



Roj: **STS 5667/2014 - ECLI:ES:TS:2014:5667**

Id Cendoj: **28079130022014100604**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/12/2014**

Nº de Recurso: **3611/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4155/2013,**  
**STS 5667/2014**

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciséis de Diciembre de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Señores al margen anotados, el presente recurso de casación núm. **3611/2013**, promovido por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la Sentencia de 17 de octubre de 2013, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 32/2011, que estima parcialmente la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de noviembre de 2010, estimatoria parcial de la reclamación económico-administrativa formulada contra el Acuerdo de 25 de septiembre de 2009, dictado por el Jefe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en Castilla y León, en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005.

Ha sido parte recurrida la entidad **FERNÁNDEZ DE TROCONIZ, S.A.**, representada por la Procuradora doña Silvia Albaladejo Díaz Alabart.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La sociedad Fernández de Troconiz, S.A. fue objeto de una inspección tributaria en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS), de los ejercicios 2004 y 2005, que dio lugar a la incoación por los Servicios de Inspección de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Castilla y León de una Acta de disconformidad (núm. NUM000), de fecha 22 de julio de 2009, que contenía una propuesta de regularización de la que derivaba una deuda tributaria a ingresar de 5.053.658,23 euros, de los cuales 4.077.490,3 euros correspondían a la cuota tributaria y 976.167,93 euros a intereses de demora.

Según consta en la citada acta y en el Informe ampliatorio, los hechos más relevantes son los siguientes:

A) La actividad desarrollada por el obligado tributario era la de "hospedaje en hoteles y moteles" y su capital social pertenecía en un 96,3% a don Ildefonso y el 3,7% restante a los hijos del anterior.

B) La sociedad realiza en el año 2004 la venta del inmueble en el que estaba situado el hotel que explotaba, por 37.232.699 euros, obteniendo un beneficio con la venta de 35.325.600 euros. Simultáneamente, la sociedad Francisco Gil, S.A. -propiedad también de la familia Ildefonso - vende otro inmueble con un beneficio de 19.673.544 euros.

C) Las citadas sociedades destinan prácticamente la totalidad de la cantidad obtenida con las ventas a la suscripción de acciones de la sociedad de nueva creación Gilinver 2112, S.A., que esta constituida por las dos



sociedades mercantiles anteriores y por el matrimonio formado por don Ildefonso y doña Irene , si bien éstos tenían una participación inferior al 0,01%.

D) Por esta "reversión", la obligada tributaria se aplica la deducción prevista en el art. 42 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), al entender que mediante la constitución y suscripción del 60% del capital de la nueva sociedad, cumple los requisitos exigidos en el citado precepto, en concreto, los del número 3, letra b), deduciéndose de la cuota del IS del ejercicio 2004 por este concepto la cantidad de 6.977.282,26 euros.

E) A juicio de la Inspección, la constitución de la sociedad Gilinver 2112, S.A. era un negocio simulado, que no respondía a motivos económicos lógicos, dirigido a obtener un ahorro fiscal y que no podía producir efectos frente a la Hacienda Pública, ya que: (i) el capital social de la nueva sociedad era muy superior al necesario para realizar las actividades llevadas a cabo por ésta; (ii) cualquiera de las sociedades primeras tenía fondos suficientes para realizar las actividades que Gilinver había llevado a cabo hasta 2008; (iii) la nueva sociedad estaba controlada, al igual que las otras dos, por don Ildefonso , tanto desde el punto de vista accionarial, como en su administración, y al 100% por la familia Ildefonso ; (iv) aún cuando para la actividad a desarrollar por la familia hubiera sido conveniente la unión de las dos sociedades preexistentes, el negocio jurídico apropiado era la fusión, no la creación de una nueva sociedad con gastos y complicaciones financieras que no se habrían producido en una fusión.

Teniendo en cuenta el preceptivo Informe ampliatorio del Inspector actuario justificando su propuesta y el escrito de alegaciones de la sociedad presentado el 5 de agosto de 2009, finalmente el Inspector Regional de la Delegación Especial de Castilla-León, con fecha 25 de septiembre de 2009, dictó Acuerdo liquidatorio por el que modificaba la propuesta contenida en el Acta, resultando una liquidación definitiva de 8.693.550,32 euros de deuda tributaria (6.977.282,26 euros de cuota y 1.716.268,06 euros de intereses de demora).

**SEGUNDO.-** El 22 de julio de 2009 se notificó el Acuerdo de inicio y propuesta de sanción del expediente sancionador por infracción tributaria leve del art. 191.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT ), en relación con los hechos regularizados en la referida Acta, que culminó con el Acuerdo de 25 de septiembre de 2009, que imponía a la entidad inspeccionada una sanción en su grado mínimo de 3.488.641,13 euros.

**TERCERO.-** Contra ambos Acuerdos, la sociedad Fernández de Troconiz, S.A., el 27 de octubre de 2009, interpuso reclamación económico-administrativa (R.G. 5180/09), formalizando la misma mediante escrito presentado el 22 de febrero de 2010 sustentado, en lo que aquí interesa, en la improcedencia de la sanción recogida en el Acuerdo impugnado, al haber actuado conforme a lo dispuesto en el art. 42 del TRLIS y en la doctrina reiterada del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

Mediante resolución de 23 de noviembre de 2010, el TEAC estimó parcialmente la reclamación formulada, ordenando, por un lado, dictar nuevo acuerdo de liquidación « *en el que se corrija las rentas derivadas de la transmisión de* » elementos del inmovilizado material que tengan la naturaleza de inmuebles «*en el efecto de la inflación, de conformidad con el artículo 15.10 de la LIS* » (FD Décimo); y, por otro, como consecuencia de lo anterior, « *se anula la sanción impuesta al haberse anulado la liquidación a la que se asocia, sin perjuicio de que en función de la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación que se practique se dicte la correspondiente sanción* » (FD Undécimo).

**CUARTO.-** Contra el citado Acuerdo del TEAC, mediante escrito presentado el 18 de enero de 2011, la representación procesal de la mercantil interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 32/2010, formalizando la demanda en escrito presentado el 29 de abril de 2011 en el que solicita se revoquen las liquidaciones y resoluciones impugnadas, con imposición de costas a la Administración demandada, ordenando la indemnización de los gastos de los avales bancarios que su representada prestó para obtener la suspensión de la ejecución de los actos recurridos, así como la devolución de los ingresos que por el concepto reclamado hubiera efectuado.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en Sentencia de fecha 17 de octubre de 2013 , estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil, y en su virtud declara « *que dicha resolución e[ra] nula en relación con la sanción, siendo conforme a Derecho en todo lo demás* ». Para llegar a esta conclusión, en lo que al presente recurso de casación afecta, la citada resolución judicial, tras poner de manifiesto que « *comparte la interpretación de la resolución impugnada sobre la existencia de simulación* » (FD Cuarto) y desestimar el resto de los motivos invocados por la actora en relación con la regularización fiscal practicada por la Inspección, confirmando el recálculo efectuado por ésta por el importe de la inversión, aborda por último el tema de la sanción, indicando al respecto que « *en relación con las sanciones anuladas y la retroacción de actuaciones para que se impongan conforme a los criterios de la resolución, es[a] Sala viene aplicando el principio de "ne bis in idem" procesal, declarando:*



En este sentido, la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su art. 211, dispone: "1. El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad. (...). La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador."

En la STC 152/2001, de 2 de junio de 2001 (Suplemento BOE de 26 de julio de 2001), analiza este principio desde la perspectiva procedimental, de la duplicidad de procedimientos sancionadores, administrativo y penal. El TC considera que, dado que "...la vulneración del principio non bis in idem derivada de esa duplicidad de procedimientos sancionadores, administrativo y penal (considerada como tal vulneración en la STC 77/1983, de 3 de octubre, FFJJ 2 y 4), estaba teniendo lugar desde el inicio de ambos procedimientos.

En este mismo sentido, el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, en su artículo 20, de rúbrica "Resolución", establece: "1. (...)

4. Las resoluciones de los procedimientos sancionadores, además de contener los elementos previstos en el artículo 89.3 de la Ley 30/1992 (RCL 1992/2512, 2775 y RCL 1993, 246), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, incluirán la valoración de las pruebas practicadas, y especialmente de aquellas que constituyan los fundamentos básicos de la decisión fijarán los hechos y, en su caso, la persona o personas responsables, la infracción o infracciones cometidas y la sanción o sanciones que se imponen, o bien la declaración de no existencia de infracción o responsabilidad.

5. Las resoluciones se notificarán a los interesados. Si el procedimiento se hubiese iniciado como consecuencia de orden superior o petición razonada, la resolución se comunicará al órgano administrativo autor de aquélla.

6. Si no hubiese recaído resolución transcurridos seis meses desde la iniciación, teniendo en cuenta las posibles interrupciones de su cómputo por causas imputables a los interesados o por la suspensión del procedimiento a que se refieren los artículos 5 y 7, se iniciará el cómputo del plazo de caducidad establecido en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Transcurrido el plazo de caducidad, el órgano competente emitirá, a solicitud del interesado, certificación en la que conste que ha caducado el procedimiento y se ha procedido al archivo de las actuaciones."

El referido artículo 43.4 LRJPAC dispone: "Cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos, se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de cualquier interesado o de oficio por el propio órgano competente para dictar la resolución, en el plazo de treinta días desde el vencimiento del plazo en que debió ser dictada, excepto en los casos en que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, en los que se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver el procedimiento".

También en el art. 20.6, del citado Reglamento, se dispone: "Si no hubiese recaído resolución transcurridos seis meses desde la iniciación, teniendo en cuenta las posibles interrupciones de su cómputo por causas imputables a los interesados o por la suspensión del procedimiento a que se refieren los artículos 5 y 7, se iniciará el cómputo del plazo de caducidad establecido en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Transcurrido el plazo de caducidad, el órgano competente emitirá, a solicitud del interesado, certificación en la que conste que ha caducado el procedimiento y se ha procedido al archivo de las actuaciones". Determinando su art. 6.2: "Transcurridos dos meses desde la fecha en que se inició el procedimiento sin haberse practicado la notificación de éste al imputado, se procederá al archivo de las actuaciones, notificándose al imputado, sin perjuicio de las responsabilidades en que se hubiera podido incurrir".

