

ANULACIÓN DE UNA SANCIÓN COMO CONSECUENCIA DE LA ANULACIÓN POR VICIOS FORMALES DE LA LIQUIDACIÓN DE LA QUE TRAE CAUSA, REITERACIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR Y NE BIS IN IDEM PROCEDIMENTAL: STS DE 25 DE FEBRERO DE 2025, REC. NÚM. 5156/2023

Carlos Cabrera Carretero

*Doctor en Derecho por la Universidad Autónoma de Madrid
(España)*

Resumen

La STS de 25 de febrero de 2025 establece como doctrina con interés casacional que, cuando una sanción es anulada, no por vicios intrínsecos, sino por la anulación por vicios formales de la liquidación de la que trae causa, el principio «ne bis in idem» procedimental impide abrir un nuevo procedimiento sancionador. Este criterio puede suscitar algunas dudas a la luz de ciertos requisitos establecidos en la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la configuración del «ne bis in idem» en su vertiente procedimental. Con todo, mientras no existan previsiones legales específicas que provean soluciones sistemáticas para el problema de la reiteración de los actos tributarios (de carácter sancionador), otros principios y valores constitucionales pueden reforzar el criterio postulado en esta sentencia del Tribunal Supremo.

Palabras clave

Reiteración de actos tributarios. Procedimiento sancionador. Non bis in idem. Ne bis in idem procedimental. Derechos fundamentales.

Abstract

The Supreme Court ruling of February 25, 2025, establishes as a doctrine of cassational interest that, when a sanction is annulled, not due to intrinsic flaws, but because of the annulment of the underlying tax assessment for formal defects, the procedural ne bis in idem principle prevents the

initiation of a new sanctioning procedure. This criterion may raise some doubts in light of certain requirements established in the case law of the Constitutional Court. Nonetheless, in the absence of specific legal provisions offering systematic solutions to the problem of the repetition of tax-related (sanctioning) acts, other constitutional principles and values may reinforce the position put forward in this Supreme Court ruling.

Keywords

Reiteration of tax assessments. Sanctioning procedure. Non bis in idem. Procedural ne bis in idem. Fundamental rights.

Cómo citar: Cabrera Carretero, C., (2025). Anulación de una sanción como consecuencia de la anulación por vicios formales de la liquidación de la que trae causa, reiteración del procedimiento sancionador y ne bis in idem procedimental: STS de 25 de febrero de 2025, rec. núm. 5156/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (149), 179-188.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La STS de 25 de febrero de 2025 (núm. rec. 5156/2025) establece como criterio interpretativo que, cuando una sanción es anulada, no por apreciarse vicio intrínseco alguno en esta, sino como consecuencia de haberse anulado por vicios formales la liquidación de la que traía causa dicha sanción, el principio «ne bis in idem» en su vertiente procedimental impide iniciar un nuevo procedimiento sancionador.

2. Supuesto de hecho

En esencia, la sentencia que se considera trae causa de las pretensiones anulatorias de una contribuyente frente al acuerdo de ejecución de una resolución del TEAR que, por una parte, anulaba una sanción como consecuencia de la anulación por vicios formales de la liquidación de la que traía causa y, por otra, contemplaba la posibilidad de que, una vez dictada la nueva liquidación en subsanación de los vicios formales identificados, se pudiera iniciar un nuevo procedimiento sancionador frente a la misma contribuyente.

Aunque esta síntesis recoge la controversia relevante en sede casacional, conviene aportar algunos detalles más sobre la complicada (aunque poco extraordinaria) travesía procesal y procedimental que desembocó en la STS de 25 de febrero de 2025.

El 9 de noviembre de 2016 se inició un procedimiento de inspección referido al Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de los años 2012 a 2014 de la contribuyente. El 6 de abril de 2018 (esto es, casi 17 meses después del inicio de las actuaciones inspectoras) se firmó acta de disconformidad. La contribuyente formuló sus alegaciones frente al acta el 30 de abril de 2018. Sin embargo, estas no tuvieron entrada en el departamento de inspección hasta el 5 de mayo de 2018. El 4 de mayo de 2018 se dictó el acuerdo de liquidación con el que finalizó el procedimiento de inspección. Evidentemente, las alegaciones de la contribuyente no fueron tenidas en cuenta. Ya finalizado el plazo máximo de duración del procedimiento, se notificó a la contribuyente, el 14 de mayo de 2018, una comunicación que dejaba constancia de este hecho. Sin embargo, no se dictó ninguna liquidación ulterior que subsanase esta circunstancia.

