

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079908

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 3610/2020, de 14 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Principios de la potestad sancionadora. No concurrencia. Principio non bis in idem. Se siguieron actuaciones penales respecto al IAE del ejercicio 2014, en virtud de una querrela por delito contra la Hacienda Pública y que formuló el Ministerio Fiscal, si bien resultaron archivadas. Se ataca la desestimación por silencio del recurso de reposición formulado contra la resolución de fecha 15 de mayo de 2017, por la que se aprueba la baja de la liquidación que comprende la suma de las sanciones tributarias en concepto de IAE de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 y se aprueban nuevas liquidaciones correspondientes a las mismas sanciones por IAE de los ejercicios 2011, 2012 y 2013. Con la resolución de 15 de mayo de 2017 lo que realiza la Administración es una revocación de un acto de gravamen, como es la liquidación de la sanción (y aprueba -nace en el mundo jurídico- unas nuevas liquidaciones por los conceptos y ejercicios que refleja, con afán de que desplieguen efectos de cumplimiento voluntario en el obligado tributario -destinatario de las mismas - a partir de los diversos documentos de pago que se emitan en su cumplimiento. Tales liquidaciones son por los mismos hechos y por el mismo fundamento e infracción, sin que ello se discuta. En el presente caso, y atendido lo anterior, la nueva resolución de 15 de mayo de 2017 impuso nuevas sanciones derivadas de las liquidaciones por ejercicios y conceptos pretendiendo la Administración que cada una de ellas fuera objeto de cumplimiento voluntario y, en su caso, por vía ejecutiva, a cargo del obligado tributario por cada una de ellas. No cabe argumentar ni que estábamos ante una rectificación de errores, que en ningún caso se plantea, ni mera sustitución documental, puesto que cada liquidación ostenta su numeración, concepto, cantidad y deberán ser abonadas íntegramente en el plazo correspondiente o ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento si así fuera el caso. Si la resolución sancionadora inicial resultaba errónea y, por tanto, contraria a la legalidad, la expulsión del mundo jurídico conlleva, siempre con sus límites, que la nueva resolución cumpla todos los requisitos de motivación, prueba de cargo suficiente, valoración de la conducta, elementos objetivos y subjetivos concurrentes y correcta tipificación tanto de la infracción como graduación de la sanción. En el presente caso, no se ha producido, creando "ex novo", las nuevas liquidaciones por sanciones que ya habían sido impuestas, notificadas e impugnadas tanto en vía administrativa como jurisdiccional y siendo objeto de investigación en la vía penal. El hecho de la emisión de 3 liquidaciones nuevas por el concepto y ejercicios 2011, 2012 y 2013 pretenden el cumplimiento efectivo de las sanciones por cada ejercicio, que se concretan cuantitativamente y en el plazo establecido -voluntaria- y el hecho de que exclusivamente en la instancia se haya atendido y concluido a que se trata de desagregar la sanción global, no puede privar a la parte de un efectivo control jurisdiccional de la sanción impuesta. Estamos ante el ejercicio de la potestad sancionadora y debe cumplirse y ejercerse con la plenitud de garantías procedimentales y materiales. Ciertamente, la nueva resolución de 15 de mayo de 2017 no ha cumplido con las garantías propias del ejercicio de la potestad sancionadora vulnerando así lo previsto en el art. 25 CE y 31 LPAC, por procederse a emitir nuevas liquidaciones sin procedimiento alguno al respecto y modificando los términos establecidos en las anteriores privando al obligado de las posibilidades de conocer y argumentar sobre lo tenido en cuenta por la Administración. Por tanto, es nula de pleno derecho la resolución impugnada por vulnerar el principio *non bis in idem*.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 210, 211.
Constitución Española, art. 25.
Ley 39/2015 (LPAC), art. 47.
Ley 40/2015 (LRSP), art. 31 y ss.
RD 243/1995(Gestión IAE), arts. 10 y 11.

PONENTE:

Doña Maria Abelleira Rodríguez.

