

La vertiente procesal del principio *ne bis in idem*: la posibilidad de dictar un segundo acuerdo sancionador cuando el primero ha sido anulado

(Parte II)

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Dº Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios de la AEDAF

1. La vigencia del *ne bis in idem* en el ámbito administrativo (tributario)

1.1. La traslación del principio desde el derecho penal al ámbito administrativo

Según dijimos anteriormente, la función que cumple el *ne bis in idem* es la de integrarse en el conjunto de garantías del ciudadano o contribuyente frente al *ius puniendi* del Estado y, puesto que éste se manifiesta en dos vertientes –penal y administrativa–, nos ocuparemos ahora de examinar la eficacia que despliega este derecho-principio cuando nos situamos ante la potestad sancionadora de la Administración, si bien, partiendo del reconocimiento de que su origen ha tenido lugar en el ámbito del orden penal y que en la extensión al ámbito administrativo ha jugado un papel importante la jurisprudencia del TEDH.

En concreto, y como ha ocurrido con otros principios propios del ordenamiento penal, ha sido obra de la jurisprudencia, primero, y de la legislación, después, la traslación, con los debidos matices, de este principio desde aquél sector del ordenamiento hasta el ámbito administrativo; traslación que se produce impulsada por la jurisprudencia del TEDH al interpretar el artículo 4º del Protocolo adicional número 7 al Convenio.

Recordemos que el citado artículo ordena:

- «1. *Nadie podrá ser procesado o castigado penalmente por las jurisdicciones del mismo Estado por una infracción por la que hubiera sido absuelto o condenado por sentencia firme conforme a la Ley y al procedimiento penal de ese Estado.*
2. *Lo dispuesto en el párrafo anterior no obsta a la reapertura del proceso, conforme a la Ley y al procedimiento penal del Estado interesado, en caso de que hechos nuevos o revelaciones nuevas o un vicio esencial en ese procedimiento pudieran afectar a la sentencia dictada*
3. *No se autoriza excepción alguna al presente artículo en virtud del artículo 15 del Convenio.»*

Además, a nuestros efectos, destacábamos de su contenido, en primer lugar, que la infracción del derecho fundamental se produce por la imposición de la segunda sanción, por lo que es ésta la que, en su caso, ha de ser anulada; que el primer procedimiento o proceso, ha de haber culminado con una sentencia firme, sea absolutoria o condenatoria; y que tal derecho se reconoce también en el orden de las sanciones administrativas; debiendo añadirse ahora que, según su apartado segundo, no se vulnera el derecho, si se reabre el procedimiento debido a la aparición de nuevos hechos o de haber incurrido el primer procedimiento en un vicio esencial que afecte a la sentencia dictada.

No obstante estas precisiones, también señalábamos que no han sido pocas las dificultades que se han encontrado en la práctica a la hora de aplicar en los ordenamientos internos estas normas internacionales –lo mismo cabe decir de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, de 10 de diciembre de 2000– siendo el caso que nuestro Tribunal Constitucional ha hecho distintas lecturas del mismo, pues, en lo que ahora nos interesa, son distintos los criterios sentados en las sentencias 177/1999 y la 2/2003, de 16 de enero de 2003, si bien ha sido en ésta última donde se ha producido la extensión del derecho al *ne bis in idem* al orden administrativo sancionador, aunque exigiendo que el procedimiento administrativo sancionador que pudiera vulnerar este derecho reuniese ciertas características especiales - un cierto grado de complejidad y que se imponga en él una sanción de naturaleza materialmente penal- de forma que sus efectos permitan su equiparación con un proceso penal en el sentido de que “*el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentre en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal*”.

Con ello, señalábamos también se ha introducido en nuestro ordenamiento una importante restricción al reconocimiento de este derecho en el plano administrativo respecto del que se desprendería de la aplicación directa de la doctrina del TEDH.

De igual modo, también cabe apreciar una cierta restricción respecto del reconocimiento en nuestro Derecho interno del analizado principio, cuando la STC 2/2003 admitió la constitucionalidad de la “compensación” de las sanciones administrativas y penales, de forma que no existirá daño al derecho fundamental si en la imposición de una sanción se procede al descuento de la otra. Es decir, el *ne bis in idem*, solo se vulneraría cuando las dos sanciones se acumulasen, lo que, ya hemos advertido, traslada la cuestión al ámbito del principio de proporcionalidad.

Esta idea de “compensación” –que en alguna forma acepta la coexistencia de dos sanciones- ha de tener efectos en el plano o vertiente procesal del principio, pues, si pueden existir dos condenas, es innegable que van a poder existir dos procesos o dos procedimientos.

Finalmente, la prohibición de doble sanción tiene dos aspectos que debemos también destacar ahora, uno de ellos, de carácter formal, pues la prohibición de un doble procedimiento punitivo requiere una primera resolución firme, sea esta condenatoria o sea absolutoria; y otro aspecto de carácter material, pues lo que se prohíbe es la efectiva imposición de varias sanciones, no siendo suficiente ni un “doble reproche afflictivo” ni la “mera declaración de imposición de una sanción” seguida de la anulación de una de ellas, pues en estos casos la lesión del derecho no se habría producido ya que “materialmente” sólo se habría impuesto una sanción.

1.2. Los efectos del reconocimiento del *ne bis in idem* en el ámbito administrativo y tributario

Según dijimos también, admitir la aplicación de este principio en el ámbito de la potestad administrativa sancionadora va a tener un primer efecto consistente en la necesidad de deslindar y jerarquizar las relaciones entre las sanciones penales y las administrativas; relaciones que en nuestro ordenamiento se han establecido, en un primer momento y al amparo de la STC 177/1999, sobre la base de la primacía de la sanción –penal o administrativa– impuesta en primer lugar, mientras que, en virtud de la doctrina fijada en la STC, 2/2003 (ambas anteriores a la ratificación por España del Protocolo ya citado), se va a declarar que la competencia sancionadora de la Administración es subsidiaria, pues el procedimiento sancionador administrativo se desarrolla con menores garantías que las inspiradoras del proceso penal (recordemos que la sentencia se dicta con motivo de una sanción de tráfico), mientras que corresponde a la justicia penal el ejercicio prioritario del ius puniendi del Estado. Por ello, el legislador ordinario es quien ha de fijar, respetando estas reglas competenciales, los mecanismos de articulación del ejercicio de ambas potestades para evitar una reiteración de sanciones, recordando que se admite la doble sanción siempre que se descuenta una de la otra. Y, en la vertiente procesal del principio, admitiéndose la sucesión de procedimientos sancionadores más allá de la admisión de un segundo procedimiento sancionador cuando el primero hubiese concluido declarando que no se ha producido una infracción sancionable, pues en este caso, no se considera que pueda producirse una doble sanción.

Pues bien, partiendo de estos principios, establecidos por nuestro Tribunal Constitucional, se ha introducido, según señala la doctrina penalista, en nuestro ordenamiento una tendencia que favorece la imposición de una sanción administrativa aún cuando ya exista o pueda existir una sanción penal, pues no solo no habría contravención del *ne bis in idem*, sino que se favorecería la acción recaudatoria de la Administración al no verse obligada a suspender los procedimientos en curso a partir del momento en el que trasladase el asunto a la jurisdicción penal. Ello, como es sabido, se consolidará con la reforma del CP y de la LGT en el año 2012, según veremos en forma resumida posteriormente.

Junto a este primer efecto de exigir una jerarquización en los casos de confluencia de sanciones penales y administrativas, el efecto más propio que ha tenido admitir la vigencia del *ne bis in idem* en el ámbito administrativo ha de ser el de exigir que no se impongan dos sanciones administrativas ni, en consecuencia, se desplieguen dos procedimientos administrativos sancionadores sobre un mismo sujeto y por unos mismos hechos y fundamento. Sin embargo esta conclusión, al menos formulada en términos absolutos, no es exacta pues no existe una norma legal que declare la prohibición de un segundo procedimiento administrativo sancionador cuando el primero hubiese concluido con una resolución firme, sancionadora o absolutoria. El problema es más complejo de resolver y habremos de remitirnos a lo que van estableciendo los Tribunales de lo contencioso y la propia Administración en el ejercicio de su potestad revisora.

Ahora bien, esto no significa que nuestro ordenamiento tributario desconozca la existencia del principio *ne bis in idem*, pues encontraremos muchos aspectos en los que está presente, y otros en los que se mezcla con otras técnicas propias del orden tributario que hacen difícil su deslinde e identificación.

Así, como un claro ejemplo de una norma tributaria –por otra parte muy antigua ya en nuestro ordenamiento– que parece inspirarse en la doctrina constitucional que hemos expuesto, nos remitimos al vigente artículo 195 de la LGT donde se sanciona la infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros. Conducta que, como es sabido se sanciona tomando como base el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas y con porcentajes que pueden ser el 15 o el 50 por ciento, en función de si los efectos se producen en la base o en la cuota del impuesto.

Pues bien, dado que esta conducta puede generar otra sanción en el mismo sujeto, aunque normalmente en un ejercicio distinto, cuando aplique las cantidades que se habían acreditado improcedentemente y se produzca el resultado de “dejar de ingresar”, el citado artículo dispone en su apartado final que:

“3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones.”

Es decir, dos sanciones y dos procedimientos son posibles, pero aplicándose la doctrina de la compensación a que hemos hecho referencia (podría discutirse si la conducta sancionada es una o no). Lo que nos plantea si esta limitación al importe acumulado de las dos sanciones tiene su fundamento en el principio que ahora examinamos, *ne bis in idem*, o en el principio de proporcionalidad que tanta eficacia juega en el ámbito del Derecho sancionador, si bien, tampoco se nos oculta que el propio Tribunal Constitucional, cuando elabora su doctrina de la “compensación” de la doble sanción, posiblemente lo hiciera pensando también en no traspasar el citado principio de proporcionalidad, presente siempre entre los fundamentos constitucionales del derecho a no ser sancionado dos veces por el mismo hecho.

1.3. Algunas cuestiones específicas en el ámbito tributario

Precisamente en conexión con lo que acabamos de señalar, hemos de advertir que, en el ámbito tributario, el principio *ne bis in idem*, en su vertiente procesal, se mezcla con temas específicos de este ordenamiento que, bien producen una cierta confusión del principio con aquéllos, bien lo dotan de un perfil propio que exigen un examen que los tome en consideración.

