

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 700/2015 de 08/03/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Segunda

Procedimiento sancionador. Posibilidad de iniciar nuevo procedimiento una vez anulada la liquidación principal por haberse ordenado la retroacción de actuaciones. Plazo.

La anulación de la sanción que se produce como consecuencia de la anulación de la liquidación de la que trae causa, con la consiguiente retroacción de actuaciones, no impide que la Administración pueda iniciar un nuevo procedimiento en el plazo de tres meses desde que se notifica al contribuyente la liquidación resultante de las actuaciones retrotraídas. Esto es así porque la anulación de la sanción viene impuesta por la anulación de la liquidación, sin que se haya entrado a conocer sobre el fondo de la sanción.

Ahora bien, lo que precisa el TEAC en esta resolución es que Administración puede iniciar y tramitar un nuevo procedimiento sancionador, pero no puede notificar directamente al contribuyente un nuevo acuerdo sancionador sin haber iniciado un nuevo procedimiento.

Fundamentos de derecho

[...]

QUINTO.- Finalmente, pasaremos a referirnos al incidente de ejecución relativo a la sanción por Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006/07.

La anulación de la liquidación de la que la sanción que ahora nos ocupa trae su causa (Fundamento de Derecho Cuarto de la presente resolución) necesariamente lleva a la anulación de la liquidación sancionadora pero no es esta la única causa por la que dicha liquidación sancionadora debe anularse. Y así, observamos que el TEAR, respecto de la liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006/07 lo que hace es ordenar retrotraer y que como consecuencia de dicha retroacción la Inspección practica al contribuyente nueva liquidación fruto de la cual procede directamente a dictar y notificar nueva sanción.

Pues bien, no es ese el criterio de este Tribunal para casos como el que nos ocupa, y así tenemos dicho en resolución de 04-02-2016:

<<DÉCIMO-SÉPTIMO.- Se refiere la segunda alegación planteada por el reclamante respecto del Acuerdo sancionador a la vulneración del principio del non bis in idem por la imposibilidad de la Inspección de dictar nueva sanción respecto de unos hechos que fueron sancionados con anterioridad habiéndose anulado la primera sanción por resolución firme del TEAC.

Pues bien, acerca del referido "non bis in idem" en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador se ha pronunciado recientemente este Tribunal Central en su resolución de 05-11-2015 (RG 3142/13 y acumuladas), resolución de la que destacamos, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

"A tal efecto, cuando se anula una sanción por haberlo sido la liquidación en que se basa, y es posible la práctica de una posterior liquidación, en relación con el mismo concepto y período, para determinar si el

principio ne bis in idem en su vertiente procedimental impide el dictado de una nueva sanción que traiga causa de esta segunda liquidación, debemos diferenciar los siguientes supuestos:

- *Casos en los que un Tribunal estima un recurso o reclamación por razones sustantivas o de fondo, anulando totalmente la liquidación pero subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar.*
- *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, en ejecución de dicha sentencia o resolución, 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.*
- *Casos en los que un Tribunal estima por razones formales, anulando totalmente el acto impugnado, acordando la retroacción del procedimiento, o bien apreciando la caducidad.*

(...)

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

La anulación de la liquidación por motivos de forma lleva consigo la anulación total de la sanción, incluso en el caso de haberse acordado la retroacción del procedimiento, pues así lo impone el art. 66.4 RR: “No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora”. Y, tal y como se ha expuesto, anulada la sanción por motivos de forma, está vedado realizar pronunciamientos de fondo sobre su conformidad a Derecho, como así lo ha recogido la doctrina de este TEAC citada más arriba.

*De modo que, en este caso, anulada la sanción por un defecto de procedimiento, si bien que situado en el procedimiento liquidatorio del que aquélla trae causa, sin que se realice un pronunciamiento definitivo sobre el fondo, es decir sobre la procedencia y conformidad a Derecho del ejercicio del *ius Puniendi*, 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 idem 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).*

