece el deber de pasar el tanto de culpa al orden penal cuando se aprecien indicios de delito, teniendo en cuenta que en este caso particular la cuantía regularizada superaba nada menos que los ocho millones de euros.

Bibliografía

ALGUACIL MARÍ, M. P. [2006]: «La concurrencia de culpabilidad para la imposición de sanciones en los supuestos de simulación», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 14, págs. 13-25.

ALMUDÍ CID, J. [2010]: «Los vicios formales de las sanciones tributarias: efectos procedimentales», *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, tomo II, págs. 1.039 y ss.

DELGADO PACHECO [2004]: «Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española», *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, núm. 35, pág. 2.

FALCÓN Y TELLA [2005]: «Economía de opción, fraude de ley y simulación», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 833/2011, pág. 2 y «El fraude de Ley o "conflicto en la aplicación de la norma" y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005», *Quincena Fiscal*, núms. 12 y 13, parte Editorial.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. [2014]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos.

MARTÍNEZ GINER, L. A. [2004]: «La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 11, págs. 11-35.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. [2011]: «La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea», *Crónica Tributaria*, núm. 139, págs. 107 y ss.