Vamos a examinar algunos de los que se han destacado por la doctrina.

1.3.1. La vinculación de la sanción con una liquidación previa de la que toma su causa

Quizá la cuestión más relevante de todas las que vamos a comentar es la que se desprende del hecho consistente en que normalmente las sanciones tributarias se imponen como consecuencia de la preexistencia de un acto de regularización tributaria, normalmente una liquidación – empleado el término en sentido amplio–, que es el acto

que explica y contiene los elementos objetivos de la infracción tributaria que se sanciona: la cantidad dejada de ingresar, la suma indebidamente obtenida en una devolución, etc.-.

Esta vinculación, a pesar de la separación procedimental entre la liquidación y las sanciones, resulta tan evidente que encontramos en nuestro ordenamiento multitud de normas que van a referirse puntualmente a ella. Es el caso que mencionamos en otro momento de las situaciones en las que se prescinde del procedimiento separado, los casos en los que se acumulan los procedimientos de revisión si han sido impugnadas tanto la liquidación como la sanción, etc.

Pues bien, a los afectos que ahora nos interesan, esta vinculación se convierte en dependencia por cuanto es difícil justificar el mantenimiento de una sanción en el mundo jurídico, cuando se ha procedido mediante cualquier procedimiento de revisión a la anulación de la liquidación de la que toma su causa. De hecho, muchos autores indican que esta situación es el mejor ejemplo de un supuesto de revocación, pues se justificaría plenamente revocar la sanción cuando se hubiese expulsado del orden jurídico la liquidación preexistente (por nuestra parte, aunque estamos de acuerdo con el problema y con la necesidad de solucionarlo, creemos que el citado argumento no tiene tan fácil encaje en cualquiera de los tres supuestos que se mencionan en el artículo 219 de nuestra LGT pues la jurisprudencia no acepta que una sentencia sea considerada como una circunstancia sobrevenida que, afectando a una situación jurídica particular, ponga de manifiesto la improcedencia del acto dictado).

Pero centrándonos en el tema que nos ocupa, lo que hemos de destacar es que no son pocas las resoluciones administrativas y sentencias en las que, por haberse anulado la liquidación tributaria, se procede también a anular la sanción derivada de la misma, suscitándose entonces el problema que denunciábamos al comienzo de este trabajo: si es posible, en estos casos (al margen de lo que pueda hacerse en relación con la liquidación), dictar un nuevo acto de imposición de una sanción sin vulnerar el principio *ne bis in idem*. Ello con independencia de los casos en los que el acto que se anula es directamente el sancionador y por causas o vicios a él imputables.

Es decir, la prohibición de desarrollar un doble procedimiento sancionador, aspecto procedimental del principio, puede tener especial importancia en estos casos, pues, si se entendiese de forma absoluta, estaría claro que la anulación de una liquidación, cuando conlleve la anulación de la respectiva sanción, supondría la imposibilidad ya de sancionar al sujeto. Sobre el tema veremos más adelante cuál es la posición de nuestros tribunales.

En conclusión, nos encontramos aquí con una cuestión –la anulación de la liquidación tributaria de la que la sanción toma su causa– que tiene tal incidencia en el tema que nos ocupa que, como veremos, no es posible afrontarlo sin tomar en consideración el aspecto que acabamos de mencionar.

1.3.2. La utilización de la doctrina del tiro único como explicación de la imposibilidad de dictar un nuevo acto sancionador

Algunos autores han utilizado la doctrina del “tiro único” para explicar que, mientras en el orden estrictamente tributario cabe que, anulada una liquidación por motivos de fondo, se dicte otra en sustitución de la anulada (el “doble tiro”), en el ámbito penal regiría la doctrina del “tiro único”, de forma que, anulada una sanción, sería improcedente dictar una nueva.

Esta argumentación se ampararía en que, en el orden estrictamente tributario, se razona que la Administración no está obligada a acertar siempre y que, de no admitirse una segunda liquidación, se vulneraría el principio de

eficacia administrativa y de justicia del sistema tributario, si bien siempre admitiendo que esta facultad no es ilimitada pues ha de respetarse la regla de la *reformatio in peius*. Ahora bien estos principios y argumentos no regirían en el ámbito sancionador, de suerte que, anulada una sanción no existiría un fundamento para permitir que se dictase otra en sustitución de la primera.

Sin embargo hemos de decir que tal argumentación no ha sido la seguida por el propio TS pues en lugar de acudir a ella cuando ha sido posible, ha preferido mencionar expresamente el principio *ne bis in idem* como el impedimento para que se dicte una nueva sanción (STS 11 de abril de 2014 Unificación de doctrina y antes la STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de junio de 2013). Es decir, en el plano sancionador la doctrina del tiro único carecería de efecto alguno pues ha sido rechazada por el Tribunal Supremo quien, en estos supuestos, ha acudido expresamente a fundamentar su fallo en el principio penal del *ne bis in idem*.

Aunque después volveremos sobre este tema para verlo con mayor detenimiento, podemos decir ahora que el principio *ne bis in idem* no debe confundirse con la doctrina del “tiro único” pues, además de lo que acabamos de señalar, tal doctrina no ha encontrado reconocimiento en nuestro ordenamiento, sin perjuicio de las valoraciones que nos merezcan los argumentos en que se ampararía esta doctrina.

1.3.3. La confusión del *ne bis in idem* con los efectos de otras figuras

La última de las situaciones a la que nos vamos a referir tiene interés por cuanto encontramos difuminado el principio *ne bis in idem* respecto de una figura propia del Derecho tributario como es aquella que nos remite a la caducidad fijada en relación con el plazo máximo establecido para el inicio del procedimiento sancionador.

A este efecto recordemos que la LGT dispone en el artículo 209 (Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria) que:

1. *El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.*
2. *Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.*

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.

Dado el carácter de plazo de caducidad que se ha otorgado al periodo de tres meses fijado en la anterior disposición, en los casos en los que se hubiese anulado una sanción, sea cual fuese el motivo, cuando la administración ha pretendido dictar una nueva en sustitución de la anterior, se ha invocado frente a ella el argumento del transcurso del periodo de tres meses desde que se dictase la liquidación, lo que impediría el inicio del procedimiento sancionador.

Es más, en tales supuestos se ha pretendido que la norma del artículo 209 vendría casi a sustituir al principio constitucional que nos ocupa (*ne bis in idem*).

A nuestro juicio, y sin privar de alguna razón a la anterior argumentación, hemos de decir que cada regla despliega sus efectos en un ámbito distinto. Así, en algunos casos de anulación de una sanción, cuando se ha invocado la norma de la LGT para oponerla al dictado de una nueva sanción, el contra-argumento ha consistido en afirmar que el nuevo acto no conlleva el inicio de un nuevo (segundo) procedimiento infractor, sino en una mera modificación del acto sancionador (V.g. cuya cuantía se ajusta a la de la liquidación de la que trae su causa, etc.). Es decir, no se aplicaría la norma que hemos comentado pues se trata de una regla relativa al procedimiento sancionador que, en estos casos es inexistente.

Si bien no dejamos de reconocer la razón que asiste a esta argumentación no podemos omitir que el tema es realmente complejo pues la segunda sanción, dictada omitiendo todo procedimiento, presenta problemas que afectan a este mismo aspecto o también al hecho de que las posibilidades de revisión de su legalidad quedarían limitadas a la vía incidental en la que el parámetro del nuevo acto sería la resolución o sentencia que, posiblemente sin entrar en el fondo, habría anulado la sanción a consecuencia de la anulación de la liquidación correspondiente.

Una vez hecho este recordatorio de algunas ideas que fueron expuestas en un momento anterior, vamos a examinar con detenimiento algunas cuestiones relevantes que son previas al tema central para ocuparnos finalmente del mismo.

2. El *ne bis in idem* en el conflicto entre la sanción penal y tributaria

2.1. Introducción

La Administración tributaria ha protegido siempre su potestad sancionadora frente a cualquier otro poder o situación que pudiera suponer una limitación de ésta. De hecho (de derecho no, porque en el Código Penal sí existía la figura del delito fiscal) la sanción tributaria durante muchas décadas fue la única reacción sancionadora existente frente a los ilícitos tributarios. Podemos decir que fue así hasta la reforma fiscal de 1978. Quizá esta situación ha sido la causa de que la potestad administrativa sancionadora haya crecido en todas las dimensiones posibles, quedando la sanción penal, incluso tras 1978, reservada a casos de especial gravedad y con un cierto carácter residual. Es decir, las sanciones tributarias han sido, de facto, el eje del derecho sancionador en este ámbito, sanciones que por su naturaleza han estado atribuidas en su aplicación a la Administración pública.

Si admitimos lo anterior, convendremos también en que el principio *ne bis in idem* no ha sido especialmente conflictivo en el ámbito tributario, al menos en uno de sus ámbitos: la delimitación entre la sanción penal y administrativa; aunque siempre haya estado presente en el ámbito de las propias sanciones tributarias.

Así, la LGT, en relación con la delimitación entre la jurisdicción penal y la potestad administrativa, ha mantenido casi invariable, hasta 2015, una norma con una misma redacción, mientras que ha resuelto de forma casuística y atendiendo a la distinta tipificación de los ilícitos los casos en que pudieran aplicarse dos sanciones administrativas a un mismo hecho o a los casos en que pudieran aplicarse criterios de graduación de las sanciones en coincidencia con elementos ya incluidos en el tipo de infracción (lo que sucedía ya en el artículo 82 de la LGT de 1963).

2.2. La evolución legislativa: Ley General Tributaria

Para no extendernos en esta cuestión que tras la reforma de 2012 ha sido ampliamente analizada por la doctrina, pero al efecto de dejar constancia de la misma diremos que, en el ámbito de la delimitación de las sanciones penales con las tributarias, la norma que prevaleció durante la vigencia de la Ley de 1963, en la redacción de 1995, se limitaba a señalar que:

“6. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados”. (Art. 77 LGT).

Es decir, una redacción muy similar a la establecida en la LGT de 2003 en cuyo artículo 180.1 se dispuso:

“Artículo 180. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió...”