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ
Don RAMON GOMIS MASQUE
Don EMILIA GIMENEZ YUSTE

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

Rollo de apelación nº 5/2020

Partes : CASINO CASTILLO PERELADA, S.L.U C/ XALOC XARXA LOCAL DE MUNICIPIS DE LA DIPUTACIÓ DE GIRONA

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A Nº 3610

Ilmos. Sres.

PRESIDENTE:

D.ª MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADOS:

D. RAMON GOMIS MASQUÉ

Dª EMILIA GIMÉNEZ YUSTE

En la ciudad de Barcelona, a catorce de septiembre de dos mil veinte.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el rollo de apelación nº 5/2020, interpuesto por el CASINO CASTILLO PERELADA S.L.U., representado por D. RICARD FERNÁNDEZ RIBAS, contra la sentencia núm. 189/2019, de diecisiete de julio de 2019, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 3 de los de Girona, en el recurso jurisdiccional nº 310/2017.

Habiendo comparecido como parte apelada XARXA LOCAL DE MUNICIPIS DE LA DIPUTACIÓ DE GIRONA (XALOC) representada por Dª Mª CARMEN RIBAS BUYÓ. IGNACIO DE ANZIZU PIGEM.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada. D.ª MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- En el recurso núm. 310/2017-d, seguido por los trámites del procedimiento ordinario se dictó sentencia núm. 189/2019, de diecisiete de julio, seguido ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de los de Girona, cuyo Fallo es del siguiente tenor:

" PRIMERO. - DESESTIMAR Y DESESTIMO el presente recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

No efectuar condena en costas."

Segundo.

- Contra dicha sentencia, se interpone por el Casino Castillo de Perelada SLU recurso de apelación, siendo admitido por el Juzgado a quo con remisión de lo actuado a este Tribunal ad quem previo emplazamiento de las partes procesales, personándose éstas ante este órgano judicial en tiempo y forma. La parte apelante solicitó el recibimiento a prueba del pleito: prueba documental. La parte apelada no formuló alegación alguna en cuanto a la misma.

Tercero.

- Desarrollada la apelación, y no estimándose procedente la prueba solicitada, y tras los oportunos trámites procesales que prescribe la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, en sus respectivos artículos, en concordancia con los de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, se señala día para votación y fallo el día 1 de julio de 2020, diligencia que ha tenido lugar.

Cuarto.

- En la sustanciación del procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

- Sobre el objeto del recurso de apelación.

Se impugna en la presente alzada la sentencia núm. 189/2019, de diecisiete de julio, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de los de Girona y su provincia, cuyo fallo se ha reproducido en el antecedente de hecho primero de esta sentencia.

Como se detalla en el fundamento primero de la sentencia de instancia se ataca desestimación por silencio del recurso de reposición formulado contra la resolución de fecha 15 de mayo de 2017, de la Gerencia de la XALOC por la que se aprueba la baja de la liquidación nº 4872633 por importe de 410.891,44 euros que comprende la suma de las sanciones tributarias en concepto de Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 por importe de 151.515,20 euros, 75.779,85 euros, 78.207,55 euros y 105.388,84 euros, respectivamente, y se aprueban nuevas liquidaciones nº 5511299, 5505001, y 5505000 correspondientes a las mismas sanciones por IAE de los ejercicios 2011, 2012 y 2013, por importe de 151.515,20 euros, 75.779,85 euros, 78.207,55 euros, respectivamente derivadas del acta de disconformidad nº 6638, epígrafe 969.2 IAE.

La sentencia recoge literalmente la resolución expresa sancionadora de 15 de mayo de 2017, que a su vez contiene los datos fácticos respecto de la liquidación practicada a la apelante y la sanción derivada impuesta:

Segundo.

Con carácter previo, debe advertirse que el objeto del presente recurso contencioso-administrativo es la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de reposición contra la resolución de fecha 15 de mayo de 2017 de la Gerencia de la XALOC, y en esta resolución se indica:

"Identificació de l'expedient

Interessat: CASINO CASTILLO DE PERELADA SLU

Recurs: 2017/005776 .

