



Roj: **STS 1561/2014 - ECLI:ES:TS:2014:1561**

Id Cendoj: **28079130022014100196**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **11/04/2014**

Nº de Recurso: **164/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 1698/2012,**
STS 1561/2014

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a once de Abril de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación para unificación de doctrina número **164/2013**, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 23 de marzo de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso contencioso administrativo 1479/2009, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995.

Ha sido parte recurrida la entidad Vitolsa Textil, S.L, representada por el Procurador Don Antonio De Palma Villalón

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia impugnada estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil Vitolsa Textil, S.L, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia de 30 de Septiembre de 2002, desestimatoria de las reclamaciones promovidas contra el acuerdo de liquidación de 3 de diciembre de 2004 dictado por la Dependencia de Inspección de Valencia y contra la sanción derivada por infracción grave por dejar de ingresar la cuota tributaria, todo ello como consecuencia del acta de disconformidad levantada el 5 de noviembre de 2004, por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1995, ante el reinicio de nuevas actuaciones de comprobación por haberse dictado, en fecha 23 de mayo de 2003, sentencia por la misma Sala anulando el acto inicial girado, por haberse entendido las primeras con un representante con poder insuficiente.

La Sala se acogió a su doctrina sobre la imposibilidad de reiterar actos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, sentada a partir de la sentencia de 17 de Junio de 2010.

SEGUNDO.- Contra la referida sentencia, el Abogado del Estado interpuso recurso de casación para unificación de doctrina, invocando como contradictorias las dictadas por esta Sala en 21 de Junio de 2010, 2 de noviembre de 2010, 7 de octubre de 2000, por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en 23 de febrero de 2001, y por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en 28 de Julio de 2005, en las que el fondo de la cuestión, en su opinión, era el mismo, la posibilidad de retrotraer actuaciones y dictar una nueva liquidación tributaria en sustitución de la previamente anulada.

Suplicó sentencia por la que se declare haber lugar al recurso, casando y anulando la impugnada, para dictar otra en la que se estime la doctrina mantenida en las sentencias alegadas como contradictorias.



TERCERO.- Conferido traslado a la representación de Vitolsa Textil, S.L, se opuso al recurso, solicitando sentencia desestimatoria del mismo o, subsidiariamente, ante el hipotético caso de admitirse el recurso que se pronuncie expresamente sobre las cuestiones planteadas en la demanda ante el Tribunal de Valencia.

CUARTO.- Remitidas las actuaciones a la Sala, se señaló para votación y fallo la audiencia del día 9 de abril de 2014, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Conviene, ante todo, recordar los antecedentes que se deducen de las actuaciones obrantes en el expediente administrativo, y que son, en síntesis, los siguientes:

a) Por la Dependencia de Inspección de Valencia se incoó acta de disconformidad a la recurrente con fecha 2 de mayo de 2000, por el concepto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994 y 1995, proponiendo, en lo que ahora interesa, el aumento de la base declarada en 1995, en 33.563.050 ptas, como consecuencia de prestaciones de servicios realizadas a su único cliente "Colvitex S.A", sin repercusión del IVA y sin haber sido declarados los ingresos en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, al reflejar una base de 114.360 ptas, lo que determinó la práctica de una liquidación, con una cuota de 11.747.068 ptas (La liquidación de 1994 arrojaba una cuota de 3.365.066 ptas).

b) En fecha 23 de mayo de 2003, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana dictó sentencia en el recurso interpuesto por Vitolsa Textil, S.L, contra la desestimación presunta por silencio de la reclamación económico-administrativa 46/4619/00 , relativa a la liquidación de los ejercicios 1994 y 1995, declarando, por un lado, la prescripción del derecho a liquidar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1994 y, por otro lado, la invalidez de las actuaciones inspectoras por vulneración del art. 27.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de Abril, por falta de autorización del firmante de las actas.

c) Como consecuencia de los hechos reflejados en el acta de 2 de mayo de 2000 se tramitó expediente sancionador, que finalizó con resolución de 19 de junio de 2000, por la que se imponía a la entidad una sanción por infracción grave.

Recurrida en vía contencioso administrativa, rec. 2908/2004, la desestimación presunta por silencio de la reclamación económico-administrativa nº 46/6564/00, entablada ante el TEAR en 18 de julio de 2000, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Comunidad Valenciana dictó sentencia el 5 de abril de 2007 , en la que se apreciaba la prescripción al haber permanecido la reclamación económico administrativa en el TEAR más de cuatro años, sin tramitación alguna y sin resolución.