Lo primero que debe decirse es que la norma era tajante en su respeto al principio que comentamos: *“La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa”.*

Por otra parte, debe señalarse que esta redacción estuvo vigente hasta el 2015, con la salvedad de la modificación sufrida en el 2006 en la que se suprimió la previa audiencia al interesado antes de la remisión del tanto de culpa por constituir un trámite dilatorio, hasta que por virtud de la Ley 34/2015, se vino a suprimir en su totalidad la precitada disposición para dar cabida a una nueva fase en la delimitación de la potestad sancionadora y la jurisdicción penal a fin de compatibilizarlas siempre y cuando no se afectase al derecho fundamental que estamos comentando.

La finalidad de la reforma de 2015 consistía pues en permitir, frente a la abstención que debía observar la Administración y que había regido durante tantas décadas, la continuación de las actuaciones administrativas tras pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, siempre que dentro de la misma obligación tributaria existiese

la posibilidad de disgregar o separar los elementos presuntamente constitutivos de delito, de otros distintos, en relación con los cuales la Administración podría continuar el ejercicio de sus potestades: comprobadora y sancionadora.

Ahora bien la reforma a que nos referimos no vino sino a consolidar lo que era una situación o práctica administrativa amparada por nuestros tribunales y por resoluciones del TEAC.

A este efecto debe destacarse la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de marzo de 2012 (Rec. nº 157/2009) y la del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2014 (Rec. nº 1419/2012), que confirmaba a la anterior, en las que se venía a declarar que no se infringía el artículo 180.1 de la LGT por el hecho de que la Inspección regularizase mediante liquidación los hechos que no se encontraban afectados por un posible delito fiscal y, en cambio, paralizase el procedimiento inspector respecto de aquellos que pudieran ser constitutivos de delito.

Pues bien, con amparo en estos pronunciamientos, el TEAC (Vocalía 12ª, Resolución de 4 Dic. 2014, Rec. 8667/2012), bajo la vigencia de la redacción del artículo 180.1 de la LGT anterior a 2015, cuyo contenido se completaba con las disposiciones del artículo 32.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, se pronunciaba sobre el tema suscitado por las normas que hemos citado en la forma que exponemos resumidamente.

Así, comenzaba advirtiendo que, a pesar de que el artículo 180.1 de la LGT no especificaba si el procedimiento que debía paralizarse era el procedimiento de comprobación o el sancionador, resultaba claro que la suspensión podía afectar al procedimiento de comprobación, precisamente a tenor de lo dispuesto en el artículo 32 del Reglamento sancionador. Pues bien, partiendo de ello, se invocaba la posibilidad de dictar distintas liquidaciones sobre una misma obligación tributaria siempre que ésta pudiera ser desagregada de suerte que cabe la continuación del procedimiento inspector hasta la conclusión de las actuaciones de comprobación (artículo 190.4 RGGI), por lo que, concluye el TEAC afirmando que la Inspección puede practicar, *“cuando concurren para un mismo período y concepto impositivo motivos de regularización en los que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública junto con otros en los que no se aprecian tales indicios e inconexos con los primeros, liquidación provisional respecto de aquellos elementos de la obligación tributaria en cuya regularización no se aprecia indicios de delito fiscal”*.

Es decir, la jurisprudencia y el TEAC habían caminado por delante de la reforma de la LGT, al menos en este extremo.

Por otra parte, y también en relación con la disposición desaparecida en 2015, la jurisprudencia ha tenido que completar la norma, pues se habían previsto situaciones en las que la sentencia fuese condenatoria –en cuyo caso no se podía ya ejercer las potestades administrativas ni la sancionadora ni la liquidatoria–, y en las que la sentencia no hubiese apreciado la existencia de delito, situación esta última que se interpretó como el supuesto en que la sentencia fuese absolutoria –*“la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados”*–, pero no se habían previsto situaciones en las que no hubiese relación de hechos probados aunque sí un pronunciamiento no condenatorio, siendo este supuesto el que, por ejemplo, resuelven las sentencias del Tribunal Supremo 4956/2011, de siete de julio de 2011 y la de la Audiencia Nacional 36/2016, de 21 de enero de 2016, en las que, tras dictarse un auto de sobreseimiento provisional, la inspección continuó con sus actuaciones hasta regularizar la situación del contribuyente.

Pues bien, al efecto, declaran nuestros Tribunales, con amparo en el artículo 180.1 de la LGT, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos así como del Reglamento Sancionador, que:

“Es obvio que la Administración Tributaria no puede quedar vinculada a la decisión referida en cuanto que la misma se limita a decretar el sobreseimiento por falta de prueba válida a efectos penales, que son -lógicamente- los únicos a los que se atuvo el Juez de Instrucción competente.

La declaración que se contiene en el auto de sobreseimiento, por tanto, tiene su ámbito objetivo en el correspondiente proceso penal, pero sin vinculación alguna para la Administración en las posteriores actuaciones inspectoras que pueda desarrollar, al no quedar impedida para la práctica de la oportuna regularización administrativa. Quiere ello decir que la Administración tributaria, en el ejercicio de sus potestades, que únicamente quedan condicionadas por los hechos probados declarados como tales por los órganos de la jurisdicción penal, podía proceder, como ha hecho, a continuar el expediente y a dictar la oportuna liquidación tributaria a fin de establecer, consecuentemente, la deuda tributaria sobre la base de los criterios, principios y presunciones que rigen en ella y de los que el juzgador penal puede prescindir, habida cuenta del mayor rigor de las exigencias probatorias en dicha sede y en los términos más arriba expuestos.”

Hechas estas observaciones sobre los antecedentes de la normativa vigente, diremos que tanto la reforma de 2012, como la de 2015, se considera que han venido a atribuir potestades a la Administración que invaden materias que, hasta el momento, se encontraban bajo la preferencia de la jurisdicción penal (J Andrés Sánchez Pedroche “Súbditos fiscales o Reforma en ciernes de la LGT”). Por ello la Ley Orgánica del 27 de diciembre de 2012, reformando el delito contra la Hacienda pública, vendría a aprobar un procedimiento para liquidar y cobrar administrativamente deudas tributarias aun cuando se hubiesen apreciado indicios de haberse cometido un delito fiscal, si bien en los términos que acabamos de expresar, y, por otra parte, dado que el nuevo régimen del delito contra la Hacienda Pública permite, mediante la regularización practicada por el contribuyente, el retorno a la legalidad, se reformará la Ley General Tributaria atribuyendo a la Administración la facultad de realizar las comprobaciones que fuesen necesarias en orden a verificar si, con la regularización, se había producido el pleno reconocimiento y pago de la deuda fiscal. Todo ello justificado en la voluntad de perseguir conductas de contribuyentes que utilizaban la vía penal como un refugio para escapar de las potestades liquidadoras y recaudatorias de la Administración tributaria, pues, es sabido que, a partir del momento en el que se producía la remisión del tanto de culpa por delito a las autoridades judiciales, la Administración debía paralizar la gestión de la liquidación tributaria y el cobro de la deuda.

Este es el nuevo régimen que rige las relaciones entre las sanciones penales en el orden tributario y las potestades de la Administración y que se encuentra en el nuevo Título VI de la LGT en el que se regulan las “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública”.

Así, en el sentido que hemos señalado anteriormente, las nuevas disposiciones de mayor relevancia para nuestro objeto establecen, a diferencia de lo que era el régimen tradicional de abstención de la Administración tributaria ante la presencia de indicios de delito, que se continúe con la tramitación del procedimiento y que, salvo las excepciones contempladas en el artículo 251, se proceda a dictar liquidaciones tributarias referentes a los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública de aquellos otros que se encuentren vinculados con el posible delito, respecto de los cuales se dictará una propuesta de liquidación que será notificada a la jurisdicción penal y se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos (art. 250 LGT). Es decir, se respetan las exigencias del *ne bis in idem* pero no se impide a la Administración desplegar sus potestades simultáneamente con el ejercicio de la acción penal, siempre que la naturaleza de la obligación tributaria permita separar los hechos enervados por su relación con el delito de aquellos otros que se consideren independientes.

Y en relación con las consecuencias de la resolución judicial que se dicte sobre las actuaciones administrativas llevadas a cabo, para evitar una contravención del citado principio se prevén distintas posibilidades según cual sea el contenido de la resolución judicial. Así, si se dicta sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública se procederá a ajustar, si fuese necesario, la propuesta de liquidación que hubiese practicado la Administración con la cuota defraudada fijada en la sentencia –efecto de la prejudicialidad penal-. Si finalmente no se apreciara la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa deberá ser anulada, con las consecuencias que procedan en relación a las devoluciones de ingresos y al reembolso del coste de las garantías. Y, como tercera posibilidad, si en el proceso penal se dicta resolución firme, pero no se aprecia la comisión de un delito por un motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, se procederá a la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito y teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados.

Todo ello sin olvidar necesariamente lo que expusimos en otro momento en relación con la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con la admisión de una doble sanción –penal y administrativa- siempre que una se descontase de la otra (la doctrina de la ‘compensación’) lo que en el orden tributario encuentra un amplio margen de aplicación dado que las sanciones tributarias son generalmente de carácter pecuniario y pueden descontarse en muchos casos de la sanción penal y viceversa.

3. El *ne bis in idem* material en el orden tributario: el artículo 180 de la LGT

La prohibición de doble sanción dentro del mismo ámbito tributario no ha tenido una manifestación expresa en nuestro ordenamiento positivo, aunque son muchas las disposiciones en las que late –o puede latir- el principio *ne bis in idem* en su aspecto material. Por esta razón una mención detallada de estas normas nos llevaría más allá del propósito que orienta este trabajo, por lo que nos vamos a limitar a las disposiciones más relevantes o significativas.

A este fin entendemos el artículo 180 de la LGT es la norma en la que se contienen las disposiciones que en mayor medida afectan al *ne bis in idem* y que, por el carácter más general de su contenido, han sido agrupadas en un único precepto, al margen de otras que se pueden encontrar dispersas a lo largo del articulado de la Ley.

Dentro del artículo mencionado podemos distinguir los siguientes contenidos de interés:

- la declaración de compatibilidad entre las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias y el interés de demora y los recargos del período ejecutivo. Esta declaración bien puede considerarse innecesaria por ser reiterativa y no añadir nada a las disposiciones por las que se rigen tanto los intereses moratorios como los citados recargos, pero tiene un indudable carácter didáctico pues no son pocas las ocasiones en las que el contribuyente atribuye carácter sancionador a cualquier carga adicional a la cuota tributaria.
- la individualización de las infracciones en función de la tipificación de la conducta de cada sujeto en la LGT o en las leyes especiales, de forma que la comisión de varias infracciones conlleva la imposición de otras tantas sanciones.