Concepte tributari: SANCILOG-Sancions Tributàries

Exercici/s: 2016

Liquidació: 4872633

Assumpte: Baixa sanció

Relació de fets

1. En data 6 de setembre de 2014 es va iniciar actuació inspectora en relació amb les activitats econòmiques realitzades per la mercantil CASINO CASTILLO DE. PERELADA SLU, amb NIF B17035940, en el municipi de Perelada.

2. En' data 9 de novembre de 2015 es van subscriure 14 actes en disconformitat, entre les quals la número 6638, corresponent a l'epígraf 969.2 de l'IAE.

3. En relació amb el procediment inspector es va iniciar procediment sancionador a la mercantil, que va finalitzar amb la imposició, entre d'altres, d'una sanció derivada de l'acta de disconformitat número 6638. Aquesta sanció, amb número de liquidació 4872633, i d'import total de 410.891,44 €, es correspon al detall següent:

Exercici Import
2011 151.515,20 €
2012 75.779,85 €
2013 78.207,55 €
2014 105.388,84 €

4. La liquidació número 4872633, que es troba impugnada davant el Jutjat contenciós administratiu número 2 de Girona (PO 250/2016), es troba pendent de pagament i suspesa per aquesta Administració, atès que s'havia donat trasllat al Ministeri Fiscal de l'expedient administratiu d'inspecció, per si apreciava indicis de delictes fiscals en relació amb l'activitat amb l'epígraf 969.2 de l'IAE.

5. En data 05/04/2017, ha tingut entrada a XALOC còpia de la querrela formulada pel Ministeri Fiscal contra CASINO CASTILLO DE PERALADA SLU, quina tramitació ha correspost al Jutjat d'Instrucció número 5 de Figueres, que ha incoat les Diligències prèvies 132/2017. La querrela s'ha interposat únicament en relació amb l'activitat econòmica corresponent a l'exercici 2014. "

A continuació, se constata que se siguieron actuaciones penales respecto al IAE del ejercicio 2014, en virtud de una querrela por delito contra la Hacienda Pública y que formuló el Ministerio Fiscal, si bien resultaron archivadas por Auto notificado a la hoy apelante.

Concluye la sentencia, como razón de decidir para desestimar el recurso:

"En definitiva, en la resolución de fecha 15 de mayo de 2017, recurrida en reposición y desestimado el recurso por silencio administrativo, se da de baja una liquidación que acumula cuatro sanciones tributarias por IAE de los ejercicios 2011 a 2014 y, en su lugar, se aprueban tres liquidaciones independientes correspondientes a las mismas sanciones de los ejercicios 2011 a 2013 -la sanción del 2014 se dice que ha sido anulada-, por lo que no se ha realizado ningún nuevo procedimiento sancionador, ni se han anulado las sanciones correspondientes a los ejercicios 2011 a 2013, ni se han impuesto nuevas sanciones por estos ejercicios, como alega la actora, pues solamente se han modificado los documentos de pago -baja de liquidación y alta de tres liquidaciones que no se discuten por la actora, como tampoco la anulación de la sanción del 2014-, no siendo objeto de este recurso la resolución de fecha 3 de mayo de 2016 por la que se imponen estas sanciones por IAE ejercicios 2011 a 2014 que se ventila en el Juzgado Contencioso nº 2 de Girona, en cuyo ámbito podrían tener cabida las alegaciones formuladas por la demandante."

La parte actora/apelante solicitó subsanación y complemento de sentencia considerando que no se habían resuelto las cuestiones formuladas en la demanda (7), siendo que en el JCA nº 2 se había finalizado el procedimiento abreviado núm. 250/2016, que analizaba la resolución de 3 de agosto de 2016 desestimatoria del recurso de reposición contra la resolución sancionadora inicial. Se dictó auto en fecha de 11 de octubre de 2019 que denegó el complemento/subsanación de sentencia.