La Sala de instancia afirmó que, siendo verdad que la reclamación económico administrativa interrumpió la prescripción, también lo es que no se confirió a la actora trámite de alegaciones, pues si bien la Administración sostiene que se realizó la acumulación de oficio a la reclamación 46/4619/00, entablada por la entidad contra las liquidaciones relativas al Impuesto de Sociedades de los ejercicios 1994 y 1995, es lo cierto que dicha acumulación no resulta del expediente administrativo, por lo que, al no existir tampoco resolución expresa del TEARV, ha de considerarse transcurrido con creces el plazo de prescripción.

d) En ejecución de la sentencia de 23 de mayo de 2003 se acordó la nulidad de la liquidación tributaria inicial, comunicándose con fecha 15 de octubre de 2003 a la entidad Vitolsa Textil, S.L, el inicio de nuevas actuaciones respecto al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1995, lo que determinó el levantamiento de una nueva acta de disconformidad en fecha 23 de julio de 2004, en la que se reseña la inicialmente incoada en 2 de mayo de 2000, agregándose que, por lo que respecta al año 1995, la relación de las prestaciones de servicios y correspondiente facturación no declaradas, así como el importe detallado de las mismas, se reflejaba de manera pormenorizada en el informe preceptivo que acompañaba al acta, y que en el informe preceptivo que acompañó a la primera acta, amén de la relación pormenorizada de las operaciones, se explicitaba igualmente que figuraban recogidas en la contabilidad de Colvitex, S.A, aportada a la Inspección en 29 de enero de 1997, incluyéndose en la misma un diario de facturación de proveedores, en el que figuraba Vitolsa, S.L como proveedor de Colvitex S.A, por lo que las prestaciones de servicios realizadas por Vitolsa Textil, S.L en el ejercicio 1995 y no declaradas en el Impuesto sobre Sociedades ascendían a 33.563.650 ptas, procediendo a aumentar la base imponible en la misma cuantía, obteniéndose una base comprobada de 33.707.410 ptas, de la que resultaba una cuota de 70.601,30 euros y unos intereses de demora de 37.840,37 (periodo 26/7/96 a 10/9/04), en total 108.441,67 euros.



e) En fecha 7 de septiembre de 2004 se acordó por el Inspector Jefe completar el expediente iniciado con fecha 15 de octubre de 2003, a fin de incorporar los elementos probatorios que fundamentaban el incremento de la base imponible, lo que dio lugar al levantamiento de una nueva acta el 5 de noviembre de 2004, en los mismos términos que la anterior de 23 de julio de 2004, si bien incorporando las nuevas actuaciones practicadas, con propuesta de la misma cuota (70.601,30 euros), pero con distintos intereses (38.795,90 euros), al fijarse como fecha final la de 23 de diciembre de 2004, por lo que resultaba una deuda a ingresar de 109.397,20 euros, adoptándose finalmente el correspondiente acuerdo de liquidación con fecha 23 de Diciembre de 2004.

f) El 29 de Diciembre de 2004, la mercantil presentó reclamación económico administrativa frente a la liquidación, registrada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia con el nº 46/1251/05 .

g) Sin tener en cuenta la Administración que la reclamación económico administrativa contra la sanción inicialmente impuesta no había sido acumulada a la formulada frente a la liquidación originaria, y que se encontraba pendiente de la resolución judicial, acordó la apertura de un nuevo procedimiento sancionador el 5 de noviembre de 2004, en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995, ante el reinicio de las actuaciones en fecha 15 de octubre de 2003, dictándose con fecha 17 de Febrero de 2005 resolución en la que se acuerda imponer al obligado tributario una sanción pecuniaria por importe total de 49.420,91 euros, por infracción tributaria grave por dejar de ingresar cuotas tributarias en el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995.

h) El 11 de marzo de 2005, Vitolsa Textil, S.L presentó reclamación económico-administrativa frente a dicho acuerdo sancionador ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, atribuyéndosele el número 46/3579/05.

i) Tras acumular ambas reclamaciones, en resolución de 30 de septiembre de 2008, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana acordó desestimarlas. Por lo que respecta a la sanción razona en el fundamento de derecho quinto, en sustancia, lo que sigue:

- La sentencia de 5 de abril de 2007 no declara prescrito el derecho a sancionar, sino la acción para exigir el pago de la sanción impugnada.