- la compatibilidad de la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 (*Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación*) con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta Ley (*Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales e infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, respectivamente*).

En estos casos, ni la conducta es la misma, ni la infracción tampoco, ya que se protegen bienes diferentes en cada caso. Sin embargo manifestamos nuestras dudas en relación con la compatibilidad entre la infracción por dejar de ingresar y la solicitud indebida de devoluciones, beneficios o incentivos fiscales, pues en ocasiones se puede tratar de una misma conducta –la omisión de datos en una autoliquidación– la que produce el ingreso defectuoso o menor al debido. Esta misma duda parece asaltar al propio legislador cuando en el apartado 2º del artículo 194 (*solicitud indebida de beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos*) dice que tal conducta es sancionable “*siempre que, como consecuencia de dicha conducta, no proceda imponer al mismo sujeto sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191, 192 ó 195 de esta ley*”.

- la compatibilidad de la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 (*no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico*) con las que procedan por la aplicación de los artículos 199 (*presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico*) y 203 (*Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria*). En esta ocasión ha sido la constante proliferación de deberes formales y de normas relativas a los mismos resaltando su importancia, lo que ha llevado a la LGT a realizar un tipificación minuciosa e individualizada de cada uno de ellos para valorar su incumplimiento de forma diferente en atención a la trascendencia que se le atribuye en orden a la gestión tributaria lo que ha hecho que puedan existir tipos infractores muy similares que son los que la LGT trata de deslindar.
- Y finalmente, la prohibición de sancionar como una infracción independiente cualquier acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave.

A nuestro juicio esta incompatibilidad, ya antigua en nuestro ordenamiento, se pone de relieve con mayor evidencia en la vigente LGT, en la cual existe un excesivo casuismo y detalle en la descripción de las distintas conductas constitutivas de infracción, de forma que, en algunos casos, el propio tipo de la infracción se acaba mezclando con las circunstancias que operan como criterios de graduación o como determinantes de la calificación de una infracción como grave o muy grave, ya que estas circunstancias, al ser más genéricas (v.g. ocultación), pueden encontrarse presentes también en las conductas infractoras descritas con mayor detalle (v.g. dejar de ingresar, no atender a los requerimientos, etc.).

Y ha sido precisamente esta incompatibilidad la que ha generado mayores controversias en su aplicación de forma que han sido los Tribunales quienes han tenido que esclarecer el contenido de la Ley.

Es el caso, por otra parte más general, de la “*ocultación de datos*” cuando se utiliza como criterio de graduación y como elemento de la conducta infractora.

Al respecto, el TSJ de la Comunidad Valenciana, en su sentencia 1285/2007, de 25 de octubre de 2007 (Rec. n.º 3141/2005. Ponente: Don Carlos Altarriba Cano) ha fijado con claridad los términos del problema señalando, en aplicación de la LGT de 1963, que:

“Octavo. Por lo que respecta al incremento por ocultación; el artículo 82.1.d) de la LGT ordena la graduación de la sanción atendiendo, entre otros criterios, a «la ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta».

Lo que ocurre es que para que la aplicación del mencionado precepto sea posible es necesario que el hecho que motiva dicha aplicación no sea a su vez el hecho que motiva la sanción, puesto que ello resultaría contrario al non bis in idem.

Y en este caso, a la vista del acuerdo sancionador, no cabe la menor duda de que el hecho de la sanción, consistente en la no declaración de unos ingresos, constituyen la base fáctica de la sanción y a la vez se utiliza como base para determinar el incremento que se regulariza; lo que vulnera el principio non bis in idem.

El artículo 20 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario establece que el criterio de graduación del artículo 81.1 d) no podrá apreciarse cuando la conducta sea constitutiva de la infracción grave tipificada en el párrafo b) del artículo 79 de la Ley General Tributaria.

Todo ello determina la anulación de las sanciones, únicamente en lo que se refiere a la agravante de ocultación”.

Y, también en relación con este mismo criterio de graduación, el Tribunal Económico Administrativo Central (Vocalía 5ª. Rec. 1225/2006) en su Resolución de 10 de marzo de 2009 se ha pronunciado sobre las pretensiones del recurrente quien sostenía que el *“criterio de ocultación... su aplicación a la sanción impuesta supone la vulneración del principio non bis in idem puesto que la ocultación de los datos forma parte inescindible del tipo de infracción cometida, y que la conducta consistente en dejar de ingresar y que se tipifica como infracción no puede darse si no es mediante una falta de presentación de declaraciones o mediante la presentación de declaraciones inexactas o incompletas, «porque si la declaración es completa y exacta y falta el pago, la conducta no es sancionable sino que da pie al procedimiento de apremio.”*

Al respecto declara el TEAC que *“la ocultación presupone siempre un defecto, omisión o encubrimiento de datos o elementos de hecho a la Administración, que dificulta a ésta el descubrimiento del hecho imponible...”*

Por tanto, la ocultación es una cuestión distinta de la culpabilidad del sujeto infractor, si bien, necesariamente relacionada puesto que ambas se deducen de una misma conducta que será la constitutiva de la infracción tipificada. Además, en la resolución citada queda claro que lo que determina la aplicación de este criterio es que el sujeto pasivo oculta a la Administración los datos necesarios para que esta lleve a cabo su tarea de comprobación e investigación, facultad que la Ley le atribuye...

Dado que, en nuestro caso, dichos datos no se obtuvieron de las propias declaraciones del sujeto pasivo sino que se pusieron de manifiesto posteriormente a través de datos contables (la Memoria) y otros escritos aportados por la entidad de acuerdo con, según manifestaba, documentación obrante en las oficinas del Club, nuestra conclusión es que se produce ocultación de datos en la comisión de la infracción y procede la aplicación de este agravante en la sanción impuesta.”

Más dudoso resulta el criterio defendido por el Tribunal Económico Administrativo Central (Vocalía 12ª) en su Resolución de 21 de enero de 2016, dictada en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, en relación con la utilización de medios fraudulentos en un caso en el cual –IVA– este mismo criterio se había utilizado para calificar como muy graves dos infracciones distintas unidas por el hecho de que en ambas se habían utilizado facturas falsas en la comisión de la infracción. Como dice la propia Resolución, la Inspección consideró que se habían cometido dos infracciones tributarias, una en el primer trimestre de 2009 como consecuencia de dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo y otra en el cuarto trimestre de 2010 por haber obtenido indebidamente una devolución derivada de la normativa del tributo, que fueron calificadas como muy graves por haberse utilizado medios fraudulentos.

Pues bien, al respecto nos dice el TEAC que *“ambas infracciones son dos consecuencias distintas de la misma conducta, a saber, la falta de declaración de la cuota de IVA devengada por la prestación de un servicio de intermediación en el primer trimestre de 2009, dando lugar, por la mecánica liquidatoria del Impuesto en el tiempo, primero a que se dejen de ingresar determinadas cantidades, que deberían haberse ingresado en el primer trimestre del 2009, y además a obtener de la Hacienda Pública una devolución indebida en un trimestre posterior. El hecho de que tal conducta haya conducido a la comisión de dos infracciones distintas se debe únicamente a la mecánica liquidatoria del Impuesto”*.

Ahora bien, a nuestro juicio resulta más exacto el razonamiento del TEAR, cuya resolución se anula, cuando afirmaba que *“consideramos que si bien, la conducta del sujeto pasivo ha consistido en dejar de ingresar las cantidades señaladas como cuota en el Acuerdo a que nos referimos en el primer Antecedente de esta Resolución y en haber obtenido indebidamente una devolución tributaria, lo cierto es que entendemos que en el ejercicio 2009 el sujeto pasivo si ha utilizado medios fraudulentos en cuanto que no ha registrado en sus libros la factura emitida y por ello la cuantificación de la sanción que para este ejercicio ha calculado la Inspección la entendemos correcta. No podemos decir lo mismo en cuanto a 2010, ejercicio este en que no ha puesto de manifiesto la Inspección que haya habido factura alguna sin registrar. Se ha producido ciertamente un dejar de ingresar, pero no se da ninguna de las circunstancias que hacen que en la conducta se pueda apreciar la concurrencia de medio fraudulento alguno, por lo que la sanción debería haberse cuantificado solo en el 50 por ciento de la cantidad dejada de ingresar. Por ello no es posible concluir sino confirmando la sanción impuesta en cuanto al ejercicio 2009 y anulando la cuantía de la correspondiente a 2010, que debe sustituirse por otra cuantificada en el 50 por ciento de la cantidad dejada de ingresar en ese ejercicio”*.

En conclusión, si uno de los elementos del *ne bis in idem* es la identidad de fundamento (nos referimos a la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento), hemos de decir que la forma en la que se tipifican las infracciones en nuestro ordenamiento da lugar a la superposición de tipos de forma que una misma conducta podría someterse a una doble sanción muy fácilmente si no se respetase el principio que comentamos. Más aún por cuanto, como acabamos de ver, no existe un pronunciamiento claro y tajante del principio en nuestro derecho tributario positivo, lo que si bien puede ser explicado por cuanto una Ley, como la General Tributaria, podría no ser el lugar adecuado para ello dado que se trata de un derecho fundamental, también es cierto que si se une este hecho a la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con el citado principio, ha dejado a la Administración y al Juez, en última instancia, un margen demasiado amplio para su configuración definitiva.

4. El *ne bis in idem* procesal en el ámbito tributario

4.1. Planteamiento

Según se dijo anteriormente, el *ne bis in idem* procesal consiste en la prohibición de iniciar un procedimiento administrativo sancionador cuando ya ha existido otro anterior sobre el mismo sujeto, hechos y fundamento.

A diferencia de la vertiente material del principio, ahora no se trata de evitar una doble condena o sanción, sino un doble pronunciamiento de carácter sancionador, aunque el primero hubiese sido absolutorio. Como dijo el TC en la sentencia 159/1987, refiriéndose al ámbito penal: “ante lo definitivamente resuelto por un órgano judicial no cabe iniciar...un nuevo procedimiento”.