Con toda esta normativa, lo que se quiere poner de relieve es que la Administración en materia de procedimiento sancionador no puede retrotraer actuaciones para cumplimentar o pretender subsanar un vicio esencial sin hacer un pronunciamiento en el sentido impuesto por dicha normativa, pues el administrado tiene derecho a no soportar dos procedimientos por el mismo hecho." ( Sentencia de fecha 27 de mayo de 2009, dictada en el Rec. nº 152/2006 )».

Aplicando la anterior doctrina al caso concreto, la Sala concluye que « procede la estimación de este motivo, como consecuencia de la anulación de la sanción producida y, en consecuencia, la estimación parcial del presente recurso» (FD Octavo).

**QUINTO.-** Contra la citada Sentencia de 17 de octubre de 2013 de la Audiencia Nacional, la representación del Estado, mediante escrito presentado el 30 de octubre de 2013, preparó recurso de casación, formalizando la interposición por escrito presentado el 13 de enero de 2014 en el que solicita que se revoque la Sentencia recurrida, con costas.



La representación pública formula un único motivo, al amparo del art. 88.1 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), denunciando la infracción de los arts. 211 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), 20 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, y 43 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), en la medida en que la Sentencia impugnada, «en el referido Fundamento Octavo, anula la retroacción de actuaciones acordada y, por ello, la sanción» (pág. 2).

Para fundamentar dichas vulneraciones, parte el Abogado del Estado de que «la resolución de la sentencia en el sentido indicado, vulnera la doctrina del "non bis in idem", así como los artículos que se denuncian como infringidos», en cuanto que dicho principio «proscribe la dualidad de sanciones penales y administrativas», circunstancia que no se ha producido toda vez que «[el] actuar sancionador se ha operado y operará en virtud de la retroacción, sobre unos mismos hechos y en el único ámbito de un único procedimiento administrativo, lo que hace decaer el presupuesto de su aplicación» (pág. 3).

Partiendo de esta premisa, la representación pública añade que «no se ha producido la caducidad que impediría el inicio de otro expediente», por lo que «[a] haberse dictado resolución y no declarado la caducidad, aquella resolución queda sometida a los avatares comunes a cualquier otro acto administrativo en punto a las consecuencias subsiguientes a su impugnación en vía administrativa o contenciosa» (pág. 3).

Finalmente, el Abogado del Estado subraya que el TEAC actuó conforme a lo previsto en el art. 40 del Real Decreto 391/1996, «sin que ello pueda comportar, como indica la sentencia, que su proceder hubiese implicado la incoación de dos procedimientos, prohibido completamente, si se hubiese declarado la caducidad -que no se ha producido- y, desde luego, en ningún caso una dualidad sancionadora vedada por el principio "non bis in idem"» (pág. 4).

**SEXTO.-** Mediante escrito presentado el 8 de abril de 2014, la Procuradora doña Silvia Albaladejo, en nombre de la mercantil Fernández de Troconiz, S.A., formuló oposición al recurso de casación presentado por el Abogado del Estado, solicitando que este Tribunal declarara la desestimación del mismo con imposición de costas a la recurrente. En dicho escrito la representación de la mercantil se opone al motivo de casación, en esencia, por las razones que a continuación se sintetizan. En primer lugar, porque «[e]n el artículo de la Ley General Tributaria, no se permite la retroacción de actuaciones sin la existencia de defectos formales en el procedimiento», siendo la «única resolución posible [...] la estimación total o parcial de la reclamación, sin retroacción», esto es, «[a] partir de una resolución o sentencia que anula una sanción, debe estimarse, en aplicación del principio de *ne bis in idem* procesal que el sujeto pasivo tiene derecho a no soportar dos procedimientos sancionadores, el anulado inicialmente, más otro nuevo, por los mismos hechos. Y dado que el procedimiento sancionador no puede superar el término de seis meses desde su inicio no cabe otro pronunciamiento, sino la caducidad» (pág. 9).

Por otro lado, *ad cautelam*, teniendo en cuenta que la Sentencia impugnada al anular la sanción no entró a valorar los restantes motivos de oposición a las sanciones impuestas por la Inspección, que fueron formulados por la mercantil en su demanda contencioso-administrativa y que -se dice- han quedado imprejuzgados, la parte recurrida reitera aquí los mismos motivos y argumentos esgrimidos ya ante la Audiencia Nacional, para el caso de que en casación no se confirme el criterio de la Sala de instancia sobre el principio *ne bis in idem*.

Así, en primer lugar, plantea que en el art. 33.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, que regula los Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), «la actuación de los contribuyentes se presumía de buena fe, por ministerio legal», debiendo probar la Administración tributaria «las circunstancias determinantes de la culpabilidad del sujeto pasivo», lo que no habría sucedido en este caso. En su demanda -se afirma- alegó «que la conducta del contribuyente se atuvo al tenor literal de la norma que regulaba en el período liquidado la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en la venta de activos empresariales», conducta que «se atenía también con exactitud a la doctrina de la Dirección General de Tributos (consultas de 17 de diciembre de 2001, nº 2237-01, y de 1 de octubre de 2004, nº 1840-04)». Por ello -concluye- «no es razonable imputar una intención de lesionar a un tercero a quien se ajusta a los criterios de este tercero a la fecha de celebrar el negocio cuya intención se juzga» (pág. 9). Sustentando lo expuesto, se cita el Informe de la Inspección Regional de Castilla y León de 23 de junio de 2009 -incorporado a los autos en trámite probatorio de la instancia-, que «declara no haber lugar a la denuncia por delito fiscal contra [su] mandante en relación con la liquidación confirmada por la sentencia recurrida» (pág. 10).

Considera que para «la valoración de la conducta de [su] mandante en la constitución de sociedad GILINVER 2112 SL, y la pesquisa de la intención o voluntad que la inspira, debe atenderse, necesariamente, a la fecha de otorgamiento del negocio de constitución de sociedad que la sentencia recurrida imputa como absolutamente simulado» y, teniendo en cuenta que la citada sociedad se constituyó el 2 de diciembre de 2004, en esa fecha





«la única interpretación conocida del artículo 42 » del TRIS era, «en la versión aplicable al caso de autos, la de la Dirección General de Tributos que en sendas consultas admitía la deducción con la mera suscripción [de] participaciones en entidades sin actividad comercial como las SICAV» (pág. 10).

En suma, atendiendo a que «a la fecha de celebración del negocio de constitución de sociedad que se califica de simulado», la «doctrina de la Dirección General de Tributos permitía la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el impuesto sobre sociedades por la mera colocación de recursos ociosos en Sociedades de inversión mobiliaria de capital variable (SICAV), que son de mera tenencia de valores», la parte recurrida defiende que «no es posible concluir la existencia de culpabilidad, ni de engaño o maniobra, en quien invierte sus fondos en una sociedad con actividad e inversiones reales, no monetarias», máxime cuando «exist[ía] dificultad interpretativa en la definición de los bienes susceptibles de reinversión», según el citado Informe de 23 de junio de 2009 (pág. 13).

Como otro motivo *ad cautelam*, la representación de la mercantil «sost[iene] que no existe infracción aún en supuestos de declaraciones erróneas que no se fundamenten en una interpretación razonable, si no concurre culpabilidad específica en el sujeto responsable», siendo también «legítimo sostener interpretaciones distintas de las que realiza la Administración, que, aun siendo erróneas, no suponen culpabilidad de quien aplica las normas por imperativo del régimen de autoliquidación». A este respecto, cita a continuación una serie de resoluciones de la Dirección General de Tributos y del TEAC que -se afirma- «habilita [n] para deducir por reinversión mediante la mera suscripción de sociedades sin actividad», resoluciones que no permitirían dar «por probada la existencia de culpabilidad, ni de engaño o maniobra» en este caso, de manera que «debió admitirse la inexistencia de prueba de culpa en el sujeto pasivo al que se sanciona». Finalmente, se señala que ha sido este Tribunal Supremo en la Sentencia de 4 de junio de 2012 (rec. núm. 1767/2010) «el que ha definido que las participaciones objeto de reinversión de los beneficios extraordinarios deben corresponder a entidades con actividad económica» (págs. 14-16).

Teniendo en cuenta toda la doctrina y resoluciones citadas, así como la existencia de «criterios divergentes y las variantes interpretativas de las normas que han sido estimados a menudo por los Tribunales como causa para excluir la culpabilidad y la sanción», concluye considerando que «[e]n tales condiciones, no puede sostenerse la imputación de culpabilidad y la imposición de sanciones en estos autos» (págs. 16-17).

**SÉPTIMO.-** Recibidas las actuaciones, por Providencia de 24 de noviembre de 2014 se señaló para votación y fallo el día 10 de diciembre de 2014, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. ÁNGEL AGUALLO AVILÉS, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de casación se interpone por el Abogado del Estado contra la Sentencia de 17 de octubre de 2013, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 32/2011 instado por la entidad Fernández de Troconiz, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 23 de noviembre de 2010 que, a su vez, estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa formulada contra sendos Acuerdos de liquidación tributaria en imposición de sanción por infracción leve del art. 191.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), ambos de 25 de septiembre de 2009, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la Agencia Tributaria de Castilla y León, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2004 y 2005.

Como se ha explicitado en los Antecedentes, la citada Resolución del TEAC ordenó, de un lado, dictar un nuevo acuerdo de liquidación « en el que se corrija las rentas derivadas de la transmisión de » elementos del inmovilizado material que tengan la naturaleza de inmuebles «en el efecto de la inflación, de conformidad con el artículo 15.10 de la LIS » (FD Décimo); y, de otro, « anula[r] la sanción impuesta al haberse anulado la liquidación a la que se asocia, sin perjuicio de que en función de la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación que se practique se dicte la correspondiente sanción » (FD Undécimo). E, interpuesto recurso contencioso-administrativo por Fernández Troconiz, S.A., la referida Sentencia de la Audiencia Nacional lo estimó parcialmente y resolvió que dicha Resolución « e[ra] nula en relación con la sanción, siendo conforme a Derecho en todo lo demás », al estimar que vulnera el principio *ne bis in idem* en su vertiente procesal, declarando, en lo que aquí interesa, con fundamento en pronunciamientos anteriores, y con cita de la STC 152/2001 y de varios preceptos reguladores de la caducidad del procedimiento administrativo sancionador, que « la Administración en materia de procedimiento sancionador no puede retrotraer actuaciones para cumplimentar o pretender subsanar un vicio esencial sin hacer un pronunciamiento en el sentido impuesto por dicha normativa, pues el administrado tiene derecho a no soportar dos procedimientos por el mismo hecho.» ( Sentencia de fecha 27 de mayo de 2009, dictada en el Rec. nº 152/2006 )» (FD Octavo).