- La interrelación lógica entre el derecho a liquidar y la acción recaudatoria no existe en el presente caso: en primer lugar, porque la mercantil instó un proceso contencioso-administrativo que desembocó en la precitada sentencia, rayando las exigencias de principio de buena fe, dado que la sanción estaba anulada en vía administrativa como consecuencia de la anulación de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de que traía causa en virtud de la sentencia de 23 de mayo de 2003 , y en segundo lugar, porque esta última circunstancia determina la ruptura de dicha interrelación normal entre acción recaudatoria y derecho a liquidar.

- La notificación del reinicio de actuaciones inspectoras, respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995, interrumpió, incluso expresamente, la prescripción de la facultad de sancionar.

SEGUNDO.- Sentado lo anterior, tratándose de un recurso de casación para la unificación de doctrina, ante todo, habrá que decidir la concurrencia de la triple identidad subjetiva, fáctica y jurídica entre la sentencia impugnada y las ofrecidas de contraste, porque la contradicción en Derecho sólo se producirá cuando respecto de unos mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se haya llegado a pronunciamientos distintos.

El Abogado del Estado ofrece cinco sentencias de contraste: tres de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo y dos de Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Extremadura y la Comunidad Valenciana, respectivamente.

Las sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda se refieren a supuestos en que se habían anulado comprobaciones de valores.

Concretamente, la de 2 de noviembre de 2010, (recurso de casación para la unificación de doctrina 107/06), versa sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El fallo es desestimatorio por falta de concurrencia de la <<triple identidad>>, sin perjuicio de lo cual en un obiter dictum (FD 4º) reproduce expresamente el fundamento de derecho tercero de la sentencia de 21 de junio de 2010, (recurso de casación para la unificación de doctrina 7/05), que se aporta también como de contraste, versando sobre el Impuesto sobre Sociedades, obligación real, del ejercicio 1996.

Finalmente, la de 7 de octubre de 2000 (recurso de casación 3090/94), versa sobre el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

En estas sentencias se declara que la reiteración del acto previamente anulado es posible e incluso imperativa en tanto no haya prescrito el derecho a liquidar.



Por su parte, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, de 22 de febrero de 2001 (recurso 2739/97) se refiere al Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, contemplando también un supuesto de comprobación de valores anulada.

En cambio la sentencia de la Comunidad Valenciana, Sección Primera de 28 de Julio de 2005 afecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

TERCERO.- Niega la parte recurrida que las sentencias que invoca el Abogado del Estado, para mantener el recurso de casación para unificación que doctrina que interpone, cumplan las exigencias del art. 96 de la ley de la Jurisdicción .

Para dicha representación, no estamos ante asuntos idénticos, ya que los casos enjuiciados en las sentencias de contraste giran en torno a la insuficiencia de la motivación de un informe técnico de un inmueble en un procedimiento de comprobación de valores, mientras que el caso resuelto por la sentencia recurrida se refiere a un incremento de facturación atribuido al sujeto pasivo.

No es éste el criterio del Abogado del Estado al entender, en cuanto a los hechos, que en todos los recursos examinados la cuestión fáctica planteada era la misma, pues se practicó una primera liquidación que posteriormente se anuló judicialmente por concurrir algún defecto determinante de anulabilidad, girando la Administración Tributaria una nueva liquidación, que es posteriormente recurrida en sede judicial con el argumento de la imposibilidad de reiterar el acto tributario previamente anulado, siendo la contradicción patente, pues todas las sentencias invocadas como contradictorias declaran que tal reiteración es posible e incluso imperativa en tanto no haya prescrito el derecho a liquidar, mientras que la impugnada niega el reinicio de las actuaciones.

CUARTO.- De la lectura de las sentencias comparadas no cabe mantener la falta de las identidades exigidas respecto de la liquidación, ya que en todos los casos se acordó el reinicio de nuevas actuaciones, a pesar de la estimación de los recursos interpuestos frente a los actos iniciales, siendo esta circunstancia la que debe tenerse en cuenta a la hora de determinar la concurrencia de los presupuestos exigidos para la admisión del recurso de casación para la unificación de doctrina, al tratarse de un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias invocadas como de contraste.

Apreciada la identidad sustancial, hay que reconocer asimismo la existencia de la contradicción que se denuncia, lo que nos lleva a sentar la doctrina que debe prevalecer.

En esta situación, no cabe mantener el criterio que sienta el Tribunal de instancia, ante la doctrina legal sentada por esta Sala, en sentencia de 19 de noviembre de 2012 , al resolver el recurso de casación en interés de la ley interpuesto contra la sentencia de 27 de octubre de 2010 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana .

En nuestra sentencia se fijó como doctrina legal que "la estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente precedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia sentencia. " .

En cambio, no cabe entender que concurre la identidad en relación a la sanción, porque la única de las cinco sentencias de contraste que alude a las sanciones tributarias es la del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 28 de Julio de 2005 , de forma indirecta y en los siguientes términos:

<<Así la primera de las cuestiones que se plantean es la relativa a si, una vez ha sido anulado un acto administrativo por vicios de forma o procedimiento (y ya sea decretada dicha anulación por el Tribunal Económico Administrativo o por los Tribunales de Justicia) cabe la reiteración de dicho acto. A este primer respecto, y dejando ahora fuera de enjuiciamiento el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador (en la medida en que tal ámbito presenta una realidad diferenciada, producto fundamentalmente de la influencia y aplicabilidad al mismo - con ciertos matices- de los principios que informan el Derecho Penal), entiende la Sala que, sin perjuicio de lo que se razonará en posteriores fundamentos jurídico, la respuesta a la cuestión ha de ser afirmativa>> (FJ. 2º)

Por lo expuesto, procede estimar parcialmente el recurso para la unificación de doctrina interpuesto por el Abogado del Estado.



QUINTO.- Constituidos en Tribunal de instancia, como ordena el art. 95. 2 d) de la Ley Jurisdiccional , procede resolver lo que corresponda dentro de los términos en que aparecía planteado el debate.

Pues bien, la recurrente, aparte de alegar la nulidad de la liquidación por retroacción de actuaciones, invocó la falta de motivación del acta levantada, que determinó el nuevo acuerdo liquidatorio, así como la nulidad de la nueva sanción impuesta, por haberse apreciado la prescripción en relación con la que determinó el primer expediente, anulado por sentencia de la Sala, Sección Primera, de 5 de abril de 2007 , recaída en los Autos nº 2908/2004.

No cabe aceptar la falta de motivación de la liquidación que se alega, pues el acta final levantada el 5 de Noviembre de 2004 se remite al informe que se emite, constando en las actuaciones los elementos de prueba en que se basó la Inspección, que ha de considerarse suficiente, siendo lo cierto que los datos obtenidos de Colvitex, S.A, no fueron cuestionados en vía económico administrativa ni desvirtuados en el posterior proceso, por lo que el recurso contencioso administrativo interpuesto ha de ser desestimado en lo que afecta a la liquidación impugnada, debiendo significarse, no obstante, que la segunda liquidación dictada en sustitución de la anulada incluye un cómputo de intereses de demora que no se atiene a la doctrina sentada por esta Sala, en las sentencias de 14 de junio de 2012 , 19 de Noviembre de 2012 y 9 de Diciembre de 2013 , que fijan el dies ad quem en la fecha de la liquidación inicial.

SEXTO.- La otra cuestión planteada hacia referencia a la nueva sanción, pero aquí nos encontramos con la inexistencia de sentencia de contraste contradictoria, lo que implica la firmeza del pronunciamiento de la Sala de instancia en este punto.

No obstante, resulta oportuno recordar la doctrina de esta Sala sobre el principio ne bis in idem en su vertiente procedimental.

En la sentencia de 26 de marzo de 2012, rec. de casación 5827/09 , declaramos :

<<En el presente supuesto, el Tribunal Económico-Administrativo Regional apreció defectos de fondo en la liquidación como era la improcedente aplicación de un régimen jurídico derogado. En primer lugar de limitarse a anular por tal causa, los actos impugnados, acordó devolver el expediente a la Inspección para que, de conformidad con <<la normativa vigente determine el régimen tributario aplicable>> practicándose nuevas liquidaciones y, en su caso, infligiéndose las correspondientes sanciones. Es evidente que no se trataba de un defecto procedimental o formal sino de fondo, que atañía a la selección de la norma aplicable para practicar la liquidación. El órgano de revisión, en un claro exceso, actuó frente a la liquidación impugnada como el inspector jefe respecto de la propuesta elevada por el actuario, en el seno de un procedimiento de inspección, desconociendo el principio al que hacíamos referencia en el segundo párrafo de este fundamento jurídico. No le cabía actuar así por lo ya dicho, y mucho menos dejando la puerta abierta a nuevas sanciones, pues esa reproducción del camino para castigar otra vez contraviene frontalmente el principio ne bis in idem, en su dimensión procedimental (veanse las sentencias de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06, FJ 4 º) y 11 de julio de 2011 (casación 238/09 , FJ 3º)>>.