Por esta razón la vertiente procesal tiene un indudable fundamento constitucional propio, pues se relaciona con la intangibilidad de sentencias firmes y la cosa juzgada material, y, en definitiva, con la tutela judicial efectiva (art. 25.1, y art. 24.2 CE). Así lo ha reconocido el TC poniéndolo en conexión además con el principio de seguridad jurídica, al afirmar que *“las restricciones permanentes de la esfera de libertad individual inherentes a la situación de inseguridad derivada de la posibilidad de que el Estado pueda reiterar sus pretensiones punitivas por los mismos hechos sin límite alguno, carecen de todo fundamento legitimador en el Estado de Derecho. De otro, la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) impone límites a la reapertura de cualesquiera procedimientos sancionadores --administrativo o penal-- por los mismos hechos, pues la posibilidad ilimitada de reapertura o prolongación de un procedimiento sancionador crea una situación de pendencia jurídica, que, en atención a su carácter indefinido, es contraria a la seguridad jurídica”* (STC 2/2003).

Ahora bien, como ha venido a matizar la Administración aprovechando la doctrina del Tribunal Constitucional y la propia jurisprudencia dictada al respecto:

“En ocasiones, los Tribunales de Justicia han aplicado este principio para evitar el sometimiento a dos procedimientos sancionadores sucesivos, pese a que el primero haya sido anulado (así Sentencia de la Sección Segunda de la AN de 18 de septiembre de 2014, recurso 213/2011), como si el mero hecho de ser sometido a un procedimiento sancionador supusiera en sí mismo una carga o condena, que no fuera lícito imponer dos veces. No cabe sin embargo aceptar la proclamación de este aspecto procedimental del principio de forma tan genérica, omnicomprensiva, impeditiva en todo caso del sometimiento a un segundo procedimiento de carácter sancionador, haciendo abstracción de cómo haya concluido el primero, pues lo que intenta el aspecto procesal del principio es evitar una duplicidad de pronunciamientos de carácter sancionador, no, propiamente, de procedimientos sancionadores, de modo que cuando el primer procedimiento haya concluido sin efectuar un pronunciamiento sobre el fondo, es decir sobre la procedencia del ejercicio del ius puniendi, no concurre el presupuesto de aplicación del principio...”

Proclamado pues este principio en sus justos términos, el principio ne bis in idem en su aspecto procedimental, veda la tramitación de un procedimiento administrativo sancionador si previamente ha existido otro procedimiento administrativo sancionador seguido contra el mismo sujeto, sobre los mismos hechos y con el mismo fundamento, que haya concluido por un pronunciamiento definitivo sobre el fondo.”

Y, más adelante precisa que *“En cuanto a su ámbito, este principio sólo juega en el mismo cauce (penal/administrativo), de forma que, tramitado un procedimiento penal, que finalice por sentencia absolutoria, queda vedado el sometimiento a un nuevo proceso penal, pero no a uno administrativo, y, viceversa, tramitado un procedimiento administrativo por*

resolución absolutoria, no procede el sometimiento a un nuevo procedimiento administrativo, pero no se impide el penal. Razón por la cuál, la excepción de cosa juzgada se contempla como garantía procesal de su aplicación". (RTEAC Vocalía Tercera, Resolución de 5 de noviembre de 2015).

Ideas que se respaldan por la sentencia del Tribunal Supremo de de 22 de marzo de 2010 (Recurso 997/2006. Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco) en la que se afirma acerca del ámbito del principio:

"... en lo que se refiere a la dimensión procedimental de aquel principio (prohibición del sometimiento a dos investigaciones de una persona por los mismos hechos), se ha de tener en cuenta que opera en el mismo orden; esto es, no cabe iniciar una investigación penal (o administrativa) por unos hechos sobre los que la jurisdicción (o la Administración) ya se ha pronunciado sobre el fondo concluyendo que, a luz de los elementos de juicio disponibles, no constituyen una infracción criminal (o administrativa). En otras palabras, una vez que los tribunales (o los órganos administrativos competentes) han juzgado definitivamente una conducta, no cabe que abran otro procedimiento para enjuiciarla de nuevo.

Sin embargo, esta dimensión del principio no impide la heterogeneidad de los cauces, de modo que terminado uno concluyendo que no se ha producido una infracción de una clase (penal), nada obsta a la apertura de otro destinado a averiguar si ha habido la comisión de un incumplimiento reprehensible con sanciones de otra naturaleza (administrativa)".

Partiendo de esta delimitación del contenido del principio en su vertiente procesal, es conveniente hacer algunas precisiones que van a versar principalmente por lo que deba entenderse por "procedimiento" o "primero y segundo procedimiento".

Comenzaremos por advertir que la prohibición a un primer y segundo procedimiento de carácter sancionador, incluso con resolución sancionadora en cada caso, no se va a aplicar a las que podemos llamar "sanciones provisionales". Con esta expresión nos referimos a la situación que contempla el artículo 3, apartado 3 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, en el que se trata de individualizar cada infracción por referencia a una conducta del contribuyente a cuyo efecto ordena que cada hecho se califique unitariamente como leve, grave o muy grave (apartado 1); que a cada periodo impositivo o a cada obligación tributaria se le podrá aplicar una sanción (apartado 2); y finalmente que, cuando se dicten distintas y sucesivas liquidaciones en relación con una misma obligación –por realizarse comprobaciones sucesivas, vg: una comprobación limitada que es seguida por una inspección-, y a consecuencia de cada una de estas liquidaciones se proceda a incoar un procedimiento sancionador con imposición de la correspondiente sanción, se considerará que se trata de una única sanción y de un único procedimiento sancionador.

Nos dice el Reglamento de sanciones que *"En estos supuestos, en cada procedimiento sancionador que se incoe se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un solo procedimiento de aplicación de los tributos o una sola propuesta de liquidación, minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o minorada en el importe de las sanciones impuestas con relación a las propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria".*

Es decir, que caben "sanciones provisionales" al igual que caben liquidaciones provisionales, calificándolas así por cuanto su contenido puede ser "modificado" en un sucesivo procedimiento sancionador y al margen de los

procedimientos de revisión, si bien, aceptaremos al menos que, al igual que se aplica el principio de preclusividad al ámbito de las liquidaciones, cabe también su aplicación a las sanciones que sucesivamente se impongan, ya que existirán elementos de estas que han de quedar fijados de manera inamovible para la Administración.

Por otra parte, y retomando la idea de que el principio *ne bis in ídem* prohíbe la incoación de dos procedimientos sobre un mismo sujeto, hecho y con el mismo fundamento, vamos a examinar lo que deba entenderse por primer y por segundo procedimiento.

4.1.1. El primer procedimiento sancionador

Los requisitos que se exigen al primer procedimiento sancionador para que pueda ser invocado el principio *ne bis in ídem* se construyen a partir de la doctrina penal que exige para este ámbito la existencia de una sentencia firme, por lo que ahora hemos de referirnos a la resolución administrativa firme en vía administrativa.

Ahora bien, esta remisión a la firmeza requiere que comentemos dos cuestiones al respecto.

La primera hace referencia a la situación que se crea cuando el acto sancionador no ha sido impugnado en vía contenciosa, pues no puede olvidarse que los actos administrativos firmes, no impugnados ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, aunque no poseen fuerza de cosa juzgada (FJ 7) y, por tanto, no son equiparables a las sentencias a los efectos del *non bis in ídem*, tienen en común su inmutabilidad y ejecutoriedad, que, en nada sustancial, diferencia al acto administrativo de la sentencia, aunque difieran en otros aspectos formales y materiales.

Además, ante esta cuestión cabe preguntarse por la situación que puede generarse cuando una sanción administrativa ha sido impugnada en vía contenciosa, pues cabe plantearse si *“mientras no se dicta una resolución judicial que está examinando el acto administrativo revisable, el mismo opera, a efectos del Derecho sancionador, como si fuera firme a todos los efectos, sin atención al posible pronunciamiento judicial que puede confirmarlo, o, por el contrario, revocarlo en su momento”*. Cuestión respecto de la cual caben dos respuestas.

“Una primera respuesta a la cuestión anterior es la que favorece la función del Poder Judicial y de la efectividad de la tutela judicial impartida cuando se entiende que, si bien la resolución administrativa revisable es definitiva en vía administrativa, o incluso, si se quiere es «firme en vía administrativa» (firmeza en grado 1), no lo es en vía judicial (firmeza en grado 2) y el carácter revisor de la potestad jurisdiccional mientras se ejerce, deja pendiente condicione aquella firmeza inicial, que deviene provisional y que por lo tanto resta a la espera de una ratificación a través del pronunciamiento judicial posterior. Una segunda respuesta, por el contrario, proyecta toda la fuerza propia de la firmeza a la resolución administrativa revisable, contemplándola como intangible, o invariable, o inmodificable, a modo de una proyección por analogía de la «cosa juzgada», de forma que la futura decisión judicial podrá revisar el acto administrativo impugnado, pero aquél, entretanto, ha podido desplegar todos sus efectos, y entre ellos los adecuados para la aplicación de otras consecuencias jurídicas complementarias, como puede ser la de la prescripción de las infracciones o de las sanciones, o de la reiteración, o de la reincidencia, como mecanismos de agravación de las distintas sanciones administrativas impugnadas” (Adolfo Serrano de Triana “Sanciones firmes y jurisprudencia en el derecho administrativo sancionador” Actualidad Administrativa, Nº 17, Quincena del 1 al 15 Oct. 2008, pág. 1973, tomo 2, Editorial LA LEY).

A los efectos que ahora nos interesan la respuesta que demos tiene consecuencias muy distintas pues si exigimos que, para considerar el acto sancionador como firme se haya pronunciado la jurisdicción Contenciosa, estamos obligando al ciudadano a acudir a esta vía a fin de dar efectividad al principio.