**SEGUNDO.-** Como también hemos expresado en los Antecedentes, el Abogado del Estado funda el recurso de casación contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 octubre de 2013 en un único motivo, formulado al amparo del art. 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA). En particular, considera que la resolución impugnada, al «anular[r] la retroacción de actuaciones acordada y, por ello, la sanción» (pág. 2), infringiría el art. 211 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); el art. 20 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora; y el art. 43 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC); así como la doctrina constitucional del " *non bis in idem* " que «proscribe la dualidad de sanciones penales y administrativas». A su juicio, esta última circunstancia no concurriría en el presente caso, ya que «[e]l actuar sancionador se ha operado y operará en virtud de la retroacción, sobre unos mismos hechos y en el único ámbito de un único procedimiento administrativo, lo que hace decaer el presupuesto de su aplicación». Además, subraya que «no se cuestiona» que «no se ha producido la caducidad que impediría el inicio de otro expediente», «por lo que, al haberse dictado resolución y no declarado la caducidad, aquella resolución queda sometida a los avatares comunes a cualquier otro acto administrativo en punto a las consecuencias subsiguientes a su impugnación en vía administrativa o contenciosa» (pág. 3).

Por su parte, la representación procesal de Fernández de Troconiz, S.A. se opuso al recurso de casación, solicitando la desestimación del mismo por los motivos ya indicados.

**TERCERO.-** Una vez señalados los términos del debate, procede examinar la única cuestión de fondo planteada por el Abogado del Estado.

El hilo argumental de la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada en esta sede es, en esencia, el que sigue: 1) la Resolución del TEAC ordena practicar una nueva liquidación, con el fin de que se aplique la corrección monetaria prevista en el art. 15.10 de la LIS, conforme a lo declarado en el FD Décimo, anulando tanto la liquidación como la sanción impuesta por la Inspección de los tributos, y ordena dictar un nuevo acuerdo sancionador « *en función de la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación que se practique* » (FD Undécimo); 2) en los casos de sanciones anuladas y de retroacción de actuaciones para que se impongan conforme a los criterios de la resolución económico-administrativa, la Sala de instancia aplica el principio *ne bis in idem* procesal, en virtud de la doctrina que sobre el mismo ha dictado el Tribunal Constitucional ( STC 152/2001 ) y teniendo en cuenta la regulación de la caducidad del procedimiento administrativo sancionador contenida en el art. 211, apartados 1 y 4, de la LGT, el art. 20, apartados 1 y 4 a 6, del Real Decreto 1398/1993, y, en fin, el art. 43.4 de la LRJ-PAC; 3) de la normativa citada se desprende que en materia de procedimiento sancionador la Administración "no puede retrotraer actuaciones para cumplimentar o pretender subsanar un vicio esencial sin hacer un pronunciamiento en el sentido impuesto por dicha normativa, pues el administrado tiene derecho a no soportar dos procedimientos por el mismo hecho" (FD Octavo).

En opinión del Abogado del Estado, sin embargo, la Sentencia de instancia debe ser casada porque vulnera la doctrina del principio *ne bis in idem* ya que, en el caso que nos ocupa, «el actuar sancionador» operará sobre unos únicos hechos dentro de un único procedimiento administrativo, sin que se haya declarado «la caducidad que impediría el inicio de otro expediente».

**CUARTO.-** Planteada la cuestión que se somete a nuestra consideración en los términos señalados, la claridad expositiva recomienda que comencemos por sintetizar la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional sobre las dos vertientes del principio *ne bis in idem*, para después examinar la corrección de la decisión de la Audiencia Nacional cuestionada en casación atendiendo a las alegaciones del Abogado del Estado en particular y las exigencias dimanantes de dicho principio en general.

Conforme a reiterada jurisprudencia constitucional, el principio *ne bis in idem*, tiene dos vertientes. En su vertiente más clara y conocida, la material o sustantiva, que el Tribunal Constitucional ha considerado parte integrante del principio de legalidad en materia penal y sancionadora ( art. 25.1 CE ) ( STC 2/1981, de 30 de enero, FJ 4; reiterado, entre otras muchas, en las SSTC 66/1986, de 26 de mayo, FJ 2; 154/1990, de 15 de octubre, FJ 3; 234/1991, de 16 de diciembre, FJ 2; 270/1994, de 17 de octubre, FJ 5; 204/1996, de 16 de diciembre, FJ 2; y 2/2003, de 16 de enero, FJ 3), «*impide sancionar en más de una ocasión el mismo hecho con el mismo fundamento*» (por todas, SSTC 159/1985, de 27 de noviembre, FJ 3; 94/1986, de 8 de julio, FJ 4; 154/1990, de 15 de octubre, FJ 3; y 204/1996, de 16 de diciembre, FJ 2) [ STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 a)] y «*tiene como finalidad evitar una reacción punitiva desproporcionada* ( SSTC 154/1990, de 15 de octubre, FJ 3; 177/1999, de 11 de octubre, FJ 3; y ATC 329/1995, de 11 de diciembre, FJ 2), en cuanto dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente» [por todas, SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 a); 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 3; y 188/2005, de 4 de julio, FJ 2 a)].



En su vertiente procesal o procedimental, la más polémica y de contornos menos definidos por el máximo intérprete de nuestra Constitución, en cambio, el principio *ne bis in idem* «proscribe la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento» [ STC 188/2005, de 4 de julio , FJ 2 a)], prohibición que el Tribunal ha venido poniendo «en conexión con el derecho a la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 CE ), a la intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes y a la denominada cosa juzgada material» ( STC 229/2003, de 18 de diciembre , FJ 3).

Pues bien, como hemos dicho, a juicio del Abogado del Estado, es esta vertiente procesal del principio *ne bis in idem* la que, junto con algunos preceptos legales y reglamentarios, habría sido vulnerada por la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada en casación, cuando ésta -sostiene- "anula la retroacción de actuaciones acordada y, por ello, la sanción". Y es que, siendo presupuesto inexcusable para que exista *bis in idem* procesal la existencia de dos procedimientos, esto es algo que claramente no se podría llegar a producir, porque la Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2010 -añade- no implicaría "la incoación de dos procedimientos", algo "prohibido completamente", sino que, como consecuencia de su aplicación, el actuar sancionador "operar[ía] en virtud de la retroacción, sobre unos mismos hechos y en el único ámbito de un único procedimiento administrativo, lo que hace decaer el presupuesto de su aplicación".

**QUINTO.**- Ciertamente, no cabría interpretar que la ejecución de la Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2010 implicaba *reabrir* el mismo procedimiento sancionador en el que se impuso la sanción anulada, porque lo imposibilita el art. 66.2, segundo párrafo, del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa , aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (yerra el Abogado del Estado al citar el derogado Real Decreto 391/1996), al disponer que los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa " no formarán parte del procedimiento en el que tuviere su origen el acto objeto de impugnación ". Como tampoco cabría entender, frente a lo que sostiene el Abogado del Estado, que la citada Resolución del TEAC ordena la retroacción de actuaciones, posibilidad que el art. 239.3, párrafo segundo, LGT , sólo contempla para cuando la resolución aprecie "defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante" [en este sentido, entre las últimas, Sentencias de esta Sección de 30 de mayo de 2014 (rec. cas. núm. 2861/2012), FD Cuarto ; y de 15 de septiembre de 2014 (rec. cas. núm. 3948/2012 ), FD Cuarto].

Pese a lo que acabamos señalar, 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.

A este respecto, debemos comenzar recordando, de un lado, que, de conformidad con el art. 66.1, párrafo primero, del RD 520/2005 , "[l]os actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos". Y, de otro, que la Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2010 estima parcialmente la reclamación económico-administrativa instada por Fernández de Troconiz, S.A., "anulando el acuerdo de liquidación y sanción impugnados, debiendo dictarse otros de acuerdo con lo expuesto en los Fundamentos de Derecho Décimo y Undécimo".

Y si se examinan esos Fundamentos de Derecho, se constata que en el Décimo se anula el acuerdo de liquidación únicamente porque la Inspección de los tributos inaplicó la corrección monetaria regulada en el artículo 15.10 del TRLIS (que pretende eliminar la renta monetaria del resultado contable imputable al efecto de la inflación, con el fin de someter a gravamen la renta real) a la renta obtenida en la transmisión, razón por la cual el TEAC ordena "anular la liquidación, practicando una nueva en la que se corrija las rentas derivadas de la transmisión de los citados inmuebles en el efecto de la inflación, de conformidad con el artículo 15.10 de la LIS ". Y que en el Fundamento de Derecho Undécimo, después de responder expresa y extensamente -rechazándolos- a los motivos de índole material formulados por Fernández de Troconiz S.A. contra la sanción (en esencia, alegaba infracción del principio de culpabilidad y del derecho a no declarar contra si mismo), el TEAC "anula la sanción impuesta al haberse anulado la liquidación a la que se asocia, sin perjuicio de que en función de la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación que se practique se dicte la correspondiente sanción".

En suma, la Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2010 examina y aprecia la concurrencia de los elementos objetivo (dejar de ingresar en plazo) y subjetivo (culpabilidad, al menos en el grado de simple negligencia o culpa leve) de la infracción tipificada en el art. 191.2 LGT , anulando la sanción impuesta por dicha infracción única y exclusivamente en la medida en que anula la liquidación tributaria al no haber aplicado la Inspección la corrección monetaria prevista en el art. 15.10 TRLIS.