Segundo.

- Sobre las pretensiones de las partes y los motivos que las fundamentan.

En el recurso de apelación interpuesto por Casino Castillo Perelada SLU se solicita que esta Sala, "... se dicte sentencia por la que, estimando íntegramente este recurso, se revoque la sentencia impugnada y se anulen los actos confirmados por la misma, con expresa imposición en costas a la Administración demandada."

Los argumentos en los que basa esta petición son:

i) Vulneración del art. 25 CE en relación con el art. 31 LRSP 40/2015. Quiebra formal del principio non bis in idem en sede administrativa sancionadora. Nulidad de pleno derecho de las nuevas sanciones tributarias. Perdida sobrevenida de objeto acordada por el JCA nº 2 en el PO 250/2016. Infracción de normas o garantías procesales. Xaloc ha dictado unas nuevas sanciones sin seguir ningún procedimiento cuando previamente las había confirmado por los mismos motivos. Se ha sancionado dos veces a la apelante por unos mismos hechos y conducta. La nueva resolución no justifica ni motiva nada, solo procede a la revocación de las antiguas sanciones. La revocación por parte de Xaloc, supone la decisión de cancelar jurídicamente el acto anterior y, dicha cancelación comporta que una vez efectuada la misma, dicho acto pierde su eficacia y queda expulsado del Ordenamiento Jurídico, y el volver a dictar, en unidad de acto, nuevas sanciones tributarias, supone de facto una contravención del art. 25 CE, en relación con el art. 31 de la LRSP 40/2015, por lo que debe ser declarado nulo de pleno derecho en virtud del art. 47.1 a) LPACAP.

ii) Omisión del trámite de audiencia en la imposición de las nuevas sanciones tributarias. Infracción del art. 64 LPACAP en relación con el art. 24 CE. Nulidad de pleno derecho. Art. 34 LGT y 210 LGT. Su falta determina un supuesto de nulidad de pleno derecho en virtud de lo dispuesto en la STS 5.12.2012 (rec. 6076/2009) y 16.3.2005

(rec. 2786/2001). Resulta palmario que XALOC inició un nuevo procedimiento sancionador, ya que el acto administrativo impugnado, en su pie de pagina, da lugar a su impugnación mediante los recursos correspondientes y, al tratarse de unos actos de naturaleza sancionadora (nuevas sanciones tributarias del art. 192 LGT) no puede caber duda alguna sobre el incumplimiento de esa Administración en el respeto de un derecho o trámite esencial de cualquier contribuyente ante la iniciación de nuevos procedimientos sancionadores. Deben ser declaradas nulas por virtud del art. 47.1 a) y e) LPACAP.

iii) Ausencia absoluta de motivación en las nuevas sanciones impuestas. Infracción del art. 211.3 LGT en relación con el art. 35 LPACAP. Deben ser anuladas en virtud del art. 47.1 a) LPACAP.

iv) Resolución del expediente sancionador derivada de la liquidación dictada prescindiendo totalmente del procedimiento legalmente establecido. Infracción de los arts. 10 y 11 del Real Decreto 243/1995. De forma subsidiaria a los anteriores argumentos. Referencia al procedimiento seguido respecto de las liquidaciones practicadas. Recurso de apelación con núm. 66/2019.

v) Superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras; prescripción del derecho a liquidar eventuales deudas tributarias y consecuentemente, a la imposición de sanciones tributarias.