La segunda cuestión que hemos de comentar exige que concretemos en el ámbito tributario cuándo estamos ante un procedimiento administrativo sancionador digno de ser equiparado a uno penal a efectos del *ne bis in idem*, pues, como hemos expuesto, la STC 2/2003, de 16 enero, que declaró aplicable el principio comentado al ámbito de las sanciones administrativas, lo hizo limitando sus efectos a aquellos procedimientos administrativos sancionadores que por su estructura y por la propia gravedad de las sanciones a imponerse pudieran equipararse a los procesos de naturaleza penal. Ello por cuanto el fundamento del principio en la vertiente procesal se vincula a la tutela judicial efectiva, al proceso justo y a la seguridad jurídica, pues, habiendo concluido un primer procedimiento con una resolución de fondo con efecto de cosa juzgada, un nuevo procedimiento menoscabaría, sin duda, la tutela judicial dispensada por la anterior decisión firme (F. 2), y además, con ello se arrojaría sobre el reo la *"carga y la gravedad de un nuevo enjuiciamiento que no está destinado a corregir una vulneración en su contra de normas procesales con relevancia constitucional"* (F. 3). En resumen *"la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan sólo respecto de 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"*.

Pues bien, en el orden tributario no cabe duda que el procedimiento sancionador debe ser considerado como susceptible de incluirse en el ámbito del *ne bis in idem*, pues, además de que no tenemos noticia de que se haya suscitado esta cuestión ante ningún tribunal, su estructura y la gravedad del mismo los asemeja a los de naturaleza penal.

Finalmente, la doctrina administrativa entiende, en relación con los requisitos de este primer procedimiento sancionador, que *"La existencia de un primer pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del ius puniendi es pues presupuesto para que exista el bis in idem. Y, obviamente, la existencia o no de tal pronunciamiento de fondo está en función del contenido de la resolución que ponga término (originariamente o en revisión) al procedimiento sancionador. En este sentido, tal y como se anticipaba más arriba: cuando termina el procedimiento sancionador con una resolución declaratoria de la ausencia de responsabilidad del sujeto, o bien se aprecia en su revisión un defecto material en la aplicación de la norma, se está realizando un pronunciamiento sobre el fondo que impide reiterar el ejercicio del ius puniendi y, al contrario, cuando se aprecia un defecto en el procedimiento sancionador o el exceso en su plazo de tramitación, no se realiza pronunciamiento alguno sobre el fondo, y por tanto, el principio *ne bis in idem* no impide la imposición de una sanción posterior."* (RTEAC Vocalía Tercera, Resolución de 5 de noviembre de 2015). Ello por cuanto se entiende que la vertiente procedimental del principio es adjetiva respecto de la material, pues esta doctrina termina por limitar el principio a su aspecto material: la prohibición de una doble sanción administrativa o de una doble sanción penal.

4.1.2. El segundo procedimiento: La identidad de sujeto, hechos y fundamentos

Respecto del segundo procedimiento, cuya incoación prohíbe el principio que comentamos, recordaremos que ha de recaer sobre un mismo sujeto, hechos y fundamento (la llamada *"triple identidad"*), conceptos a los que hicimos sucinta mención en un momento anterior por lo que no lo reiteraremos ahora.

Sin embargo, sí es de resaltar que, en alguna ocasión y a efectos de la aplicación del principio *ne bis in idem*, el Tribunal Supremo ha utilizado un concepto material de sanción. Nos referimos a la sentencia de 6 de julio 2015 (Rec. 3418/2013. Ponente: Huelín Martínez de Velasco, Joaquín) en la cual se considera como una sanción un supuesto en que se procedía a derivar la responsabilidad a una empresa.

En el caso, una persona física resultó sancionada como autora de una infracción muy grave por haber emitido facturas consideradas falsas. Al mismo tiempo la sociedad CAMSL lo fue como autora de una infracción, también muy grave por haber utilizado también medios fraudulentos (las citadas facturas falsas). Finalmente la Administración procedió, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.1 de la LGT a declarar a CAMSL responsable solidario de las deudas de la persona física.

La Sala de instancia, en la sentencia impugnada, tomando en consideración la naturaleza sancionadora de la derivación de la responsabilidad entiende que no puede castigarse nuevamente al sujeto, en virtud del artículo 180.2 de la LGT. Frente a ella, la Administración, incluso aceptando el carácter sancionador de la derivación de responsabilidad, argumentaba que no es lo mismo colaborar en la falsificación de facturas que dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, determinando improcedentemente la misma mediante el empleo de esas facturas. En su opinión, se trata de dos conductas distintas, de las que se pueden derivar diferentes responsabilidades: una solidaria con el falsificador y otra personal y directa por las cantidades dejadas de ingresar mediante su empleo.

A los efectos que ahora nos interesan, el TS afirma que “El punto de partida ha de ser la reconocida naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria” por lo que “*Opera aquí también, por tanto, la prohibición de bis in idem, así como la previsión del artículo 180 .2 de la LGT*”.

Por ello, dice el Tribunal “*en el caso debatido, no se trata de la operatividad directa del principio ne bis in idem.... El debate no consiste en determinar si es lo mismo colaborar en la emisión de una factura falsa o con datos falseados que emplearla en la declaración o autoliquidación del correspondiente tributo, con el resultado de dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria o de obtener indebidamente devoluciones, conductas que, con toda evidencia, son diferentes. Si no, mucho más modestamente, en precisar si la regla del artículo 180 .2 de la LGT impide una solución como la adoptada en los actos administrativos anulados por la sentencia recurrida en casación*”.

Centrado así el debate, concluye la sentencia afirmando que “la derivación de responsabilidad solidaria en el pago de la sanción impuesta por una infracción consistente en la emisión de una factura falsa o con datos falseados a quien colaboró activamente en su realización cuando dicho colaborador ha sido también sancionado, como autor de una infracción muy grave, por haber utilizado esa factura en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias dando lugar a que deje de ingresar, en todo o en parte, la deuda tributaria o a que obtenga indebidamente devoluciones, desconoce ese precepto legal al sancionar -la naturaleza sancionadora de la responsabilidad que se examina permite equiparar “derivar” y “sancionar”, a estos efectos- separadamente una conducta que ha servido para graduar otra o para calificarla como grave o muy grave.

Siendo así, hemos de concluir, con desestimación de este recurso de casación, que la doctrina contenida en la sentencia impugnada es ajustada a derecho.”

4.2. Los efectos de la anulación del primer procedimiento

Una vez examinadas algunas cuestiones previas y expuesta la naturaleza de la vertiente procesal del *ne bis in idem*, podemos ya entrar en la cuestión que suscitábamos al comienzo de este trabajo pues ahora cobra todo su sentido el tema que habíamos enunciado preguntándonos si, anulado un primer procedimiento sancionador, era posible incoar un segundo procedimiento o, si bien, desaparecido el primero, ya no era posible ni siquiera hablar de un "segundo" procedimiento.

A este efecto, el examen del tema habremos de hacerlo en función de los motivos por los que se ha anulado la primera sanción, entendiendo que nos referimos a la necesidad de diferenciar si la sanción ha sido anulada por haberse anulado el procedimiento de liquidación del que aquélla toma su causa, o si la sanción ha sido anulada por vicios o defectos imputables directamente a la misma. Planteamiento que es heredero del hecho que hemos constatado más arriba sobre la dependencia con que se ha configurado la sanción tributaria respecto de la liquidación de la que deriva.

Así, esta misma forma de abordar la cuestión del principio *ne bis in idem* en su vertiente procedimental es la que ha seguido el TEAC en la Resolución de 5 de noviembre de 2015 en la que considera que, anulada una sanción por haber sido anulada la liquidación de la que trae causa, y siendo posible emitir una segunda liquidación, el que pueda dictarse la correspondiente sanción o ello vulnere el principio *ne bis in idem* en su vertiente procedimental depende tanto de la naturaleza del defecto que haya causado la anulación de la liquidación, así como del carácter del pronunciamiento anulatorio de la sanción.

En concreto, razona el TEAC que *"es doctrina de este TEAC que el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, impide que, cuando un Tribunal Económico Administrativo anula el acto impugnado por defectos formales, realice declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Ni siquiera al amparo del principio de economía procesal puede entrarse a conocer de la cuestión de fondo cuando un acto y la liquidación contenida en él se anulan por razones procedimentales o formales."*

Por esta razón, la anulación de una sanción por un defecto formal evita la existencia de un enjuiciamiento definitivo de la sanción, no habiendo decisión al respecto, ni absolutoria, ni condenatoria.

En la línea de lo expuesto, el legislador y la Jurisprudencia, para permitir que se dicte una sanción posterior a la terminación de un previo procedimiento sancionador, diferencian en función del tipo de defecto, material o de forma, apreciado para ponerle término de forma definitiva, deslindando así la aplicabilidad del principio *ne bis in idem*.

Y siguiendo esta consideración distingue varias posibilidades para diferenciar los efectos que sobre la sanción se derivan de cada uno de los casos siguientes:

1. Cuando se haya apreciado un defecto material en la liquidación que implique su anulación total, ello conllevará, siquiera indirectamente, un pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del ius puniendi, de carácter absolutorio, pues se ha declarado la improcedencia de liquidar y de sancionar, por lo que si, posteriormente, se dictara una segunda liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador estaría vedada por el principio *ne bis in idem*.

2. Cuando el defecto material de la liquidación no implique su anulación total sino que se confirma parcialmente la regularización, acordándose la anulación de la liquidación para su sustitución por otra, el Tribunal habrá de enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización confirmada, y, en caso de confirmarla, en su ejecución, se dictará acto reduciendo la cuantía de la liquidación y de la sanción, sin necesidad de tramitar nuevo procedimiento sancionador, lo que no vulnera el principio *ne bis in idem*.
3. Ahora bien, si se confirma parcialmente la regularización, el Tribunal anulará totalmente la sanción sin enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización confirmada, y la imposición de nueva sanción tras la emisión de liquidación en ejecución, sí vulneraría el principio *ne bis in idem*.
4. Finalmente, cuando se haya apreciado un defecto de procedimiento, que es causa de la anulación de la liquidación, la anulación de la sanción viene impuesta por él, sin que ningún pronunciamiento puede hacerse sobre el fondo de la sanción, ni directa ni indirectamente, de modo que cuando se tramite de nuevo el procedimiento, dictándose nueva liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador no está vedada por el principio *ne bis in idem*.

Ahora bien, las conclusiones alcanzadas por el TEAC no han sido pacíficas ni compartidas por los Tribunales de Justicia, por lo que examinaremos la cuestión con mayor detalle diferenciando los casos en los que se anula la sanción a causa de la anulación de la liquidación de los supuestos en los que se anula directamente la sanción por vicios existentes en este procedimiento o en el acto de su imposición.