Y parece razonable mantener que 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 [por todas, Sentencia de esta Sección de 26 de marzo de 2012 (rec. cas. núm. 5827/209 ), FJ Cuarto], 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, cabiendo siempre a Fernández de Troconiz, S.A., ante las vicisitudes que eventualmente pudiera plantear esa mera adaptación, plantear un incidente de ejecución contra la nueva sanción en virtud del art. 68 RD 520/2005 .

No creemos ocioso resaltar, como argumento *a fortiori* , que el criterio que acabamos de exponer es el mismo que ha mantenido, *a sensu contrario* , el TEAC en su Resolución de 11 de septiembre de 2008 (res. núm. 00/1447/200), que resuelve un recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en el que éste planteaba que una Resolución de un TEAR que acordaba anular una liquidación (por existir una nueva valoración consecuencia de la tasación pericial contradictoria) y, en consecuencia, anular asimismo la sanción derivada de la misma, se podía ejecutar por el Inspector-Jefe, simplemente, dictando una nueva liquidación y "rectificando el Acuerdo de imposición de sanción, adecuándolo por lo que se refiere a la base de la sanción al resultado del [nuevo] Acuerdo de liquidación", en la medida en que no se habían "alterado en modo alguno los demás elementos objetivos y subjetivos tomados en consideración a la hora de acordar su imposición".

Pues bien, el TEAC rechaza de plano el citado criterio en atención, en esencia, a los siguientes argumentos (FD Tercero): a) en primer lugar, porque la manera de proceder de la Inspección de los Tributos "presupone" que el TEAR "está conforme con la sanción impuesta, salvo en lo relativo a su importe" o, "con otras palabras, [que] desestima el resto de alegaciones formuladas por el interesado en la reclamación (respecto a la ausencia de culpabilidad y a la improcedente aplicación del criterio de ocultación en la graduación de la sanción)", siendo así que, en realidad, el TEAR "no se ha pronunciado respecto de estas cuestiones, puesto que ha considerado que la sanción 'se deje sin efectos' por estar asociada a una liquidación anulada"; b) y, en segundo lugar, porque "[l]o que no puede pretender la Inspección de los Tributos es ejecutar un fallo, imponiendo una sanción definitiva, encontrándose pendiente de resolución las cuestiones materiales invocadas por el interesado (la culpa, la graduación de la sanción ...), y privando a éste de la posibilidad de defensa que conlleva la primera instancia en vía administrativa, permitiéndole tan sólo la posibilidad de presentar un incidente de ejecución contra la sanción dictada en ejecución del fallo". Circunstancias que, como hemos subrayado, no concurren en el supuesto que enjuiciamos, dado que la Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2010 sí se ha pronunciado de forma expresa y detallada sobre cuantas cuestiones de naturaleza material planteó Fernández de Troconiz, S.A. contra la sanción que se le impuso y que ahora sólo debe modificarse para adaptarla a la cuota tributaria resultante de la nueva liquidación dictada conforme a Derecho.

En conclusión: acierta plenamente el Abogado del Estado al mantener que falta uno de los presupuestos para que pueda apreciarse la vulneración del *ne bis in idem* procesal -la incoación de un nuevo procedimiento sancionador-, por lo que el recurso de casación debe ser estimado.

**SEXTO.-** Una vez constatado que la aplicación en sus propios términos de la Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2010 no implicaría la apertura por la Inspección de tributos de un nuevo procedimiento sancionador, y, por ende, estimado el recurso de casación, nuestro pronunciamiento, sin embargo, no puede acabar aquí, porque la representación de dicha entidad formuló ante la Audiencia Nacional y reitera *ad cautelam* en su escrito de oposición al recurso de casación presentado por el Abogado del Estado (para el caso de que, como ha sucedido, estimáramos dicho recurso), una serie de motivos contra la sanción que se le impuso por la comisión de una infracción leve del art. 191.2 LGT . Motivos, sobre los que, al apreciar *bis in idem procesal* , no se pronunció el Tribunal *a quo* y sobre los que, situándonos en la posición de tribunal de instancia, debemos decidir, cerrando, de este modo, ahora sí, con nuestro pronunciamiento sobre las cuestiones de fondo relacionadas con la sanción impugnada, cualquier posibilidad de reapertura del procedimiento administrativo sancionador por los mismos hechos contra Fernández de Troconiz, S.A.

Entre tales motivos figuran la inexistencia de culpabilidad y la falta de motivación de la misma en la resolución sancionadora. En particular, en el escrito de formalización de la demanda contencioso-administrativa, al que se remite la representación de Fernández de Troconiz, S.A. en su escrito de oposición al recurso de casación, se dedican varias páginas a explicar la "[i]nfracción por la sanción propuesta del principio de presunción de inocencia", por la "indebida acreditación de la supuesta culpabilidad del sujeto pasivo en la infracción que se imputa", así como la infracción de la doctrina de este Tribunal que "impide considerar como prueba de la culpabilidad del sujeto pasivo el hecho de disponer de asesoramiento" (págs. 83 a 92). Y ya hemos expresado que en el escrito de oposición al recurso de casación se alude, entre otras cosas, a la buena fe de la entidad, a la complejidad de la norma incumplida, a la interpretación razonable de ésta o, en fin, a la existencia de resoluciones administrativas que mantienen el mismo criterio que la obligada tributaria, todo ello para poner de manifiesto la inexistencia de culpabilidad. Pues bien, siguiendo un orden lógico, debemos examinar en primer lugar la falta de motivación de la culpabilidad, aunque adelantamos ya que, examinando este motivo, apreciaremos la inexistencia de un comportamiento del que pueda deducirse la concurrencia de al menos





simple negligencia, circunstancia que nos conducirá a estimar el recurso contencioso-administrativo en lo que respecta a la sanción, en atención a los razonamientos jurídicos que expresamos a continuación.

A) A este respecto, debemos recordar, antes que nada, que " *la falta de motivación de la resolución sancionadora vulnera varios preceptos legales; claramente, por lo que al estricto ámbito tributario se refiere* ", " *los arts. 103.3 , 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003 , y art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre* ". Pero, tratándose de una resolución sancionadora, es claro que " *lesiona asimismo garantías constitucionales* ", en la medida en que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, " *[e]l derecho a la motivación de la resolución sancionadora es un derecho instrumental a través del cual se consigue la plena realización de las restantes garantías constitucionales* " que resultan aplicables en el procedimiento administrativo sancionador, amén de que " *la motivación, al exponer el proceso racional de aplicación de la ley, permite constatar que la sanción impuesta constituye una proporcionada aplicación de una norma sancionadora previa* " y " *resulta imprescindible en orden a posibilitar el adecuado control de la resolución en cuestión* " ( STC 7/1998, de 13 de enero , FJ 6; en el mismo sentido, AATC 250/2004, de 12 de julio, FJ 6 ; 251/2004, de 12 de julio, FJ 6 ; 317/2004, de 27 de julio, FJ 6 ; y 324/2004, de 29 de julio , FJ 6). En la misma línea, este Tribunal ha subrayado que la motivación de la sanción es la que " *permite al destinatario -en este caso, al sancionado- conocer los motivos de la imposición de la sanción, en definitiva de la privación o restricción del derecho que la resolución sancionadora comporta, permitiendo, a su vez, el eventual control jurisdiccional de la decisión administrativa* " [ Sentencia de 17 de marzo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 385/2005 ), FD Octavo].

Pues bien, entre esas garantías constitucionales afectadas por la motivación deficiente de las sanciones destacan los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia. En cuanto al principio de culpabilidad, derivado del art. 25 CE , debemos recordar que rige también en materia de infracciones administrativas ( SSTC 246/1991, de 19 de diciembre, FJ 2 ; y 291/2000, de 30 de noviembre , FJ 11), y " *excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente* " [ STC 76/1990, de 26 de abril , FJ 4 A); en el mismo sentido, STC 164/2005, de 20 de junio , FJ 6]. En el ámbito tributario, dicho principio de culpabilidad se recogía en el art. 77.1 de la LGT , en virtud del cual " *[l]as infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia* "; precepto que, como subrayó el Tribunal Constitucional, sólo permitía sancionar cuando se había actuado por « *dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia* » [ SSTC 76/1990, FJ 4 A ); y 164/2005 , FJ 6], de manera que más allá de la "simple negligencia", de la "culpa leve", los hechos no podían ser castigados, simplemente [en este sentido, Sentencia de esta Sala y Sección de 4 de marzo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 84/2004), FD Cuarto]. En la actualidad, aunque con una fórmula diferente, la culpa leve o falta de diligencia media, " *es decir, aquella que debe poner de ordinario cualquier sujeto tributario para un cumplimiento adecuado de sus obligaciones tributarias* " [ Sentencia de esta Sala y Sección de 5 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5217/2006 ), FD Cuarto], es el mismo grado de culpabilidad que debe entenderse que reclama para poder imponer sanciones el actual art. 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , cuando declara que " *[s]on infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley* " [ Sentencias de esta Sala y Sección de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Cuarto; de 17 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 8513/2004), FD Quinto; de 4 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 7138/2005), FD Sexto; de 5 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5217/2006), FD Cuarto; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5734/2005), FD Séptimo; de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Duodécimo y Decimotercero; de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 5338/2003), FFDD Quinto y Sexto; de 9 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1194/2006), FD Tercero; de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 696/2004), FD Sexto; y de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto].

Por su parte, el principio de presunción de inocencia, aplicable también en el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa (por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril, FJ 2 ; y 45/1997, de 11 de marzo , FJ 4), garantiza " *el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad* " ( STC 212/1990, de 20 de diciembre , FJ 5), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción [entre otras, SSTC 76/1990 , FJ 8 B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 6 ; 209/1999, de 29 de noviembre, FJ 2 ; y 33/2000, de 14 de febrero , FJ 5)]. [Recogen la doctrina constitucional que acabamos de citar las Sentencias de esta Sala y Sección de 4 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 7138/2005), FD Sexto ; de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Cuarto; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núms. 4228/2003 y 5481/2003), FD Tercero; y de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto A)].