Y en la sentencia de 22 de marzo de 2010 (recurso de casación 997/06 , FJ 4º) dijimos:

<<En lo que se refiere a la dimensión procedimental de aquel principio (prohibición del sometimiento a dos investigaciones de una persona por los mismos hechos), se ha de tener en cuenta que opera en el mismo orden: esto es, no cabe iniciar una investigación penal (o administrativa) por unos hechos sobre los que la jurisdicción (o la Administración) ya se ha pronunciado sobre el fondo concluyendo que, a luz de los elementos de juicio disponibles, no constituyen una infracción criminal (o administrativa). En otras palabras, una vez que los tribunales (o los órganos administrativos competentes) han juzgado definitivamente una conducta, no cabe que abran otro procedimiento para enjuiciarla de nuevo. Sin embargo, esta dimensión del principio no impide la heterogeneidad de los cauces, de modo que terminado uno concluyendo que no se ha producido una infracción de una clase (penal), nada obsta a la apertura de otro destinado a averiguar si ha habido la comisión de un incumplimiento reprehensible con sanciones de otra naturaleza (administrativa)>>

También el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre el derecho de no padecer una doble sanción y de no ser sometido a un doble procedimiento por los mismos hechos y con el mismo fundamento.

Así en el fundamento jurídico 2º de la sentencia del Tribunal Constitucional 188/2005, de 7 de julio , se recoge la base dogmática a considerar, ceñida por lo que aquí importa a sus letras a), b) y c), en las que se lee:

«a) Según una reiterada jurisprudencia constitucional, que tiene sus orígenes en nuestra STC 2/1981, de 30 de marzo , el principio non bis in idem tiene su anclaje constitucional en el art. 25.1 CE , en la medida en que este precepto constitucionaliza el principio de legalidad en materia sancionatoria en su doble vertiente material (principio de tipicidad) y formal (principio de reserva de Ley). Este principio, que constituye un verdadero derecho



fundamental del ciudadano en nuestro Derecho (STC 154/1990, de 15 de octubre , FJ 3), ha sido reconocido expresamente también en los textos internacionales orientados a la protección de los derechos humanos, y en particular en el art. 14.7 del Pacto internacional de derechos civiles y políticos de la ONU -hecho en Nueva York el 19 de diciembre de 1966 y ratificado por España mediante Instrumento publicado en el BOE núm. 103, de 30 de abril de 1977- y en el art. 4 del Protocolo núm. 7 del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y las libertades fundamentales -que, aunque firmado por nuestro país, aun no ha sido objeto de ratificación-, protegiendo «al ciudadano, no sólo frente a la ulterior sanción -administrativa o penal-, sino frente a la nueva persecución punitiva por los mismos hechos una vez que ha recaído resolución firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado -absolución o sanción- del mismo» (STC 2/2003, de 16 de enero , FFJJ 2 y 8).

El principio *non bis in idem* tiene, en otras palabras, una doble dimensión: a) la material o sustantiva, que impide sancionar al mismo sujeto «en más de una ocasión por el mismo hecho con el mismo fundamento», y que «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» [SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 a); y 229/2003, de 18 de diciembre , FJ 3]; y b) la procesal o formal, que proscribire la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, y que tiene como primera concreción «la regla de la preferencia o precedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no sólo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código penal» [SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 c); y 229/2003, de 18 de diciembre , FJ 3. SSTEDH de 29 de mayo de 2001, en el caso Franz Fischer contra Austria ; y de 6 de junio de 2002, en el asunto Sallen contra Austria].

b) Aunque es cierto que este principio ha venido siendo aplicado fundamentalmente para determinar una interdicción de duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto a unos mismos hechos», esto no significa, no obstante, «que sólo incluya la incompatibilidad de sanciones penal y administrativa por un mismo hecho en procedimientos distintos correspondientes a órdenes jurídicos sancionadores diversos» (STC 154/1990, de 15 de octubre , FJ 3). Y es que en la medida en que el *ius puniendi* aparece compartido en nuestro país entre los órganos judiciales penales y la Administración, el principio *non bis in idem* opera, tanto en su vertiente sustantiva como en la procesal, para regir las relaciones entre el ordenamiento penal y el derecho administrativo sancionador, pero también internamente dentro de cada uno de estos ordenamientos en sí mismos considerados, proscribiendo, cuando exista una triple identidad de sujeto, hechos y fundamento, la duplicidad de penas y de procesos penales y la pluralidad de sanciones administrativas y de procedimientos sancionadores, respectivamente. En este último orden de ideas, y desde la perspectiva del Derecho positivo [...], el art. 133 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común , [...] prevé que: «No podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento»; [...]