5. La anulación de la primera sanción a causa de la anulación de la liquidación

Dos son las advertencias previas que hemos de recordar antes de entrar en el examen de la jurisprudencia y de la doctrina de la Administración.

La primera consiste en no olvidar que, en términos generales, en nuestro ordenamiento cuando se anula una liquidación por motivos de forma, se admite la retrotracción de actuaciones y la emisión de una nueva liquidación; y cuando la anulación se produce por motivos de fondo, no cabe retrotraer actuaciones ni tampoco en todos los casos emitir una nueva liquidación en sustitución de la anulada.

La segunda advertencia consiste en el hecho de que el TS ha admitido la subsanación de defectos formales no solo en caso de que la nulidad la haya declarado la propia Administración en el ejercicio de su potestad revisora, sino que también ha admitido la subsanación de este tipo de vicios cuando han sido declarados en una sentencia, lo que ha sido fuertemente criticado por cuanto se vulnera el sentido de la tutela judicial, entre otras razones, según veremos (I. Gorospe "La Consolidación del doble tiro" en RC y T. CEF nº 384, 2015).

5.1. La cuestión en la Jurisprudencia

Pues bien, hechas estas indicaciones, veremos cómo ha evolucionado la jurisprudencia en cuanto a la admisión de retrotraer actuaciones tanto en lo que se refiere a la liquidación anulada como en cuanto a las sanciones que resultaron afectadas.

A este efecto comenzaremos por mencionar la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012, en la que se declara como doctrina legal que la estimación de un recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo. Recordemos que la sentencia recurrida (TSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010) afirmaba que, si se anula un acto administrativo tributario, éste ha de quedar definitivamente expulsado del ordenamiento jurídico, sin que sea por tanto admisible su reiteración, y ello con independencia de la naturaleza del vicio o defecto que dio lugar a la anulación. Ello porque es distinta la solución que ha de darse a este problema en el ámbito de los procedimientos administrativos de revisión y en la vía contenciosa al no existir ningún precepto en la Ley Jurisdiccional que las equipare, estando dotadas las sentencias judiciales, por el contrario, de la protección de la cosa juzgada. Es decir, está impedido desconocer o contradecir las situaciones jurídicas declaradas o reconocidas en una sentencia que haya adquirido firmeza.

Esta doctrina ha sido objeto de críticas, no solo con los argumentos que se encuentran en la sentencia de instancia –que hemos resumido– sino con otros que parten del reconocimiento de que la finalidad que justifica la retroacción de actuaciones es la de reparar los defectos procedimentales que han causado indefensión al obligado tributario por lo que esta posibilidad, la de retrotraer el procedimiento, ha de tener limitaciones, aunque estas nos lleven a una situación semejante a la que se denominó doctrina del “tiro único”.

La primera de las críticas a que nos referimos consiste en afirmar que la retroacción no es un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de una liquidación, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico, menos aún en los casos en los que el reclamante no la ha pedido al Tribunal. En segundo lugar porque por tratarse de un acto de gravamen, el que ha sido anulado, se podría abrir la puerta a una situación semejante a la *reformatio in peius*. Y porque, en todo caso, rompe con el postulado de la igualdad de armas entre las partes en el proceso, pues no sería concebible que con la retroacción de diera al contribuyente la oportunidad de corregir los defectos en que hubiera incurrido en sus actuaciones. Ahora bien, el argumento que sin duda ofrece mayor consistencia a nuestro parecer es el que se construye sobre la base de que la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa no contiene disposiciones semejantes a las establecidas en la LGT y en la LPAC, pues aquella Ley solo admitiría la retroacción cuando fuese pedida por el recurrente. Es decir, si la Administración, anulada una resolución por sentencia sin ordenar expresamente la retroacción, procediera a la reconstrucción del procedimiento tributario, se estaría atentando contra el derecho a la tutela judicial.

Pues bien, todo lo anterior en relación con las posibilidades de retroacción de actuaciones en el procedimiento de liquidación nos sirve para adentrarnos en el ámbito del procedimiento sancionador y ello porque muchos de los argumentos que se han utilizado en el primero para admitir una nueva liquidación, se van a utilizar para admitir una segunda sanción, una vez anulada la primera o bien para contradecirlo.

Es el caso de la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Abril de 2014 (Rec. 164/2013) en la cual, si bien en un *obiter dicta* –pues se trata de un recurso de casación en unificación de doctrina que en este punto se inadmite por no haber Sentencia de contraste– y sin que el se trate de un asunto en debate –se impedía dictar una nueva sanción cuando la retroacción del procedimiento liquidatorio había tenido lugar por razones sustantivas o de fondo, es decir, incorrectamente ordenada.

Del mismo modo, en la STS de 29 de septiembre de 2014, (Rec. casación para la unificación de doctrina nº 1014/2013. Ponente, Joaquín Huelin Martínez de Velasco) el Tribunal rechaza extender al ámbito de las sanciones las consideraciones expuestas en relación con la potestad liquidadora. En la misma, la Sala, tras recordar la sentencia antes mencionada, de 19 de noviembre de 2012, termina afirmando en relación con las sanciones que “[No estorba recordar 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 *bis in idem*, en su dimensión procedimental, como subrayamos en las sentencias de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06 (LA LEY 27042/2010), FJ 4º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09 (LA LEY 34697/2012), FJ 3º), 7 de abril de 2014 (casación 3714/11 (LA LEY 49263/2014), FJ 2º) y 11 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 164/13 (LA LEY 49248/2014), FJ 6º)]”.

Ahora bien, distinto es la respuesta en la que se dictaría inmediatamente después, de 16 de diciembre de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo Rec. Nº 3611/2013. Ponente: Aguillo Avilés, Angel) en la que el Alto Tribunal, en relación con la sanción que se dicta en sustitución de la primera –anulada por haberlo sido la liquidación– en la que se nos dice:

“debemos sin embargo rechazar que en el supuesto enjuiciado se pudiera producir una situación de bis in idem procesal por las razones que expresamos a continuación.

...en estas peculiares circunstancias la Administración tributaria, del mismo modo que puede dictar la nueva liquidación ajustada a Derecho “sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente” mientras su potestad no haya prescrito... puede asimismo dictar la nueva sanción, limitándose a adaptar su cuantía a la cuota resultante de la nueva liquidación, sin necesidad de iniciar e instruir un nuevo procedimiento sancionador...”

La Audiencia Nacional en la sentencia de instancia (17 de octubre de 2013) había considerado que, en los casos de sanciones anuladas y de retroacción de actuaciones para que se impongan conforme a los criterios de la resolución económico-administrativa, debe aplicarse el principio *ne bis in idem* procesal, por lo que, en materia de procedimiento sancionador, la Administración “no puede retrotraer actuaciones para cumplimentar o pretender subsanar un vicio esencial... pues el administrado tiene derecho a no soportar dos procedimientos por el mismo hecho”.

Ahora bien, la argumentación que nos proporciona esta sentencia no termina aquí pues contiene un voto particular (Aguillo Avilés, Angel) con razonamientos que enriquecen la perspectiva del problema que, recordemos consistía en haberse dictado un nuevo acto sancionador una vez anulado el anterior –por anulación de la liquidación– para ajustarlo a las nuevas cuantías nuevamente liquidadas.

En el caso dice el voto particular que la ejecución de la Resolución del TEAC implicaba iniciar un nuevo procedimiento sancionador que, en principio, debería respetar la tramitación regulada en los arts. 208 a 211 de la LGT. Ello a diferencia de lo afirmado por la Sala que consideró que no se obligaba a la Inspección de tributos a iniciar un nuevo procedimiento sancionador.

Las razones para ello son que “anulando el acuerdo de liquidación... no por un error material, aritmético o de hecho... sino por un error de derecho... no puede inferirse que la Administración tributaria debe realizar una mera “rectificación” de la primera liquidación, por la sencilla razón de que no se puede “rectificar” algo que no existe en el mundo jurídico... (lo) tiene que hacer es dictar una nueva liquidación, en esta ocasión, ajustada a Derecho...” Es decir “no puede considerarse como una simple “adaptación” de la anterior a la liquidación tributaria rectificada, porque, como hemos dicho, no se ha producido tal “rectificación”, sino como una nueva sanción”. Y la sanción es nueva y distinta de la

anterior porque *“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 (en la medida en que ésta depende, entre otras cosas, de la “base de la sanción”) y, desde luego, de su cuantía, alteraciones con las que el interesado puede no coincidir y que, como he dicho, 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”*.

Y si la sanción a dictar es nueva, necesita pronunciarse por medio de un nuevo procedimiento –pues están prohibidas las sanciones “de plano”– en el que pueden *“ocurrir las mismas vicisitudes que en cualquier otro, sean éstas de carácter material o procedimental (por ejemplo, inicio fuera del plazo establecido en el art. 209.2 LGT, defectuosa motivación de la sanción o caducidad), que podrían llegar a impedir definitivamente que, respecto de la misma persona y los mismos hechos, la Administración tributaria pudiera ejercer el ius puniendi”*.

En conclusión, al margen de la convicción que pueda producir toda esta argumentación, en uno u otro sentido, lo cierto es que la Sala ha admitido que, anulada una liquidación y la correspondiente sanción, se pueda dictar una nueva sanción sin que ello suponga una contravención del *ne bis in idem*.

5.2. La cuestión en la vía económico administrativa

Aunque la evolución de la jurisprudencia haya aproximado sus pronunciamientos a los existentes en la vía administrativa, es imprescindible en el momento actual abordar el tema sin hacer un examen, aunque sea sucinto de la Resolución del TEAC de 5 de noviembre de 2015 (Vocalía Tercera).