B) Sentado lo anterior, debemos recordar seguidamente que cuando se recurre una sanción por la inexistencia de culpabilidad o/y su nula o deficiente motivación, de acuerdo con asentada doctrina de esta Sala y Sección, no hay que atender en la impugnación a las consideraciones contenidas en las Resoluciones del TEAC o el TEAR, ni siquiera a los razonamientos del órgano judicial, sino sólo y exclusivamente a la fundamentación que se contiene en el Acuerdo sancionador y, en su caso, en la medida en que está dictado por el mismo órgano, en el Acuerdo por el que resuelve el recurso de reposición. En efecto, como subraya la Sentencia de 13 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 2351/2009), FD Cuarto, la existencia de culpabilidad debe aparecer « *debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora* » [ Sentencia de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Quinto], de tal forma que « *desde la perspectiva de los citados arts. 24.2 y 25.1 CE* » lo que debe analizarse es si « *la resolución administrativa sancionadora* » contenía « *una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor* » [ Sentencia de 6 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 427/2005), FD Octavo], pues « *sólo al órgano competente para imponer las sanciones tributarias le corresponde satisfacer las exigencias de motivación que dimanen de los arts. 24.2 y 25 CE* » [ Sentencia de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto].

Y, en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, de acuerdo con este Tribunal, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos *ni por el Tribunal Económico-Administrativo*, dado que no " *es el órgano competente para sancionar* " [ Sentencia de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Quinto; en el mismo sentido, Sentencias de 4 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 7138/2005), FD Sexto; y de 13 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 2351/2009), FD Cuarto], ni " *por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad. En este sentido se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional que, con fundamento en que no son los Tribunales Contencioso-Administrativos sino la Administración Pública quien, en uso de sus prerrogativas constitucionales, sanciona a los administrados, ha señalado que 'una ulterior Sentencia que justificase la sanción en todos sus extremos nunca podría venir a sustituir o de alguna manera sanar la falta de motivación del acto administrativo'* ( STC 7/1998, de 13 de enero, FJ 6; en el mismo sentido, SSTC 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 3; y 193/2003, de 27 de octubre, FJ 2; y AATC 250/2004, de 12 de julio, FJ 6; 251/2004, de 12 de julio, FJ 6; 317/2004, de 27 de julio, FJ 6; 324/2004, de 29 de julio, FJ 6; y 484/2004, de 30 de noviembre, FD 3)" [Sentencias de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Sexto; de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Duodécimo y Decimotercero; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), #FD Quinto; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto ##C); de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto C); de 4 de febrero de 2010 (rec. cas. núms. 9740/2004 y 7043/2004), FD Undécimo y Decimotercero, respectivamente; de 30 de septiembre de 2010 (rec. cas. núm. 6428/2005), FD Tercero; de 11 de marzo de 2010 (rec. cas. núms. 6070/2004 y 10315/2003), FD Decimotercero; y de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009), FD Tercero]. # " *Y es que, efectivamente, el máximo intérprete de nuestra Constitución viene advirtiendo sobre 'la inadecuación constitucional de considerar que el proceso judicial de impugnación de una sanción administrativa subsane las lesiones del art. 24.2 CE causadas en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador supliendo sus deficiencias en el seno del propio proceso judicial, sustituyendo así en sus funciones propias a la Administración autora del acto, fiscalizado en el proceso'.- La razón estriba en que 'no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el ius puniendi del Estado, sino un proceso contencioso-administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. En consecuencia, no es posible concluir que sean los Tribunales contencioso- administrativos los que, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, 'condenen' al administrado. Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución. De otra manera no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el art. 24 CE ' ( STC 243/2007, de 10 de diciembre, FJ 3; en el mismo sentido, entre otras, SSTC 89/1995, de 6 de junio 7/1998, de 13 de enero, FJ 3; 35/2006, de 13 de febrero, FJ 4)"* [Sentencias de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D); de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C); de 13 de octubre de 2011, cit., FD Cuarto; y de 28 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009), FD Cuarto].

En definitiva, de acuerdo con la doctrina transcrita, para apreciar que la entidad Fernández de Troconiz, S.A. actuó con el grado de culpabilidad imprescindible para sancionar -la simple negligencia-, esta Sala sólo puede atender a los hechos o circunstancias de las que el único órgano competente para sancionar -el Inspector Jefe [ art. 211.5.d) LGT y art. 25.7 RGRST] hizo derivar dicha culpabilidad, sin considerar las que hubiera valorado el TEAC o la Audiencia Nacional y, desde luego, sin indagar sobre otras nuevas circunstancias.

**SÉPTIMO.-** Partiendo de las anteriores premisas, debemos examinar, fundamentalmente, cuál es el grado de culpabilidad y el fundamento de la misma que se contiene en la resolución sancionadora, dado que la obligada



tributaria no interpuso recurso de reposición. No obstante, y aunque -insistimos- esta es la única resolución que debemos valorar a la hora de tomar nuestra decisión sobre la suficiencia de la motivación de la culpabilidad, incluiremos lo que al respecto se dice en la Propuesta de resolución sancionadora en la medida en que, en ciertos aspectos, el órgano competente para imponer sanciones tributarias parece asumir la argumentación que en ella se contiene.

Así, en la Propuesta de resolución del expediente sancionador (procedimiento abreviado), de 22 de julio de 2009, formulada por el Jefe del Equipo núm. 18, respecto de la motivación de la sanción, se dice lo siguiente:

*" Los hechos y circunstancias recogidos en el presente documento se estiman probados y son subsumibles en el tipo de infracción descrito, toda vez que el obligado tributario ha dejado de ingresar en el plazo reglamentario parte de la deuda tributaria por el impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004".- "Considerando que el sujeto pasivo disponía de los asesoramientos necesarios para haber realizado correctamente la declaración del impuesto, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre .- En concreto, por lo que se refiere a la deducción por reinversión no admitida, entendemos que si bien la conducta del sujeto pasivo no llega al nivel de dolo, si entendemos que existe culpa. Es el propio sujeto pasivo el que organiza y celebra el contrato de sociedad para tratar de aprovechar la deducción por reinversión del artículo 42 del TRIS.- En cuanto a los pasivos ocultos que se regularizan en el acta, entendemos que es responsabilidad y obligación del sujeto pasivo llevar una contabilidad ajustada al Código de Comercio , que refleja la imagen fiel de la empresa. El no cumplimiento de esta obligación denota un grado de culpa, cuando menos con negligencia, que hace sancionable la conducta del sujeto pasivo.- No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , se estima que procede la imposición de sanción "*

Por su parte, siempre acerca de la motivación de la culpabilidad, en el Acuerdo de resolución del expediente sancionador, de 25 de septiembre de 2009, dictado por el Inspector Regional, puede leerse lo que sigue:

*" En este caso, a juicio de esta instancia, es evidente que la entidad era concedora de que no se estaba modificando de forma efectiva la situación patrimonial con anterioridad y con posterioridad a la constitución de Gilinver, pero a juicio de esta instancia y dada la redacción de la norma, no está acreditado que si la entidad hubiera conocido la postura posteriormente adoptada por el TEAC hubiera actuado en la misma forma. Por ello entendemos que no ha quedado acreditado con claridad la existencia del dolo exigible como para que hubieran debido paralizar las actuaciones de comprobación.- No obstante lo expuesto, entendemos que la conducta de la entidad es sancionable primero porque el criterio de la Dirección General de Tributos interpretando la norma y exigiendo que se produzca un incremento en la actividad económica y no meros desplazamientos patrimoniales ha sido continuado, criterio que debería conocerse por la entidad a la hora de formalizar la totalidad de contratos y operaciones realizadas en este caso.- Por otra parte, la conducta descrita tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el art. 179.2, mencionado, exculporias de responsabilidad. En particular, a nuestro juicio, no cabe ninguna razonable interpretación de esas normas que ampare la conducta del interesado.- Es evidente que la infracción se ha cometido por medio de una conducta voluntaria y culpable, y, por ende, debe merecer el reproche sancionador que la norma establece para ese tipo de acciones. Como ya quedó dicho, resulta clara la normativa, que ningún margen deja a la interpretación en contrario, sin que, por otra parte, sea lo bastante compleja como para plantear problemas de comprensión en quien deba de aplicarla " (FD Quinto).*

Dado que la propuesta de liquidación se rectificó " estimando las alegaciones realizadas en relación con la existencia de pasivos ficticios " (Acuerdo de resolución del expediente sancionador, Antecedente de Hecho Primero), y, por esta razón, no se hace mención alguna en la Resolución sancionadora a irregularidades contables, sintetizando, puede afirmarse que la Administración tributaria deduce la existencia de culpabilidad de Fernández de Troconiz, S.A., expresamente, de las siguientes circunstancias:

- 1) En primer lugar, porque la obligada tributaria ha "dejado de ingresar en el plazo reglamentario parte de la deuda tributaria por el impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004".
- 2) En segundo lugar, porque "el sujeto pasivo disponía de los asesoramientos necesarios para haber realizado correctamente la declaración del impuesto".
- 3) En tercer lugar, porque no se aprecia la "concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3" de la LGT , en particular, "no cabe ninguna razonable interpretación de [l]as normas que ampare la conducta del interesado", dado que "resulta clara la normativa, que ningún margen deja a la interpretación en contrario".





4) Y, finalmente, porque la obligada tributaria no ha seguido el "criterio de la Dirección General de Tributos interpretando la norma".

**OCTAVO.-** De acuerdo con nuestra jurisprudencia, la resolución sancionadora debe especificar los hechos o circunstancias de los que se infiere que el obligado tributario ha actuado al menos por la "simple negligencia" o culpa leve que reclama el art. 183.1 de la LGT [ Sentencia de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003 ), FD Cuarto]. Y en este caso, como acabamos de comprobar, eso hacen tanto la Propuesta de resolución del expediente sancionador como -y esto es lo relevante- el Acuerdo sancionador en última instancia impugnado. Sucede, sin embargo, que los hechos o circunstancias que contemplan ambas resoluciones no son susceptibles de fundar la culpabilidad de Fernández de Troconiz, S.A., sencillamente, porque constituyen cuatro de las circunstancias que este Tribunal Supremo, en reiteradísima doctrina que se inicia con la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004 ), viene considerando ineficaces por sí mismas para inferir un comportamiento doloso o culposo.