vi) Interpretación razonable de la norma. El obligado tributario no presentó las declaraciones de variaciones correspondientes de la matrícula censal que ha determinado la Xaloc en el procedimiento inspector, por la simple y llana razón de que la norma no establece un cómputo de los elementos tributario (mesas de juego) ni existe resolución administrativa alguna al respecto. La apelante va sufriendo una constante variación de sus mesas de juego en el desarrollo de su actividad económica de casino, atendiendo a la diferente estacionalidad, siendo que en momentos puntuales aumenta el número de clientes (agosto/navidades) pero dicha clientela disminuye notablemente durante el resto de meses. Cuando se cierra la matrícula el 31 de diciembre del ejercicio en curso, en la matrícula censal sólo se integran los elementos tributarios constantes y habituales. Declaración del Inspector ante el JP II num. 5 de Figueras. La Xaloc ha dictado unas sanciones tributarias en base a un criterio novedoso y original, sobre el que ningún órgano administrativo vinculante ni Tribunales de Justicia se han pronunciado previamente, vulnerando así el más elemental principio de legalidad sancionadora. Estamos ante un debate de índole técnico acerca del cómputo de las mesas de juego afectas a una actividad económica y que la propia Xaloc reconoce que su teoría no encuentra respaldo en ninguna regulación administrativa ni judicial previa. Resulta innegable las serias dudas razonables que plantea el expediente y que han sido puestas de manifiesto en la demanda.

Tercero.

- Posición de la parte apelada.

XALOC se opone al recurso de apelación de contrario y solicita la desestimación del recurso, en base a:

-Conformidad con la sentencia apelada. No se imponen nuevas sanciones diferentes de las que se impusieron en su día por resolución de la Gerencia de 3.5.2016. Fue la apelante la que solicitó la finalización del procedimiento seguido en el JCA nº 2 al anular XALOC la liquidación que constituía el documento contable de las sanciones impuestas. Solo se modificaron los documentos de pago de las sanciones para poder anular la correspondiente al ejercicio 2014, en base al principio non bis in idem.

-No concurre un supuesto de interpretación razonable del art. 179.2 d) LGT. El número de mesas declaradas por Casino Castillo Perelada SA no está en ningún momento justificado. Siempre se han de declarar las variaciones y en caso de duda sobre cómo se han de declarar los elementos, se han de consultar las reglas que constan en el RD Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE. No sólo ha actuado así con el número de mesas declaradas sino también ha realizado otras declaraciones erróneas con otros epígrafes del IAE correspondientes a otras actividades que realiza.

-Negligencia en la actuación de la obligada tributaria. No declaró correctamente los elementos tributarios y en su defensa sólo realiza alegaciones genéricas sobre una interpretación razonable.

Cuarto.

-Sobre la relevancia de la resolución de 15 de mayo de 2017 de XALOC.

Extensa y detalladamente hemos recogido la argumentación de la sentencia y el devenir del presente procedimiento sancionador derivado de las liquidaciones practicadas a la obligada tributaria Casino Castillo Perelada SLU con ocasión de las actuaciones inspectoras seguidas en relación al concepto tributario IAE de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014.

Se trata de analizar si la interpretación sostenida en la instancia sobre la relevancia de la resolución de 15 de mayo de 2017 cabe considerarla contraria al principio non bis in idem, en cuanto que se da de baja una liquidación (núm. 4872633) por una sanción global impuesta por los 4 ejercicios sancionados y aprueba tres nuevas

liquidaciones (5511299, 5505001, 5505000) por sanciones correspondientes a los ejercicios 2011, 2012 y 2013, generando a su vez un nuevo acto administrativo impugnado y que tiene vida propia en el mundo jurídico.

La cuestión no se torna fácil de entrada, entendiendo que la literalidad de los conceptos utilizados no se ajustan miméticamente a ninguna de las categorías jurídicas contenidas en la LPACAP 39/2015, de 1 de julio. Es decir, no estamos ante una rectificación de errores materiales o manifiestos, ni tampoco se habla expresamente de revocación, anulación o revisión. Simplemente, se utilizan los vocablos "APROVAR LA BAIXA de la liquidación..." y "APROVAR... LES LIQUIDACIONES...", pero se informa al interesado de que con la notificación de esta resolución podrá interponer los recursos correspondientes y que, además, se inician conforme a lo previsto en el art. 62.2 LGT el periodo de pago en voluntaria. Esta resolución nueva se notifica el 22 de mayo a la apelante quien formula recurso de reposición que no es resuelto.

