

OBSERVATORIO LEGAL Ee

El Tribunal Supremo prohíbe iniciar nuevos expedientes sancionadores en supuestos en los que se anuló la primera sanción por motivos formales asociados a la liquidación de la que traía causa la sanción.

En la sentencia 42/2024 de 15 de enero de 2024, el Tribunal Supremo aborda la **posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador y dictar un nuevo acuerdo sancionador**, en atención al principio non bis in idem en su vertiente procesal, **en aquellos supuestos en los que se ha anulado un primer acuerdo sancionador como consecuencia de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que trae causa la sanción**, sin que se hayan analizado ni considerado otros motivos para la anulación del primer acuerdo sancionador.



Antes de analizar este supuesto concreto, la sentencia reconoce un casuismo exacerbado en materia de nulidad de sanciones, aclarando que la respuesta a cada supuesto vendría perfilada por las circunstancias que en cada caso concurren, por lo que concluye que resulta inadecuado categorizar soluciones unitarias a través de doctrinas de proyección general. Y es que, razona, más allá de la distinción estructural entre anular el acto tributario por razones materiales o formales, son múltiples las diferencias y consecuencias entre **(i)** acordar solo la anulación de la sanción sin mayor aditamento (como en este caso); **(ii)** señalar o indicar la necesidad de realizar un trámite específico ante una eventual decisión de retroacción de actuaciones (constatados defectos formales); **(iii)** anular la sanción ordenando la mera acomodación de cuantías (como aconteció en los asuntos resueltos en las sentencias de 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013, y de 27 de septiembre de 2022, rec. 5625/2020); **(iv)** no anular la sanción, ordenando la mera acomodación de cuantías (caso de la reciente sentencia 1328/2023 de 25 de octubre de 2023, rca. 1712/2022); o, en fin **(v)** cualquier otra decisión distinta a las anteriores de entre la abundante panoplia imaginable.

OBSERVATORIO LEGAL Ee



A estos efectos, delimitado el carácter de la doctrina que dicta la sentencia y centrándose en la resolución de la cuestión casacional sobre el supuesto de anulación de la sanción por motivos exclusivamente formales, la sentencia dispone que **el nuevo acuerdo sancionador no puede considerarse una consecuencia de la ejecución de la resolución que ordena la anulación de la liquidación.**

Recuerda el Alto Tribunal que **la nueva sanción impuesta**, que resultó anulada por la sentencia de instancia, **desborda los límites de lo que son -e implican- unos actos de ejecución.** En este sentido, cabe recordar que **"son de ejecución los actos dictados en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria".** No hay, pues, en tales situaciones, retroacción de actuaciones en sentido técnico ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento sancionador; **sólo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la**

anulada, siendo así, no opera el artículo 104 LGT (sentencia 60/2018 de 19 de enero, rec. 1094/2017, ECLI:ES:TS:2018:187; y sentencia 1188/2020, de 21 de septiembre, rec. 5684/2017, ECLI:ES:TS:2020:3058).

En consecuencia, **el nuevo expediente sancionador supondría un verdadero procedimiento sancionador por lo que, cuando la sanción se dicta en virtud de un nuevo procedimiento sancionador, inexorablemente entra en escena la dimensión procedimental del principio non bis in idem.**

En definitiva, cuando se produce la nulidad de la sanción como consecuencia de la nulidad de la liquidación principal por motivos formales, no se consideran producidas ni la retroacción con relación al procedimiento sancionador, ni unas meras actuaciones de ejecución de la resolución que pretenda ejecutarse, sino un nuevo procedimiento sancionador, de principio a fin.

De esta forma, el Alto Tribunal establece doctrina al respecto, señalando que **cuando se anula un primer acuerdo sancionador como consecuencia exclusiva de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que traía causa la sanción, la dimensión procedimental del principio non bis in idem se opone al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y a una nueva sanción con relación al mismo obligado tributario y por los mismos hechos.**