A) Así es, en primer lugar, este Tribunal viene insistiendo, al menos desde la citada Sentencia de 6 de junio de 2008 , en que no se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria. En particular, hemos puesto de manifiesto que las sanciones tributarias no " pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes " [ Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. 9139/1996), FD Tercero ; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto ; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006 ), FD Sexto]. En efecto, " no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción ", sino que " [e]s preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora " [ Sentencia de 16 de julio de 2002 (rec. cas. núm. 5031/1997 ), FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencias de 23 de septiembre de 2002 (rec. cas. núm. 6703/1997), FD Segundo ; de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núms. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto; y de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero].

En particular, hemos dejado muy claro que " no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad". Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando 'se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse', y que 'no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere' (FD 6) " [ Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Sexto; la misma doctrina se encontrará, entre muchas otras, en la Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto ; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003 y 5481/2003), FD Quinto ; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003 ), FD Cuarto, A); de 18 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo ; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005 ), FD Quinto].

En suma, inferir la existencia de simple negligencia del mero hecho de que Fernández de Troconiz, S.A. incumpliera las normas tributarias al dejar de ingresar en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, desconoce las exigencias que dimanarían de los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia.

B) Otro de los motivos por los que en la Propuesta de resolución -que, en este punto, parece asumir el Acuerdo sancionador- se aprecia la existencia de culpabilidad precisa para sancionar es porque "el sujeto pasivo disponía de los asesoramientos necesarios para haber realizado correctamente la declaración del impuesto".

Pero, de acuerdo con reiterada jurisprudencia de este Tribunal, es rechazable que " pueda negarse que la sociedad recurrente haya hecho una interpretación razonable por el simple hecho de que tenga 'experiencia', disponga de 'suficientes medios' y esté 'asistida de profesionales jurídicos' ". Y es que, " no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables " [ Sentencias de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), FD Segundo ; de 26 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina





núm. 11/2004), FD Cuarto; de 18 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 1247/2004); y de 4 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4693/2007)]. En efecto, conforme a nuestra jurisprudencia, lo que " *no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE [véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD 4], es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable* " ( Sentencia de 26 de septiembre de 2008 , cit., FD Cuarto). En idénticos términos pueden consultarse, entre otras muchas, las Sentencias de 29 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 1411/1995 ); de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1444/2005), FD Duodécimo ; de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 5338/2003), FD Séptimo ; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto ; de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 963/2003), FD Séptimo ; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Quinto ; de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero ; 18 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 1247/2004), FD Undécimo ; de 26 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 440/2005), FD Undécimo ; de 1 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 2973/2005 ), FD Octavo D); de 18 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4082/2007), FD Quinto ; de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero ; y de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009 ), FD Tercero.

En suma, de acuerdo con este Tribunal, a la hora de decidir si el obligado tributario actuó culpablemente, la Administración Tributaria no debe centrarse en si éste goza de una apreciable capacidad económica o si tiene o debió tener un asesoramiento fiscal adecuado, por lo que tampoco esta es fundamentación idónea para cumplir con las exigencias de los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia.

C) El acuerdo sancionador fundamenta también la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar en que la conducta de la obligada tributaria "tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el art. 179.2" de la LGT , y, en particular, en "no cabe ninguna razonable interpretación de [l]as normas que ampare la conducta del interesado", dado que "resulta clara la normativa, que ningún margen deja a la interpretación en contrario". Sin embargo, esta fundamentación de la culpabilidad *por exclusión* -en otras palabras: se mantiene que se es culpable si no concurre ninguna de las causas previstas en el art. 179.2 LGT -, según la jurisprudencia de esta Sala y Sección, tampoco resiste una valoración desde la perspectiva de los arts. 25.1 y 24.2 CE .

En efecto, como hemos señalado en multitud de pronunciamientos, la simple afirmación de que no concurre, en particular, la causa del actual art. 179.2.d) de la LGT de 2003 (anterior art. 77.4.d) de la LGT 1963 ) " *porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia* " [ Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005 ), FD Quinto; en términos parecidos, Sentencia de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003 ), FD Quinto B)]. Como también hemos declarado que afirmar que no concurre, en general, alguno de los supuestos del art. 179.2 de la LGT (anterior art. 77.4 de la LGT ), " *e s insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (en la actualidad, de los arts. 103.3 , 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003 , y del art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre ), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE* " [ Sentencia de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008 ), FD Tercero].

Y en ambos casos hemos dicho que « *no es suficiente para fundamentar la sanción* » porque « *el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003 ), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice "[e]ntre otros supuestos", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente* » [ Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004 ), FD Quinto, *in fine* ; reiteran esta doctrina, entre otras muchas, las Sentencias de 18 de septiembre



de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 317/2004), FD Segundo; de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto; de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5734/2005), FD Octavo; de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1444/2005), FD Sexto; de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 5338/2003), FD Sexto; de 9 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1194/2006), FD Cuarto; de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núms. 4493/2003, 6567/2003, 9693/2003 y 10237/2004), FD Quinto, Octavo, Séptimo y Duodécimo, respectivamente; de 21 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 3542/2003), FD Sexto; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Cuarto C); de 23 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 3121/2003), FD Tercero; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núms. 6058/2003 y 2422/2003), FFDD Quinto B) y Cuarto C), respectivamente; de 10 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 5023/2006), FD Sexto; de 18 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo; de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núms. 4012/2005 y 5020/2006), FD Quinto; de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto B); de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D); de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero; de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009), FD Tercero; de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C); y de 28 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009), FD Cuarto].

En fin, abundando en la misma idea, por lo que refiere, en particular, a la "claridad de la norma" incumplida como fundamento de la culpabilidad, hemos subrayado que la claridad de las normas " *no determina que el comportamiento del obligado tributario no haya sido diligente* " [ Sentencias de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto, D ); y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007 ), FD Tercero C)]; que " *no cabe apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara* " [ Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006 ), FD Tercero D)]; que " *la claridad del precepto tributario aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción* ", y " *aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente* " [ Sentencias 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003 ), FD Quinto C); de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004 ), FD Sexto B); de 11 de abril de 2011 (rec. cas. núms. 1730/2009 y 3768/2008), FD Primero ; y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007 ), FD Tercero C); en el mismo sentido, la Sentencia de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008 ), FD Tercero]; que no " *puede considerarse suficiente a los efectos de respetar los principios de presunción de inocencia y culpabilidad garantizados en los arts. 24.2 y 25.1 de la CE, respectivamente* ", " *afirmar que la normativa y las obligaciones sean claras y terminantes* ", " *sin que quepa apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara* " [ Sentencia de 28 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009 ), FD Cuarto]; o, en fin, que " *incluso en el supuesto de que la norma fuese clara* ", " *ello no es requisito suficiente para la imposición de sanción* " [ Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005 ), FD Quinto; en el mismo sentido, Sentencias de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto ; y de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 696/2004 ), FD Sexto].

En definitiva, conforme a nuestra doctrina, no cabe argumentar que Fernández de Troconiz, S.A. ha actuado culpablemente porque no concurre alguna (o ninguna) de las causas excluyentes de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 LGT , porque dicho precepto no establece un número cerrado de todos los supuestos en los que hay que entender que el obligado tributario, aunque incumpliera la norma tributaria, actuó diligentemente. Habiendo empleado el órgano competente para sancionar este argumento *por exclusión* , como los restantes que hemos examinado, debe ser rechazado por lesionar los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia.

D) Por último, el Acuerdo sancionador fundamenta la culpabilidad de la obligada tributaria en que ésta no ha seguido el "criterio de la Dirección General de Tributos interpretando la norma".

Ciertamente, hemos afirmado que " *[c]uando existen órganos administrativos que comparten la posición del recurrente, queda excluida la culpabilidad mínima exigible a cualquier infracción*", porque " *[p]arece evidente que si hay un órgano administrativo que sobre un punto sostiene idéntica posición que el administrado tal circunstancia, salvo la lesividad, elimina de raíz la culpabilidad que es presupuesto de toda sanción* " [ Sentencia de 10 de marzo de 2010 (RJ 2010/2386), FD Séptimo].

Ahora bien, ya en la Sentencia de 5 de marzo de 1993 (rec. apel. núm. 4354/1990 ) advertimos que « *la resolución de la consulta, por muy respetable que sea, [no] puede ser fuente de infracciones tributarias para quien no siga sus postulados* » ; y, en el mismo sentido, en la Sentencia de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003 ) aclaramos que « *la mera circunstancia de que existiera jurisprudencia que avalara el criterio de la Administración tributaria no implica* » que el « *recurrente hubiera hecho una interpretación manifiestamente irrazonable de las normas o, en cualquier caso, que no hubiera actuado con la diligencia que le era exigible* » [FD



Quinto C)]. Doctrina esta última que resulta aplicable, con mayor fundamento, si cabe, cuando lo que avala el criterio de Inspección tributaria son resoluciones de la Dirección General de Tributos, en cuanto que no es a ésta, sino a los Tribunales de Justicia, a quien corresponde en última instancia hacer una interpretación "auténtica" de las normas tributarias.

En conclusión: tampoco esta última fundamentación de la culpabilidad respeta las exigencias constitucionales.

**NOVENO** .- Como acabamos de ver, ninguna de los argumentos empleados por la Inspección de Tributos para fundamentar la sanción impuesta a Fernández de Troconiz, S.A. resisten el más mínimo contraste con la doctrina de esta Sala y Sección.

No obstante, no podemos pasar por alto que la resolución sancionadora alude expresamente a la existencia de "simulación relativa" (Antecedente de Hecho Tercero; también en la propuesta de resolución sancionadora, pág. 18, se afirma la existencia de "negocio simulado"), figura que, conforme a la doctrina de este Tribunal, e incluso del Tribunal Constitucional, presuponen la existencia de "engaño", "ocultación" y, por tanto, "dolo".