Por otra parte, el 23 de abril de 2018 se le comunicó a la contribuyente el inicio de un procedimiento sancionador en relación con las obligaciones comprobadas en el procedimiento de inspección. Como resultado de la tramitación de este procedimiento, el 5 de octubre de 2018 se dictó un acuerdo sancionador por importe de 55.416,23 euros.

La contribuyente interpuso reclamaciones económico-administrativas frente a los citados acuerdos de liquidación y de imposición de sanciones ante el TEAR de Valencia. El TEAR de Valencia dictó Resolución de 30 de junio de 2021 por la que se estimaban parcialmente las citadas reclamaciones, anulando los actos impugnados y acordando la retroacción de las actuaciones del procedimiento inspector para que las alegaciones formuladas por el contribuyente

frente al acta fuesen tenidas en cuenta. Nada se indicó en la citada resolución del TEAR sobre la posibilidad de reiterar las actuaciones sancionadoras. Con todo, el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución, ya que esta no se había pronunciado sobre sus pretensiones anulatorias basadas en la prescripción del derecho de la administración a liquidar.

La Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 15 de junio de 2022 (núm. rec. 1237/2021), estimó parcialmente el recurso, declarando la prescripción del IRPF del 2012, pero confirmando la resolución del TEAR en todo lo demás.

No obstante, en paralelo a la tramitación del recurso interpuesto ante el TSJ de Valencia, y dado que ninguno de los efectos que se derivarían de la Resolución del TEAR de Valencia de 30 de junio de 2021 fueron objeto de la adopción de medida cautelar alguna, se dictaron tres acuerdos de ejecución de la resolución: el primero, de 11 de noviembre de 2021, anulaba el acuerdo de liquidación impugnado y reconocía la devolución del importe liquidado y de los intereses correspondientes; el segundo, de la misma fecha, anulaba el acuerdo sancionador *«sin perjuicio de que se [pudiera iniciar] un nuevo procedimiento sancionador en el que se [tuvieran] en cuenta las circunstancias de la nueva liquidación»*; y el tercero, de 12 de noviembre de 2021, por el que se dictaba un nuevo acuerdo de liquidación por el IRPF de 2012 a 2014 en el que se tuvieron en cuenta las alegaciones formuladas en su momento por la contribuyente frente al acta.

Estos tres acuerdos de ejecución fueron impugnados ante el TEAR de Valencia, que desestimó las reclamaciones mediante Resolución de 15 de marzo de 2022. En particular, en lo que respecta al acuerdo de ejecución por el que se anulaban las sanciones dejando la puerta abierta a iniciar otro procedimiento sancionador, la recurrente alegó que el acuerdo vulneraba su derecho al «non bis in idem» en su vertiente procedimental. No obstante, el TEAR de Valencia desestimó estas alegaciones sobre la base de que el acuerdo impugnado preveía *«precisamente la anulación del acuerdo sancionador inicial»*.

La contribuyente interpuso otro recurso contencioso-administrativo frente a esta Resolución del TEAR de Valencia, que fue parcialmente estimado por la Sentencia del TSJ de Valencia, de 20 de febrero de 2023 (núm. rec. 565/2022). En línea con lo que ya había dictaminado en su Sentencia de 15 de junio de 2022 (*vid. supra*), se reconoció que el derecho de la Administración a liquidar el IRPF de 2012 había prescrito. Además, ordenó corregir un error en la cuantificación de ciertos rendimientos de capital mobiliario que se imputaban en el nuevo acuerdo de liquidación a los ejercicios 2013 y 2014. Sin embargo, rechazó las demás pretensiones de la contribuyente. En particular, rechazó en los siguientes términos las pretensiones anulatorias frente al acuerdo de ejecución que anulaba las sanciones permitiendo iniciar un nuevo procedimiento sancionador:

«[E]n el presente supuesto no concurre vulneración del non bis in ídem, pues habiendo sido anulada la liquidación primera como consecuencia de la no consideración de las alegaciones efectuadas a la propuesta y acordando la retroacción de actuaciones por el TEAR al momento de la liquidación, la sanción correspondiente se anuló como consecuencia de la anulación de la liquidación, que-

dando imprejuizado, y siendo por tanto posible la incoación de un nuevo procedimiento sancionador en relación con la nueva liquidación dictada.»