En ese momento constaba pendiente el recurso 250/2016 ante el JCA nº 2 de los de Girona contra la liquidación inicial global de 410.891,44 por la comisión de una infracción tipificada en el art. 192 LGT. Y a la vista de la resolución de 15 de mayo de 2017 que modifica las liquidaciones y ejercicios referidos, la entonces actora desiste del recurso seguido en aquel Juzgado e insta uno nuevo contra la presente, considerando que la nueva resolución es la que adquiere relevancia en la esfera del obligado tributario por referirse a nuevas liquidaciones autónomas, ejercicios y, por tanto, con cuantías desagregadas que podrían ser objeto de recursos independientes y ejercicio de otros derechos que le asistieran.

Evidentemente, la impugnación de la última resolución -15 de mayo de 2017 y la desestimación de la reposición - era necesaria para que no causara estado y provocara la apertura de la vía ejecutiva por establecerse liquidaciones distintas, autónomas de la anterior (4872633), que dejaba de ser operativa y por tanto, también los correspondientes documentos de pago, generándose con las nuevas liquidaciones a partir de la resolución de 15 de mayo de 2017 los documentos para hacer frente al pago y cumplir la obligación o, en su caso, iniciar la vía de apremio. Los actos administrativos, una vez que devienen en consentidos y firmes, por no haberse interpuesto en plazo los recursos administrativos o jurisdiccionales oportunos, se convierten en inatacables, aunque adolezcan de vicios graves contra la legalidad. Por lo que esa resolución era la eficaz y efectiva que acuerda los términos de la obligación a cumplir para el contribuyente/infractor.

En este punto, por tanto, no cabe considerar la posición minimalista de la Administración apelada, considerando que es un mero documento sustitutivo que desagrega la sanción global impuesta por resolución notificada el 10 de mayo de 2016. La resolución de 15 de mayo de 2017 despliega efectos jurídicos por propia voluntad de la misma (art. 38, 39.1, 40.1 y 2 LPACAP 39/2015) y genera obligación de cumplimiento para el receptor.

Con la resolución de 15 de mayo de 2017 lo que realiza la Administración es una revocación de un acto de gravamen, como es la liquidación de la sanción (4872633) y aprueba -nace en el mundo jurídico- unas nuevas liquidaciones por los conceptos y ejercicios que refleja, con afán de que desplieguen efectos de cumplimiento voluntario en el obligado tributario -destinatario de las mismas - a partir de los diversos documentos de pago que se emitan en su cumplimiento. Tales liquidaciones son por los mismos hechos y por el mismo fundamento e infracción, sin que ello se discuta.

Quinto.

- Sobre el principio non bis in idem.

El principio non bis in idem se concibe como la prohibición de una doble sanción o un doble enjuiciamiento, por la comisión de los mismos hechos tipificados por infracciones que, aunque puedan ser distintas, albergan el mismo fundamento jurídico y se perpetran por idénticos sujetos.

El principio non bis in idem se ha vinculado siempre al principio de legalidad, al deducirse que no pueden imponerse dos castigos por la comisión de unos mismos hechos, en tanto que aquellos no se hallan contemplados en una ley previa, como podría ser en el ámbito disciplinario, si bien el fundamento es distinto. Asimismo, se ha afirmado que resulta desproporcionado reprochar dos veces una misma conducta que atenta contra idénticos bienes jurídicos, digamos que con el primer reproche se agota la finalidad punitiva y se ha de conseguir el efecto disuasorio, el castigo al infractor. El principio non bis in idem se presenta también como una garantía para evitar una sanción no ajustada a la gravedad de la conducta, pero impedir una doble sanción no conlleva en todo caso aplicar el principio de proporcionalidad, ya que este puede satisfacerse mediante la acumulación de sanciones en su grado mínimo o, en su caso, la imposición del castigo más grave, como puede suceder en los concursos ideales de infracciones.