Así, en STC 120/2005, de 10 de mayo , se afirma que " *la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes* " (FJ 4). Y en la STC 48/2006, de 13 de febrero , recogiendo la misma doctrina, después de recordar que " *para poder considerar cometido un delito fiscal deben concurrir, de una parte, el elemento objetivo consistente en la producción de un perjuicio para los legítimos intereses recaudatorios del Estado* " y, de otra parte, " *el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que (...) encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible* ", se concluye que, " *habiendo quedado suficientemente acreditada en el proceso la existencia de simulación en las actuaciones atribuidas a los recurrentes, ninguna vulneración de su derecho a la legalidad penal cabe atribuir a las Sentencias recurridas por haberles condenado a título de autores y cómplice de un delito fiscal, ya que dicha condena (...) se basó (...) en una irreprochable subsunción en el tipo penal recogido en el art. 305 CP "de una conducta que reunía los requisitos subjetivos y objetivos contenidos en la mencionada descripción típica"* (FJ 3).

En sentido similar, en la Sentencia de 29 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 3400/2004 ) hemos dicho que " *[c]omo la simulación se caracteriza por la existencia de una divergencia, querida y deliberadamente producida por las partes, entre su verdadera voluntad y su manifestación externa, con el fin de generar una apariencia jurídica que oculte a los terceros dicha voluntad, su apreciación en materia tributaria normalmente va acompañada de la sanción de las infracciones tributarias en que eventualmente se haya incurrido* ", porque " *la ocultación imprescindible para la existencia de simulación determinará, en la generalidad de los casos, que se haya incurrido en alguno de los comportamientos infractores tipificados en la LGT* " (FD Quinto). Y en la Sentencia de 20 de septiembre de 2012 (rec. cas. núm. 6231/2009 ) se define la simulación como una " *conducta engañosa que de forma indirecta "evade" la norma tributaria* " y " *se caracteriza porque las partes quieren un fin distinto de la causa típica del negocio* ". Y se precisa que la evasión " *se caracteriza por concurrir una violación de la obligación tributaria, caracterizada por una peculiar intensidad del dolo* ". En la evasión fiscal -se remata-, " *lo esencial es precisamente el engaño consistente en mantener oculta para el Fisco la riqueza imponible (el hecho imponible o la base), para, de esta manera, escapar al pago del tributo* " (FD Sexto).

Pues bien, en la medida en que, como hemos señalado, la resolución sancionadora, en la misma línea que la liquidación tributaria, hace hincapié en la existencia de simulación, y ésta presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo, en principio, podría aceptarse sin mayor esfuerzo argumental que la decisión administrativa punitiva que enjuiciamos motiva suficientemente la existencia de culpabilidad.

Sucede, sin embargo, que, de acuerdo con la liquidación tributaria derivada de la actuación inspectora, la cuota tributaria defraudada supera con creces la cifra de 120.000 euros (6.977.282,26) lo que, unido a la existencia de dolo, permitiría sin esfuerzo concluir que el comportamiento de Fernández de Troconiz, S.A. reúne los requisitos objetivos y subjetivos para encajar en el delito de defraudación tributaria tipificado en el art. 305 del Código Penal . Y siendo esto así, en principio, la Administración tributaria debió suspender el procedimiento y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, tal y como ordena el art. 180.1 de la LGT y reclama el art. 25.1 de la CE .

En efecto, la infracción del citado art. 180.1 de la LGT , como señala la STC 2/2003 acerca de un precepto similar ( art. 65.1 LSV ), « *tiene relevancia constitucional por cuanto estas reglas plasman la competencia exclusiva de la jurisdicción penal en el conocimiento de los hechos constitutivos de infracción penal y configuran un instrumento preventivo tendente a preservar los derechos a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador -administrativo y penal- y a no ser sancionado en más de una ocasión por los mismos hechos.- La decisión sobre qué hechos han de ser objeto de sanción penal - prosigue el Tribunal- compete en exclusiva al*





*poder legislativo (por todas SSTC 341/1993, de 18 de noviembre, FJ 3 ; 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6 ; 161/1997, de 2 de octubre , FJ 9). Pero, una vez que el legislador ha decidido que unos hechos merecen ser el presupuesto fáctico de una infracción penal y configura una infracción penal en torno a ellos, la norma contenida en la disposición administrativa deja de ser aplicable y sólo los órganos judiciales integrados en la jurisdicción penal son órganos constitucionalmente determinados para conocer de dicha infracción y ejercer la potestad punitiva estatal. Esta conclusión se alcanza desde el art. 25 de la Constitución en relación con el art. 117 de la misma. El art. 25 de la Constitución contiene dos límites a la potestad sancionadora de la Administración. Su párrafo tercero contiene un límite expreso que reside en la imposibilidad de que la Administración civil imponga "sanciones que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad"; y su párrafo primero contiene un límite implícito que afecta al ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y consiste en que ésta sólo puede ejercerse si los hechos no son paralelamente constitutivos de infracción penal, pues en estos casos de concurrencia normativa aparente, de disposiciones penales y administrativas que tipifican infracciones, sólo la infracción penal es realmente aplicable, lo que determina que el único poder público con competencia para ejercer la potestad sancionadora sea la jurisdicción penal. Cuando el hecho reúne los elementos para ser calificado de infracción penal, la Administración no puede conocer, a efectos de su sanción, ni del hecho en su conjunto ni de fragmentos del mismo, y por ello ha de paralizar el procedimiento hasta que los órganos judiciales penales se pronuncien sobre la cuestión » (FJ 9). Acerca de la vis atractiva del proceso penal, véase, por todas, nuestra Sentencia de 8 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 7265/2004 ), FD Octavo.*

Precisamente, al haberse desobedecido el precepto legal que, como el art. 180.1 de la LGT , ordenaba que cuando las conductas pudieran ser constitutivas de delito, "la Administración pasará el tanto de culpa al orden jurisdiccional competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme", la STC 2/2003 concluye en el caso enjuiciado que, « *habida cuenta de que los hechos reunían los elementos para ser calificados de delito, la Administración no podía imponer la sanción correspondiente a la infracción administrativa, que devino inaplicable* », de modo que la « *subsunción de los hechos en la disposición administrativa se efectuó, entonces, desconociendo el principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) y la competencia exclusiva de la jurisdicción penal para ejercer la potestad punitiva (art. 25.1 CE en relación con el art. 117.3 CE)* » (FJ 9).

Pues bien, pese a que, como decimos, en la medida en que la simulación presupone la existencia de engaño y ocultación, y, por consiguiente, en principio, dolo, y que la cuota tributaria superó la cifra de 120.000 euros, siguiendo el mandato del art. 180.1 de la LGT , que tiene relevancia constitucional, la Administración tributaria debió paralizar el procedimiento sancionador y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, para que fuera en el orden penal donde se dilucidaran primero (o definitivamente) tales cuestiones, no lo hizo así. El propio Acuerdo de resolución del expediente sancionador pone de relieve que en las alegaciones a la propuesta de resolución la obligada tributaria señaló que dado "que la Inspección considera la existencia de simulación y a la vista de la cuota determinada, las actuaciones deberían haberse paralizado" y se mostró sorprendida de que "no haya una acusación formal por delito" (Antecedente de Hecho Cuarto).

Y, efectivamente, no hubo tal acusación por la comisión del delito tipificado en el art. 305 CP , atendiendo a las explicaciones que se contienen en el Informe del Inspector Regional de Castilla y León (elaborado a la vista del Informe del Jefe de Equipo Regional 3), fechado el 23 de junio de 2009, que a continuación reproducimos casi en su integridad:

*" Como ha indicado la Jurisprudencia, el delito fiscal requiere un ánimo defraudatorio superior, una maquinación compleja y oscura que denote ese comportamiento. Se exige claramente, la existencia de un engaño, mendacidad o artificio que provoque un daño patrimonial.- En el presente caso el obligado tributario ha aplicado la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios correspondientes a la transmisión de elementos de su inmovilizado material, no cumpliendo los requisitos previstos en la normativa, respecto de la clase de elementos patrimoniales en los que se materializa la reinversión, al tratarse de participaciones en los fondos propios en una entidad de nueva creación.- La conducta descrita no debe ser calificada de dolosa, toda vez que no existe el engaño a Hacienda Pública ya que descansa sobre una interpretación jurídica del concepto de bienes susceptibles de acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. El contribuyente ha obrado aplicando una interpretación normativa favorable para sus intereses, pero no se aprecia un claro ánimo de defraudar, sí existe un menoscabo por la norma y una interpretación favorable a sus intereses. Por otra parte han existido varios pronunciamientos administrativos que han desarrollado el concepto de bienes susceptibles para la reinversión, incluso la propia Ley que regula este incentivo fiscal ha cambiado a lo largo del tiempo, aclarando el concepto de bienes susceptibles de reinversión.- La negación de la deducción que propone el actuario, va a ser combatida mediante el cauce de la simulación, no obstante no se da en ésta el "engaño", la "ocultación". Parece que existe un abuso de formas jurídicas -mediante la creación de una sociedad nueva- para acogerse a la reinversión. Estamos en la presencia de unos negocios que han defraudado la elevada cuota del Impuesto sobre Sociedades de 2004,*





*pero dadas las circunstancias señaladas anteriormente existen dudas sobre su persecución y sanción en vía penal, por lo que se propone su terminación en vía administrativa".*

En definitiva, pese a que, como hemos dicho, en principio, la simulación implica "engaño" u "ocultación", la Inspección de Tributos no sólo niega su presencia en la conducta del obligado tributario (de hecho, pese a que la base de la sanción era muy superior a 3.000 euros, en aplicación del art. 191.2 de la LGT, se calificó la infracción como leve, al no apreciarse la existencia de ocultación), sino que además reconoce sin ambages que el comportamiento de Fernández de Troconiz, S.A. descansa sobre una determinada "interpretación jurídica" del "concepto de bienes susceptibles de acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios". "Interpretación normativa" que -se sugiere, aunque tímidamente- podría explicarse (en cierta medida, disculparse) por la complejidad u oscuridad de la cuestión, que se apreciarían tanto en el hecho de que "han existido varios pronunciamientos administrativos que han desarrollado el concepto de bienes susceptibles de inversión", como en la circunstancia de que "la propia Ley que regula este incentivo fiscal ha cambiado a lo largo del tiempo, aclarando el concepto de bienes susceptibles de reinversión".