No es ajeno este Tribunal a la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del TS de fecha 11 de Abril de 2014, rec. 164/2013, Ponente, Emilio Frias Ponce, en la que, anulada una liquidación por razón de falta de autorización del representante para suscribir el acta, y por tanto, por razón de un defecto de forma, considera el TS impedida la reproducción del procedimiento sancionador tras la retroacción del procedimiento de liquidación. No podemos sin embargo extraer de tal Sentencia una doctrina contraria a lo que hasta el momento se ha expuesto y concluido, por las siguientes razones. En primer lugar, porque el TS hace esta declaración 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 porque en el caso concreto no se planteó la relevancia de la diferencia entre la anulación por defectos materiales y de procedimiento, sino que la cuestión litigiosa se centró exclusivamente en debatir si la anulación de la sanción traía causa de la anulación de la liquidación, o bien estaba basada en la propia prescripción de la sanción, lo que, según hemos expuesto, y concluye el TS, carece de relevancia en orden a aplicar el principio *non bis in idem*. Por esta misma razón, las Sentencias que el TS cita como precedentes, tampoco resuelven casos en que la anulación de la sanción hubiera sido por un defecto de procedimiento; así, cita la Sentencia de 26 de marzo de 2012, rec. de casación 5827/09, en la que se impedía una nueva sanción cuando la retroacción del procedimiento liquidatorio había tenido lugar

(indebidamente) por razones sustantivas, y la Sentencia de 22 de marzo de 2010, que versa propiamente sobre la articulación procesal del principio *non bis in idem* en su vertiente material. Muy al contrario, en tales Sentencias, así como en las que cita del TC se subraya que es imprescindible para aplicar el principio *ne bis in idem* que haya un doble enjuiciamiento definitivo sobre la misma conducta (de hecho, algunas de tales Sentencias las hemos citado más arriba en apoyo de la diferencia entre ambos tipos de pronunciamientos).

En síntesis, a juicio de este Tribunal, la respuesta que ha de darse a la cuestión de si, después de haber sido anulada una sanción por razón de la anulación de la liquidación de la que trae causa, puede volver a dictarse una sanción basada en la nueva liquidación que se dicte, depende de la naturaleza del defecto que haya causado la anulación, pues de ello dependerá también el contenido del pronunciamiento anulatorio:

(...)

por último, si se ha 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, siendo tal una cuestión que queda imprejuzgada, 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*.**

Y siendo esto último es lo que ha ocurrido en el presente supuesto, en que lo que causó la anulación de la liquidación fue un defecto de procedimiento, viniendo así la anulación de la sanción impuesta por él, en aplicación de lo expuesto debe concluirse que no se ha producido vulneración alguna del principio *ne bis in idem*, ni en su vertiente material ni en su vertiente procedimental, debiéndose desestimar las pretensiones de la reclamante al respecto”.

Pues bien, tal y como ha quedado recogido en los antecedentes de hecho, mediante la resolución de este Tribunal de 24-04-2013 se ordenó la anulación de las liquidaciones tributaria y sancionadora impugnadas y la retroacción de las actuaciones inspectoras, esto es, se anuló pura y simplemente la sanción derivada de la liquidación anulada (sin retrotraer a efectos sancionadores), **pudiendo la Inspección haber iniciado un nuevo procedimiento sancionador**, circunstancia que no se dio en el presente caso en que la Inspección procedió a dictar directamente, sin haber realizado trámite previo alguno, nuevo Acuerdo sancionador el mismo día en se que dictó el nuevo Acuerdo de liquidación.

Dispone el artículo 209 de la LGT, regulador de la iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria, lo siguiente:

- “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 de 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”

Disponiendo el artículo 210 de la LGT, regulador de la instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria, en sus apartados 4 y 5, lo siguiente:

4. Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad.

En la propuesta de resolución se concretará asimismo la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos.

La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

5. *Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.*

Disponiendo el artículo 208.3 de la misma Ley lo siguiente:

Los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos:

- a) *A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia.*
- b) *A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.*
- c) *Los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley.*

Señalando finalmente el artículo 211 de la LGT, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

- “2. *El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley.*

...

4. *El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento.”*

Así las cosas, en el caso que nos ocupa, con fecha 25-11-2013 se notificó al interesado el nuevo Acuerdo de liquidación no habiendo procedido la Inspección propiamente al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y propuesta de sanción (trámites esenciales a la vista de la normativa trascrita), siendo que a lo que habilita el criterio de este Tribunal Central antes transcrito es al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y no directamente a la notificación del Acuerdo sancionador. En definitiva, no procedió la Inspección a iniciar en el plazo de 3 meses a que se refiere el artículo 209.2 LGT antes transcrito nuevo procedimiento sancionador, de manera que, habiendo sido anulada la primera liquidación sancionadora, no podemos sino estimar las pretensiones del reclamante en este punto y anular la sanción aquí recurrida.

Y en el mismo sentido se ha pronunciado la sentencia de la Audiencia Nacional de 19-10-2017 (rec. nº. 132/2016).