c) El principio *non bis in idem* despliega sus efectos tanto materiales como procesales cuando concurre una identidad de sujeto, hecho y fundamento, tal y como hemos venido afirmando en nuestra jurisprudencia y ha encontrado reflejo en el Derecho positivo [...]. En este orden de ideas, hemos indicado que «la triple identidad constituye el presupuesto de aplicación de la interdicción constitucional de incurrir en *bis in idem*, sea éste sustantivo o procesal, y delimita el contenido de los derechos fundamentales reconocidos en el art. 25.1 CE , ya que éstos no impiden la concurrencia de cualesquiera sanciones y procedimientos sancionadores, ni siquiera si éstos tienen por objeto los mismos hechos, sino que estos derechos fundamentales consisten precisamente en no padecer una doble sanción y en no ser sometido a un doble procedimiento punitivo, por los mismos hechos y con el mismo fundamento» (SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 5 ; y 229/2003, de 18 de diciembre , FJ 3)».

Esta doctrina se reitera en la reciente sentencia 189/2013, de 7 de Noviembre .

Finalmente, la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sentada en las sentencias de 14 de Febrero de 2012, Toshiba Corporation e.a (asunto C- 17/10) sobre multas por la Comisión y por la autoridad nacional de defensa de competencia, y de 6 de febrero de 2013, Akerberg Fransson (asunto C- 617/10), sobre compatibilidad de recargos fiscales y sanciones penales, también se alinea con la sostenida por el Tribunal Constitucional.

Sentado lo anterior, y aunque se entrara en el fondo, se advierte que, ciertamente, la anulación de la liquidación tributaria inicial, el 16 de septiembre de 2003, en ejecución de la sentencia dictada el 23 de mayo de 2003 por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad



Valenciana en el recurso 763/01 , suponía la anulación de la sanción tributaria que a la misma se anudaba por la comisión de una infracción tributaria grave.

Por tanto, antes de que Vitolsa Textil, S.L. interpusiera el recurso contencioso-administrativo 2908/04, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, contra la desestimación presunta por silencio de la reclamación número 46/6564/00, que presentó contra la sanción inicialmente inflingida, dicha sanción podía considerarse anulada por la Administración tributaria, dado que lo había sido, en ejecución de la citada sentencia dictada el 23 de mayo de 2003 , el acto administrativo de liquidación de que traía causa. Sin perjuicio de lo cual, la sentencia de 5 de abril de 2007, estimó el recurso 2908/04 , anulando, por ser contrarios a Derecho los actos recurridos: << la desestimación presunta por silencio de la reclamación económico-administrativa nº 46/6564/00 entablada ante el TEARV, frente a otra de la AEAT, Delegación de Valencia, de 19/06/00 sobre sanción por infracción tributaria grave derivada de impuesto sobre sociedades>> (sic).

No hace falta decidir, sin embargo, cuál debe ser un Derecho la causa que motivó la anulación de la sanción tributaria inicial- si la previa anulación de la liquidación de que traía causa en sede administrativa o la prescripción declarada en sede judicial, al haber permanecido la reclamación económico-administrativa en el TEAR más de cuatro años sin tramitación alguna-, por ser indiscutible que la sanción tributaria impuesta a Vitolsa Textil, S.L, el 17 de Febrero de 2005, implicó duplicar el procedimiento sancionador, al existir identidad de sujeto, hecho y fundamento, lo que vulnera el principio ne bis idem en su vertiente procedimental.

En efecto, la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de 1995, del que esta segunda sanción tributaria trae causa, efectúa la misma regularización de la situación tributaria de Vitolsa Textil, S.L, para ese concreto ejercicio que la liquidación tributaria anulada precedente: aumentar la base declarada en la autoliquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 1995 en 33.563.050 pesetas, por ingresos obtenidos de su relación con la mercantil Colvitex S.A, no contabilizados y no declarados (páginas 1 y 4 del acta de inspección A02 número 70923396, incoada el 5 de noviembre de 2004).

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

PRIMERO.- Estimar parcialmente el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia de 23 de Marzo de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana , que se casa y anula en relación con la liquidación.

SEGUNDO.- No haber lugar al referido recurso de casación en lo que afecta al acuerdo sancionador.

TERCERO.- Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por Vitolsa Textil, S.L, contra la resolución del TEAR de Valencia de 30 de septiembre de 2002, en lo que se refiere al acuerdo de liquidación, sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.