De hecho, se llega a reconocer que la negación de la deducción "va a ser combatida mediante el cauce de la simulación", aunque, como falta la presencia del "engaño" u "ocultación" propios de aquella figura, parece que en el supuesto inspeccionado, para acogerse a la reinversión, ha existido, no tanto una simulación, sino "un abuso de formas jurídicas". Figura esta última que - importa decirlo- parece encajar más entre los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria que se regula en el art. 15 LGT, cuyo apartado 3, como es sabido, excluye expresamente para estos casos que "proceda la imposición de sanciones".

Llama poderosamente la atención en el Informe de la Inspección Tributaria que examinamos el escaso rigor -cuando no laxitud- en el empleo de las categorías jurídicas positivizadas en la LGT, falta de rigor que bien podría alimentar la idea de que la argumentación del funcionario de la Inspección tiene como finalidad dejar expedita la vía administrativa-sancionadora, de un lado, utilizando el inadecuado cauce de la simulación (en lugar del conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el art. 15 de la LGT), y, de otro, soslayando el mandato legal del art. 180.1 de la LGT y, por ende, el constitucional del art. 25.1 de la CE, mediante el simple expediente de negar lo que es connatural a la simulación (el "engaño" u "ocultación").

Pero, con independencia de este *fumus mali iuris*, en el que no podemos entrar porque excede con mucho de los límites de este proceso (la obligada tributaria no ha recurrido en casación la resolución judicial que confirmó la existencia de simulación, ni incorpora entre sus argumentos *ad cautelam* contra la sanción la violación de la legalidad penal ex art. 25.1 CE), lo que se desprende del propio Informe de la Inspección Tributaria, sea o no correcto, es que lo que ha existido en el supuesto enjuiciado es una simple discrepancia de criterio interpretativo sobre una materia que ha requerido varios pronunciamientos administrativos para precisarla y ha sido objeto de sucesivas Leyes aclaratorias. Y es evidente que tales circunstancias -a las que nos debemos atener- excluyen la simple negligencia o culpa leve que reclaman el art. 183.1 de la LGT y el art. 25 de la CE como grado mínimo de culpabilidad para poder imponer medidas punitivas, por lo que la sanción impuesta a Fernández de Troconiz, S.A. era improcedente.

**DÉCIMO** .- De todo lo anterior se desprende que debemos anular la sanción impugnada en el recurso contencioso-administrativo, por inexistencia de culpabilidad, sin que, por razones obvias, sea preciso pronunciarse sobre el resto de motivos contra la sanción alegados por la recurrente.

**UNDÉCIMO**.- En atención a los razonamientos expuestos, procede estimar el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado y, estimar también parcialmente el recurso contencioso-administrativo instado por la referida entidad ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, lo que comporta la anulación de la sanción tributaria acordada por la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por falta de motivación de la culpabilidad.

**DUODÉCIMO**- No procede hacer imposición de costas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en este recurso.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

## FALLAMOS

**PRIMERO**.- Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** contra la Sentencia, de fecha 17 de octubre de 2013, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 32/2011. Sin costas.



**SEGUNDO.-** Que debemos estimar y estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por **FERNÁNDEZ DE TROCONIZ, S.A.** , contra la Resolución de 23 de noviembre de 2010 del Tribunal Económico-Administrativo Central, declarando nula únicamente la sanción impugnada por falta de motivación. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce ÁNGEL AGUALLO AVILÉS Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico

### Voto Particular

#### **VOTO PARTICULAR CONCURRENTENTE QUE FORMULA EL MAGISTRADO EXCMO. SR. D. ÁNGEL AGUALLO AVILÉS**

Estando completamente de acuerdo con el fallo de la Sentencia, debo sin embargo mostrar mi discrepancia con su argumentación jurídica, en particular, respecto de la que conduce a la mayoría de la Sección en el Fundamento de Derecho Quinto a la conclusión de que la Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2010 no obliga a la Inspección de tributos a iniciar un nuevo procedimiento sancionador, razón por la cual se excluye a *radice* la posibilidad de *bis in idem* procesal.

Vaya por delante que coincido con la Sentencia en que, en el caso enjuiciado, ni cabría interpretar que la ejecución de la Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2010 implicaba *reabrir* el mismo procedimiento sancionador en el que se impuso la sanción anulada, porque lo imposibilita el art. 66.2, segundo párrafo, Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , ni, pese a lo que explícitamente planteaba el Abogado del Estado, es posible entender que dicha Resolución ordena la retroacción de actuaciones, porque lo impide el art. 239.3, párrafo segundo, LGT . Sin embargo, frente a la mayoría de la Sección, considero que, forzosamente, debe entenderse que el cumplimiento de la Resolución del TEAC, que -recordemos- "*anula la sanción impuesta al haberse anulado la liquidación a la que se asocia, sin perjuicio de que en función de la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación que se practique se dicte la correspondiente sanción*" (FD Undécimo)], implicaba iniciar un nuevo procedimiento sancionador que, en principio, debería respetar la tramitación regulada en los arts. 208 a 211 de la LGT .

A los efectos de explicar dicha conclusión, debo subrayar los siguientes extremos: (1) que, como pone de relieve la propia Sentencia, de conformidad con el art. 66.1, párrafo primero, del RD 520/2005 , "[l]os actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos"; (2) que la Resolución del TEAC estima parcialmente la reclamación económico-administrativa, "anulando el acuerdo de liquidación y sanción impugnados, debiendo dictarse otros de acuerdo con lo expuesto en los Fundamentos de Derecho Décimo y Undécimo"; (3) que del citado Fundamento de Derecho Décimo se desprende que el TEAC *anula* sin más la liquidación tributaria porque la Inspección de tributos inaplicó el art. 15.10 del TRLIS, esto es -conviene también remarcarlo-, no por un error material, aritmético o de hecho, conforme a la restrictiva interpretación que la Sala hace de estos últimos [por todas, Sentencia de 30 de enero de 2012 (RC 2374/2008), FD Cuarto)], sino por un *error de derecho*; (4) que, anulada la liquidación, de la Resolución del TEAC 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, sino que hay que entender necesariamente que lo que tiene que hacer es dictar una *nueva* liquidación, en esta ocasión, ajustada a Derecho (recordemos que, a *sensu contrario* , el art. 66.3 del RD 520/2005 dispone que sólo cuando "la resolución parcialmente estimatoria deje *inalterada* la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado", en cuyo caso, "subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución"); (5) que, dependiendo la calificación de la infracción y la cuantía de la sanción tributaria de la liquidación anulada, la Resolución del TEAC, como no podía ser de otro modo, *anula* también la sanción impuesta por la comisión de la infracción tipificada en el art. 191.2 de la LGT , aunque en el Fundamento de Derecho Undécimo se abre la vía para que se imponga otra sanción "en función de la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación"; (6) que esta sanción, por razones obvias, frente a lo que dice nuestra Sentencia, 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 que, como cualquier otra de estas características, debe determinarse en función de un porcentaje de la cuota tributaria dejada de ingresar derivada de la *nueva* liquidación; (7) que el único órgano competente para imponer esa nueva sanción es el mismo que dictó la resolución sancionadora anulada, esto es, el Inspector Jefe [ art. 211.5.d) de la LGT y art. 25.7 del RD 2063/2004 ]; (8) que en aquellos casos, como el examinado, en que el Inspector Jefe impone una *nueva* sanción en función de la cuota tributaria resultante de la *nueva* liquidación, aquel no puede hacerlo prescindiendo de un procedimiento (nuevo) en el que se respeten las garantías



esenciales, derivadas de la Constitución, establecidas en la LGT y en el RD 2063/2004, fundamentalmente, la comunicación al obligado tributario de la nueva *propuesta de resolución* sancionadora, el otorgamiento al mismo de un *trámite de audiencia* (el art. 24.2 CE exige, fundamentalmente, que el interesado pueda defenderse frente a la sanción *antes* de que ésta le sea impuesta por el órgano competente, para lo cual, como es obvio, debe conocerla previamente) y la *notificación de la nueva sanción* dictada atendiendo a las alegaciones que se hubieran podido formular, para que el sancionado, si lo estima oportuno, utilice los recursos que el ordenamiento jurídico le proporciona para impugnarla por motivos formales o materiales. Las circunstancias del caso enjuiciado, sin embargo, en virtud del art. 66.3, párrafo primero, del RD 520/2005 (que dispone que "[c]uando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido"), sí permitirían a la Inspección de tributos prescindir de realizar una nueva instrucción, o, dicho de manera más precisa, podría perfectamente optar por la tramitación abreviada del procedimiento sancionador ( art. 210.5 LGT ).

Precisamente, en relación con la posibilidad, que acabamos de comentar, que tiene que tener el obligado tributario de impugnar la nueva sanción, pese a que es cierto que el TEAC se pronunció sobre las cuestiones materiales planteadas por Fernández de Troconiz, S.A. en relación con la sanción, deben tenerse en cuenta, al menos, las siguientes circunstancias. En primer lugar, que 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 contra la sanción previsto en el art. 68 RD 520/2005 . Y, en segundo lugar, que en el nuevo procedimiento sancionador 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 suma, no me cabe duda de que mantener que en el caso enjuiciado no es preciso abrir un nuevo procedimiento sancionador implica tanto como admitir que el Inspector Jefe puede imponer a Fernández de Troconiz, S.A. una *nueva* sanción sin más, sin trámite alguno, esto es, "de plano", y esto es algo que ni está previsto en ninguna norma legal o reglamentaria (ni siquiera para los casos de "mera adaptación" de la sanción anulada a la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación), ni, en cualquier caso, permite nuestra Constitución [por todas, Sentencias de este Tribunal de 21 de octubre de 2010 (rec. cas. unif. doc. núm. 34/2006), FD Segundo ; y de 9 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 5481/2008 ), FD Quinto].

En conclusión: a mi juicio, acierta plenamente el Tribunal de instancia cuando parte de que el cumplimiento de la Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2010 en sus propios términos implicaba, sin más remedio, la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador, por lo que la Sentencia debió examinar si esa circunstancia determinaría por sí misma, como ha concluido la Sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación, la infracción del *ne bis in idem* en su vertiente procesal.

ÁNGEL AGUALLO AVILÉS

**PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente don ÁNGEL AGUALLO AVILÉS, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que, como Secretaria de la misma **CERTIFICO** .