El contribuyente interpuso recurso de casación frente a la citada sentencia del TSJ de Valencia, que fue admitido mediante el Auto del TS de 24 de abril de 2024 (núm. rec. 5156/2023), en el que se delimitó la siguiente cuestión con interés casacional:

«Determinar si es posible iniciar un nuevo procedimiento sancionador y dictar un nuevo acuerdo sancionador, a la vista del principio prohibitivo del bis in idem en su vertiente procedimental, en los casos en que se ha anulado un primer acuerdo sancionador, no por la concurrencia de vicios propios o inherentes, sino como consecuencia de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que dimana la sanción, sin que se hayan analizado ni considerado otros motivos para anular el primer acuerdo sancionador.»

El Auto de admisión reconoce que esta cuestión ya fue abordada por la STS de 15 de enero de 2024 (núm. rec. 2847/2022). Sin embargo, como aquella se dictó en atención a «las circunstancias específicas» del caso considerado, el Auto argumenta la conveniencia de que el TS se pronunciase otra vez sobre esta cuestión a fin de esclarecer el alcance de su doctrina a este respecto «en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE)».

3. Fundamentos de derecho

Aunque la fundamentación del citado Auto de admisión de 24 de abril de 2024 podría sugerir que la sentencia que resolvería el recurso de casación admitido a trámite iba a complementar en alguna medida la doctrina sentada en sentencias anteriores, en esencia, la STS de 25 de febrero de 2025 se limitó a reafirmar y a aplicar al caso concreto el criterio interpretativo que recogía la citada STS de 15 de enero de 2024.

Más concretamente, la argumentación de la sentencia que se analiza se desarrolló de la siguiente manera. En su fundamento jurídico primero, la STS de 25 de febrero de 2025 transcribe la síntesis de la doctrina casacional de la STS de 15 de enero de 2024:

«En las específicas circunstancias de este caso, en el que se anuló un primer acuerdo sancionador como consecuencia exclusiva de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que traía causa la sanción, la dimensión procedimental del principio non bis in idem se opone al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y a una nueva sanción con relación al mismo obligado tributario y por los mismos hechos»

Seguidamente, afirma que las «circunstancias específicas» a las que se hacía referencia en la doctrina jurisprudencial transcrita eran concurrentes respecto del caso que se estaba analizando en esta ocasión. La sentencia afirma que «el principio non bis in idem, en su vertiente procedimental, prohíbe la reiteración de un procedimiento sancionador» en las circunstancias descritas. A renglón

seguido, la sentencia señala, en términos más generales, que, «si una sanción no adolece de vicio intrínseco alguno y el procedimiento que conduce a su imposición no está aquejado de defecto propio, no se [puede] reiterar solo por haberse invalidado la liquidación que sirve de elemento tipificador de la conducta sancionada», pues, de lo contrario habría «una indebida repetición, quebrantadora [de] tal esencial garantía, cuando se emprende un segundo procedimiento sancionador pese a que el primero no denota causa alguna de invalidez que hiciera precisa su repetición a efectos de subsanación y esta, a su vez, solo en pro de las garantías del contribuyente».