En ella el TEAC parte de una reconsideración del principio *ne bis in idem* en su vertiente procesal con el fin de estrechar su alcance y efectos, y nos dice que: *“En ocasiones, los Tribunales de Justicia han aplicado este principio para evitar el sometimiento a dos procedimientos sancionadores sucesivos, pese a que el primero haya sido anulado... como si el mero hecho de ser sometido a un procedimiento sancionador supusiera en sí mismo una carga o condena, que no fuera lícito imponer dos veces. No cabe sin embargo aceptar la proclamación de este aspecto procedimental del principio de forma tan genérica, omnicompreensiva, impeditiva en todo caso del sometimiento a un segundo procedimiento de carácter sancionador, haciendo abstracción de cómo haya concluido el primero, pues lo que intenta el aspecto procesal del principio es evitar una duplicidad de pronunciamientos de carácter sancionador, no, propiamente, de procedimientos sancionadores, de modo que cuando el primer procedimiento haya concluido sin efectuar un pronunciamiento sobre el fondo, es decir sobre la procedencia del ejercicio del ius puniendi, no concurre el presupuesto de aplicación del principio. El hecho de que, para que haya un doble pronunciamiento -lo cual está vedado-, tenga que haber un nuevo procedimiento sancionador, puede ser quizá lo que haya llevado a esta confusión”*.

Pues bien, tras haber reducido el alcance de la vertiente procesal a la material, pues la priva de un significado propio, en relación con la cuestión central que nos planteamos ahora, afirma que *“a juicio de este Tribunal, la respuesta que ha de darse a esta cuestión depende de la naturaleza del defecto que haya causado la anulación de la liquidación, pues de ello dependerá también el carácter del pronunciamiento anulatorio de la sanción, que determina el ámbito del principio ne bis in idem*.

Si se ha apreciado un defecto material en la liquidación, su anulación implicará, si quiera indirectamente, un pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del ius puniendi, de carácter absolutorio;

Si, en cambio, se ha apreciado un defecto de forma, que es el que causa la anulación, ningún pronunciamiento absolutorio puede entenderse efectuado; el órgano revisor, en tal caso, no se pronuncia ni directa ni indirectamente, sobre la procedencia del ejercicio del ius puniendi, siendo tal una cuestión que queda imprejuzgada cuando se ha seguido un procedimiento disconforme a Derecho. En este segundo caso, la imposición de una nueva sanción no está vedada por el principio *bis in ídem*."

Tales consideraciones se detallan en la Resolución, según expusimos anteriormente, diferenciando distintos supuestos relativos a los motivos de la anulación de la liquidación y señalando el efecto que cada una de estas situaciones tiene sobre las sanciones que se hubiesen visto afectadas. Así, se distinguen:

- "*Casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación por razones sustantivas, anulando totalmente la liquidación pero subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar*". En este caso, la anulación de la sanción por razones sustantivas, o de fondo, implica un pronunciamiento, de carácter absolutorio, de modo que el principio *ne bis in ídem* en su vertiente procesal impide la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador, aun después de dictada una nueva liquidación.
- "*Casos en los que se trata de sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada, si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución*".

En tales casos si la sanción no se basa exclusivamente en la parte de regularización anulada, sino también en la parte que queda confirmada, la anulación de la sanción no viene impuesta por la de la liquidación, si bien, ha de ser también anulada, del mismo modo que la liquidación, pero sólo para ser sustituida por otra ajustada a lo dispuesto por el Tribunal (que ha confirmado una parte de la liquidación y de la sanción). Y ello se hará sin necesidad de tramitar un nuevo procedimiento sancionador, lo que, por ende, no vulnera el principio *ne bis in ídem*.

Ahora bien, si por razón de la anulación de la liquidación se anulara totalmente la sanción, sin enjuiciar la parte de ella que trae causa de los extremos confirmados de la regularización, no podrá ya volver a sancionarse, pues la anulación total de la sanción constituye un pronunciamiento absolutorio directo, y la posterior imposición de una nueva sanción entrañaría la vulneración del principio *ne bis in ídem* y del principio de irrevocabilidad de los actos administrativos favorables.

- "*Casos en los que un Tribunal anula totalmente el acto impugnado por razones formales, acordando la retroacción del procedimiento, o bien apreciando la caducidad*".

En tales casos, aunque la sanción haya quedado anulada, sin embargo está vedado al Tribunal realizar un pronunciamiento de fondo sobre su conformidad a Derecho y no hay pronunciamiento absolutorio, sino tan sólo la obligada anulación de la sanción por razones procedimentales, por lo que, según lo expuesto, el principio *ne bis in ídem* no veda la tramitación de un segundo procedimiento sancionador (una vez, claro está, que se proceda a la subsanación del defecto del procedimiento que fue apreciado).

Queda así expuesta la doctrina dictada en la vía económico administrativa, amparada en la normativa tributaria y que condiciona la posibilidad de una segunda sanción al motivo por el que se hubiese anulado la liquidación; que

a nuestro juicio estrecha excesivamente la eficacia del principio en su vertiente procesal, si bien cuenta para ello con el amparo y cobertura que le está proporcionando la jurisprudencia que recientemente se ha dictado, y, lo que es más importante, con la forma en que nuestro TC ha delimitado el principio de *ne bis in ídem*.

6. La anulación de la primera sanción por vicios inherentes a la propia sanción

La forma en que los Tribunales y la Administración han abordado la cuestión no es otra que la aplicación de la misma doctrina con que se ha resuelto el problema de la nulidad de una liquidación y la posibilidad de dictar una nueva, sin atender al hecho de que estamos en presencia del derecho sancionador. Por otra parte, también ha de tenerse en cuenta que el contenido del *ne bis in ídem* que se ha consolidado en nuestro ordenamiento es la compatibilidad de un doble enjuiciamiento penal y administrativo, pero que tal posibilidad se restringe cuando el doble procedimiento se produce dentro del mismo orden, en nuestro caso, el administrativo.

Así se puede constatar en la sentencia de 22 de marzo de 2010 del Tribunal Supremo (Recurso 997/2006, Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco) cuando sostiene que:

"ha de subrayarse que, en lo que se refiere a la dimensión procedimental de aquel principio (prohibición del sometimiento a dos investigaciones de una persona por los mismos hechos), se ha de tener en cuenta que opera en el mismo orden; esto es, no cabe iniciar una investigación penal (o administrativa) por unos hechos sobre los que la jurisdicción (o la Administración) ya se ha pronunciado sobre el fondo concluyendo que, a luz de los elementos de juicio disponibles, no constituyen una infracción criminal (o administrativa)..."

Sin embargo, esta dimensión del principio no impide la heterogeneidad de los cauces, de modo que terminado uno concluyendo que no se ha producido una infracción de una clase (penal), nada obsta a la apertura de otro destinado a averiguar si ha habido la comisión de un incumplimiento reprochable con sanciones de otra naturaleza (administrativa)...

... tal y como se anticipaba más arriba: cuando termina el procedimiento sancionador con una resolución declaratoria de la ausencia de responsabilidad del sujeto, o bien se aprecia en su revisión un defecto material en la aplicación de la norma, se está realizando un pronunciamiento sobre el fondo que impide reiterar el ejercicio del ius puniendi y, al contrario, cuando se aprecia un defecto en el procedimiento sancionador o el exceso en su plazo de tramitación, no se realiza pronunciamiento alguno sobre el fondo, y por tanto, el principio ne bis in ídem no impide la imposición de una sanción posterior.

Cabe recordar en este punto que, en caso de anulación de un acto por un defecto formal, no procede realizar pronunciamientos de fondo, sobre la conformidad a Derecho del acto anulado".

Así, aunque en alguna ocasión se ha declarado la imposibilidad de retrotraer actuaciones para imponer una nueva sanción, veremos que esta posición no se ha mantenido posteriormente.

Así, en la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2012 se dice que no cabe reiterar las sanciones anuladas *"pues esa reproducción del camino para castigar otra vez contraviene frontalmente el principio ne bis in ídem, en su dimensión procedimental (véanse las sentencias de 22 de marzo de 2010 de 11 de junio de 2011)".*

Sin embargo en la más reciente de 11 de abril de 2014 (Rec. 164/2013) en un recurso interpuesto por la Abogacía del Estado en el cual no entra el Tribunal por cuanto no existía una sentencia de contraste (lo que implica la firmeza del pronunciamiento de la Sala de instancia en este punto) dice el tribunal, en un obiter dicta:

“SEXTO... cabe destacar que, cuando se anula una sanción por defecto en el procedimiento sancionador procede su retroacción para subsanar el defecto, sin que ninguna excepción se establezca en la norma general en relación con los procedimientos sancionadores (en concreto, en el ámbito tributario, así resulta del art. 239 LGT); en este mismo sentido, la Ley de Enjuiciamiento Criminal permite la casación contra sentencias absolutorias para reproducción de un proceso penal con objeto de subsanar un defecto procesal (Artículo 847 y 901 bis a) de la Ley de Enjuiciamiento criminal, RD 14 de septiembre de 1882).

Efectivamente, encontramos múltiples ejemplos de ello en la Jurisprudencia, que acuerda la retroacción del procedimiento administrativo sancionador para subsanar un defecto de anulabilidad. Así, STSJ Cataluña, rec 1535/2002, de 2 de diciembre, STS 12 de febrero de 1994 rec 10011/1990. Así también resolución de este TEAC de 22 de abril de 2015, RG 4851/2011.”

Y a este mismo planteamiento responde la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 (R.G. 1689/2012) en un caso en el que la sanción se había anulado por defectos en la motivación suscitándose si era posible dictar un nuevo acto sancionador debidamente motivado.

Frente a ello, dice el TEAC: *“En el recurso de alzada la reclamante manifiesta que habiéndose determinado la anulación de la sanción en este punto por motivación indebida e insuficiente de la imposición de sanción, no cabe dictar nueva sanción por este mismo concepto.*

Este Tribunal Central ha constatado que los defectos apreciados por el TEAR en la sanción impuesta por el art. 195 LGT correspondiente al ejercicio 2003 no constituyen meros defectos formales, sino que suponen que la sanción adolece de los necesarios elementos materiales que constituyen presupuesto de su validez, por lo que se confirma la anulación de la misma sin que quepa dictar nueva sanción por dicho tipo infractor y ejercicio” (FJ 11º).

En conclusión, los defectos de fondo que causan la anulación de una sanción impiden que se dicte una nueva pues el principio que comentamos lo impide, pero los defectos formales sí permiten la retroacción de actuaciones para que se subsanen los defectos cometidos. Solución esta última que no deja de suscitar dudas desde la perspectiva de los principios inspiradores del “proceso justo” en el ámbito penal, pues no debe olvidarse que, la anulación por defectos formales, supone que la Administración ha alcanzado una conclusión con vulneración de normas legales reguladoras del procedimiento, vulneración que ha producido indefensión al contribuyente.