En el presente caso, y atendido lo anterior, la nueva resolución de 15 de mayo de 2017 impuso nuevas sanciones derivadas de las liquidaciones por ejercicios y conceptos pretendiendo la Administración que cada una de ellas fuera objeto de cumplimiento voluntario y, en su caso, por vía ejecutiva, a cargo del obligado tributario por cada una de ellas. No cabe argumentar ni que estábamos ante una rectificación de errores, que en ningún caso se plantea, ni mera sustitución documental, puesto que cada liquidación ostenta su numeración, concepto, cantidad y deberán ser abonadas íntegramente en el plazo correspondiente o ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento si así fuera el caso.

Así, si la resolución sancionadora inicial resultaba errónea y, por tanto, contraria a la legalidad, la expulsión del mundo jurídico conlleva, siempre con sus límites, que la nueva resolución cumpla todos los requisitos de motivación, prueba de cargo suficiente, valoración de la conducta, elementos objetivos y subjetivos concurrentes y correcta tipificación tanto de la infracción como graduación de la sanción. En el presente caso, no se ha producido, creando "ex novo", las nuevas liquidaciones por sanciones que ya habían sido impuestas, notificadas e impugnadas tanto en vía administrativa como jurisdiccional y siendo objeto de investigación en la vía penal.

Ciertamente, el hecho de la emisión de 3 liquidaciones nuevas por el concepto y ejercicios 2011, 2012 y 2013 pretenden el cumplimiento efectivo de las sanciones por cada ejercicio, que se concretan cuantitativamente y en el plazo establecido -voluntaria- y el hecho de que exclusivamente en la instancia se haya atendido y concluido a que se trata de desagregar la sanción global, no puede privar a la parte de un efectivo control jurisdiccional de la sanción impuesta. Estamos ante el ejercicio de la potestad sancionadora y debe cumplirse y ejercerse con la plenitud de garantías procedimentales y materiales - art. 25 CE y arts 32 y ss LRSP 40/2015. Ciertamente, la nueva resolución de 15 de mayo de 2017 no ha cumplido con las garantías propias del ejercicio de la potestad sancionadora vulnerando así lo previsto en el art. 25 CE y 31 LPACAP, por procederse a emitir nuevas liquidaciones sin procedimiento alguno al respecto y modificando los términos establecidos en las anteriores privando al obligado de las posibilidades de conocer y argumentar sobre lo tenido en cuenta por la Gerencia del Xaloc en mayo de 2017.

Se estima el recurso de apelación y se revoca la sentencia de instancia por considerar la misma disconforme a Derecho, estimando el recurso contencioso-administrativo formulado contra la resolución de 15 de mayo 2017 y la desestimación presunta de la reposición, con declaración de la misma nula de pleno derecho por vulnerar el principio non bis in idem, con las consecuencias que a ello diere lugar.

Ya no procede el análisis de los restantes motivos de apelación al estimarse el primero de los motivos articulados.

ULTIMO. - Sobre las costas procesales.

Conforme al artículo 139.2 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, las costas procesales se impondrán en la segunda instancia a la parte recurrente si se desestimara totalmente el recurso, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la eventual concurrencia de circunstancias que justifiquen la no imposición. En el presente caso, al estimarse el recurso y anularse la sentencia de instancia, no procede la imposición de costas en esta instancia ni tampoco en la primera instancia al anularse la resolución de XALOC.

Vistos los preceptos antes citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso de apelación número 5/2020 interpuesto por CASINO CASTILLO PERELADA SLU contra la sentencia núm. 189/2019, de diecisiete de julio de dos mil diecinueve, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de los de Girona y su provincia en su procedimiento ordinario núm. 310/2017, al que se refieren los antecedentes de la presente resolución, REVOCANDO la misma.

SE ESTIMA EL RECURSO C-A interpuesto contra la actuación impugnada y se declara nula de pleno derecho.

Sin costas en ninguna de las instancias.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo 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.

Luego que gane firmeza, líbrese y remítase certificación de la misma, junto a los autos originales, al Juzgado provincial de procedencia, acusando el oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal al rollo principal de la apelación, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la magistrada ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Dox fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.