En los últimos dos fundamentos jurídicos de la sentencia se abordan dos cuestiones adicionales (sobre las que no profundizaremos). Por una parte, en el fundamento jurídico segundo, se admite el allanamiento de la Administración General del Estado ante el recurso de casación, motivado por la doctrina jurisprudencial de la STS de 15 de enero de 2024. Por último, en el fundamento jurídico tercero, se reprocha a la parte recurrente que su escrito de interposición excediese «muy notablemente la extensión máxima» exigida en el acuerdo de 16 de mayo de 2016 del Consejo General del Poder Judicial, que publica otro de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

4. Análisis

La doctrina de las SSTs de 15 de enero de 2024 y de 25 de febrero de 2025 se enmarca entre los pronunciamientos que conforman la respuesta jurisprudencial ante la problemática de la reiteración de los actos tributarios de carácter sancionador. En este contexto, el interés de estas sentencias se circunscribe al alcance del «ne bis in idem» en su vertiente procedimental como límite a la reiteración de actuaciones sancionadoras.

Las vicisitudes que suscita la reiteración de los actos tributarios anulados han sido vivamente descritas y analizadas por la doctrina académica¹. Una muestra bastante representativa de esta problemática la ilustra el complejo supuesto de hecho que se ha sintetizado más arriba². A cualquiera que no esté familiarizado con la dinámica de estos litigios, le causará cierta perplejidad observar cómo pueden multiplicarse los frentes procesales de un contribuyente que impugna una decisión parcialmente (des)estimatoria de un TEA, ya que pro-

1 Vid., v.g., Martínez Lago, M. A. (2011), La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 38, pp. 11-58; y Tejerizo López, J. M. (2012), Alcance constitucional de la problemática de la reiteración de actos administrativos de naturaleza tributaria anulados judicialmente, *Tribunal Fiscal*, núm. 261 (edición online).

2 Nótese que la STS de 25 de febrero de 2025, que se analiza en este comentario, fue dictada en el marco de la *segunda vía procesal* que se le abrió a la contribuyente en su litigio contra la Administración. Recuérdese que la *primera vía procesal*, esta es, la correspondiente al recurso contencioso-administrativo dirigido frente a la Resolución del TEAR de Valencia de 30 de junio de 2021, culminó con la STSJ de Valencia de 15 de junio de 2022 (núm. rec. 1237/2021). Además, cabe añadir que, en lo que se resolvían estos dos procesos, se abrió una *tercera vía procesal*, pues, en cumplimiento de la

bablemente se verá en la tesitura de tener que impugnar también los actos que se dicten en ejecución de la decisión recurrida³.

Ahora bien, la respuesta judicial que se dé al problema de la reiteración de actos tributarios debe distinguir necesariamente si el acto en cuestión es un acuerdo de liquidación o un acuerdo sancionador⁴, ya que, en el segundo caso, las garantías constitucionales que disciplinan el *ius puniendi* del Estado⁵ impondrán ciertos límites.

En este sentido, una de las garantías constitucionales que con más frecuencia se ha referido en la discusión sobre los límites a la reiteración de actos sancionadores anulados en el ámbito tributario ha sido el derecho fundamental al «ne bis in idem»⁶ en su vertiente procedimental, que, en esencia, proscribe la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento⁷.

El alcance y los efectos de este principio son muy controvertidos. Por su parte, la jurisprudencia constitucional, ha señalado que, para que opere la prohibición de «bis in idem» procedimental, debe existir –además del requisito de la triple identidad de sujeto, hechos y fundamento– *un pronunciamiento firme sobre el fondo*. En este sentido, se ha considerado compatible con este principio, aunque con sujeción a ciertos límites, la reiteración de un procedimiento sancionador cuando el primero hubiese sido anulado por apreciarse la concurrencia de un vicio de forma, que, por ejemplo, hubiese vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva del acusado⁸.

invitación tendida por el acuerdo de ejecución controvertido, la Administración adoptó un nuevo acuerdo sancionador. Dicho acuerdo fue impugnado, primero, mediante reclamación económico-administrativa, que fue parcialmente (des)estimada por el TEAR de Valencia el 27 de julio de 2022; y, posteriormente, mediante recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Valencia, que también fue parcialmente (des)estimado por su Sentencia de 5 de junio de 2023 (núm. rec. 1223/2022). En la actualidad, está pendiente de resolución un recurso de casación frente a esta sentencia, que fue admitido a trámite mediante el ATS de 19 de junio de 2024 (núm. rec. 6841/2023), que establece la misma cuestión con interés casacional objetivo sobre la que ya se han pronunciado las SSTs de 15 de enero de 2024 y de 25 de febrero de 2025.

3 Esto es así, salvo que se acordase alguna medida cautelar por el órgano judicial a instancias del recurrente. Sobre las posibles medidas cautelares que se pueden solicitar en estos casos, *vid.* Gandarillas Martos, S. (2022), *La ejecución de sentencias y resoluciones en el Derecho Tributario: Una respuesta jurisprudencial*, Tirant lo Blanch, pp. 351-354.

4 En este sentido, es ilustrativa la crítica ofrecida por Gandarillas Martos (*id.*, p. 374) al tratamiento uniforme (esto es, sin distinciones) que se ha dado por algunos órganos judiciales a la reiteración de los actos sancionadores: «si ya resulta discutible que la Administración pueda reiterar una liquidación tributaria no motivada hasta su acierto, si lo que reitera es una sanción pasa de lo discutible a lo inaceptable».

5 *Vid.* STC 117/1995, de 17 de julio, FJ. 1º: «el art. 25 de la Constitución [...] configura una reserva legal para el *ius puniendi* del Estado en sus dos manifestaciones, la penal y la administrativa» (énfasis añadido).

6 Aunque no aparece expresamente recogido en la Constitución española, se ha considerado que este derecho fundamental se encuentra implícito en los principios y garantías recogidos en el art. 25 de la Constitución española (*vid.* STC 2/1981, de 30 de enero, FJ 4º).

7 *Vid.* la síntesis de la doctrina constitucional sobre las dos dimensiones (*i.e.*, sustantiva y procedimental) del principio «ne bis in idem» que se recoge en la STS de 15 de enero de 2024 (núm. rec. 2847/2022), FJ. 4º, con citas a las SSTC 2/1981, de 30 de enero; 2/2003, de 16 de enero; 229/2003, de 18 de diciembre; y 188/2005, de 4 de julio.

8 *Vid.* Almudí Cid, J. M. (2022), *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario*, Tirant lo Blanch, pp. 112 y 113, citando las SSTC 2/2003, de 16 de enero; 218/2007, de 8 de octubre; y 23/2008, de 11 de febrero.

Con este punto de partida, se han planteado todas las dudas posibles en cuanto a si el principio «ne bis in idem» en su vertiente procedimental permite la reiteración de un procedimiento sancionador cuando la primera sanción fue anulada (i) por un vicio intrínseco de la sanción (i.a) de fondo o (i.b) de forma; o (ii) por haberse anulado la liquidación de la que traía causa la sanción por un vicio (ii.a) de fondo o (ii.b) de forma. No es este el lugar para analizar panorámicamente el tratamiento que ha ido dando la jurisprudencia del Tribunal Supremo a la mayoría de estas situaciones⁹.

No obstante, los supuestos que enjuician las SSTS de 15 de enero de 2024 y de 25 de febrero de 2025 se enmarcan en el grupo de casos en los que la sanción habría sido anulada, no por un vicio intrínseco, sino por la anulación por vicios formales de la liquidación de la que trae causa. El análisis de estos supuestos desde la perspectiva del «ne bis in idem» procedimental constituye una novedad en la jurisprudencia del TS¹⁰.

El criterio promovido en estas sentencias, a saber, que el «ne bis in idem» procedimental impide iniciar un nuevo procedimiento sancionador en estos casos, suscita dudas desde la perspectiva de algunos requisitos que ha establecido la jurisprudencia constitucional para que opere esta prohibición. Por una parte, es evidente que, en estos casos, no existió una decisión firme sobre la procedencia de la sanción, ni en sentido absolutorio, ni condenatorio¹¹. Además, también podría objetarse que, habiendo sido anulada la liquidación por vicios formales y habiéndose ordenado la retroacción de actuaciones del procedimiento de comprobación, ello podría resultar en el dictado de una nueva liquidación de contenido muy distinto a la anulada. Esta circunstancia podría dar lugar a que, los hechos a tener en cuenta en un hipotético segundo procedimiento sancionador fuesen distintos a los que se consideraron para dictar la primera sanción (*i.e.*, la sanción anulada), por lo que no se produciría la triple identidad de sujeto, hechos y fundamento que requiere la aplicación del principio «ne bis in idem» procedimental¹².

Sin perjuicio de lo anterior, la doctrina constitucional también ha señalado que la reiteración de los procedimientos sancionadores en los casos en los que se anuló el primer pronunciamiento sancionador está sujeta a límites constitucionales que confluyen en el fundamento del derecho fundamental al «ne bis in

9 Vid. un análisis actualizado a este respecto en Almudí Cid, J. M. (2024). ¿Cabe retrotraer actuaciones en el procedimiento sancionador tras la anulación por motivos formales de la liquidación de la que trae causa la sanción impugnada?: La cuestionable lectura por el TEAC de la relevante STS de 15 de enero de 2024, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 145, pp. 7-19.

10 Cfr. Almudí Cid, J. M. (2022), *ob cit.*, p. 127.

11 Cfr. el criterio recogido con carácter general en la STC 23/2008, de 11 de febrero, FJ 3º («la prohibición de incurrir en bis in idem procesal [se concreta] en la imposibilidad de proceder a un nuevo enjuiciamiento penal si el primer proceso ha concluido con una resolución de fondo firme con efecto de cosa juzgada y [...], por tanto, en rigor, no cabe entender concurrente un doble proceso cuando el que pudiera ser considerado como primero ha sido anulado en virtud del régimen de recursos legalmente previsto»). En este sentido, *vid.* el pronunciamiento de la STSJ de Valencia, de 20 de febrero de 2023, FJ. 6º.

12 En este sentido, consideramos que pueden trasladarse *mutatis mutandis* los razonamientos expuestos en Almudí Cid, J. M. (2022), *ob cit.*, p. 126 y nota 259.

idem», como el principio de seguridad jurídica¹³ y el derecho a la tutela judicial efectiva¹⁴. Desde esta perspectiva, puede considerarse que prohibir la reiteración de procedimientos sancionadores en estos casos, en los que la reiteración no se efectuaría para mayor salvaguarda de las garantías del contribuyente, sino para enmendar los errores de la Administración en la tramitación de los procedimientos, está ampliamente justificado en valores y principios constitucionales.

Con todo, dadas las dificultades que enfrenta la jurisprudencia para proveer soluciones sistemáticas a la compleja casuística que suscita el problema de la reiteración de actos tributarios anulados, y teniendo en cuenta que los principios constitucionales considerados deben informar también la labor del legislador, sería deseable que las soluciones viniesen de la mano de disposiciones legales específicas.

13 *Vid.* STC 2/2003, de 16 de enero, FJ. 8º («la seguridad jurídica (art. 9.3 CE), impone límites a la reapertura de cualesquiera procedimientos sancionadores —administrativo o penal— por los mismos hechos, pues la posibilidad ilimitada de reapertura o prolongación de un procedimiento sancionador crea una situación de pendencia jurídica, que, en atención a su carácter indefinido, es contraria a la seguridad jurídica»).

14 *Vid.* STC 23/2008, de 14 de marzo, FJ. 3º («la prohibición de incurrir en bis in idem procesal o doble enjuiciamiento penal queda encuadrada en el derecho a la tutela judicial efectiva»). En aplicación de este límite, en el ámbito del derecho sancionador de la competencia, nos parecen especialmente relevantes las consideraciones recogidas en la STS de 3 de diciembre de 2018 (núm. rec. 5635/2017), FJ. 7º («[...] una vez constatado que en el procedimiento administrativo se incurrió en una irregularidad generadora de indefensión, lo procedente es anular la resolución administrativa que impuso la sanción, sin que proceda acordar la retroacción del procedimiento a efectos de una pretendida subsanación del defecto invalidante [...] la retroacción que se pretende daría lugar a que se dictase una nueva resolución administrativa que, en su caso, habría de ser objeto de impugnación en vía contencioso-administrativa, lo que haría recaer sobre la empresa una carga gravosa e injustificada, la de tener que reproducir todo el proceso impugnatorio, con la consiguiente vulneración de su derecho a una tutela judicial efectiva»).