

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058145

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 7 de mayo de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 2739/2014

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Sanciones. En general. Determinación de la base de la sanción. Otros principios de la potestad sancionadora. Non bis in idem. Sancionada la persona o entidad por incumplir su obligación de practicar retención sobre las rentas satisfechas, las retenciones objeto de sanción en sede pagadora no deben minorar la base de la sanción a imponer, en su caso, al perceptor de las rentas/obligado a soportar la retención. No se vulnera el principio de non bis in idem. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si, habiendo sido sancionada una persona o entidad por incumplir su obligación de practicar retención sobre las rentas que ha satisfecho, las retenciones objeto de sanción en sede de la pagadora deben o no minorarse de la base de la sanción a imponer, en su caso, al perceptor de las rentas/obligado a soportar la retención, en aquellos supuestos en los que la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable tanto al retenedor como al perceptor. En el supuesto de hecho que se analiza, la causa de la regularización en la empresa obligada a retener obedece a la satisfacción de rendimientos del trabajo sin practicar e ingresar las retenciones correspondientes, debido a la recepción de facturas falsas emitidas por los perceptores de las rentas, los hijos del administrador de la empresa pagadora/retenedora, a los que se calificó de trabajadores por cuenta ajena y cuyas facturas pretendían encubrir lo que en realidad era una relación laboral de dependencia.

En virtud de los principios de tipicidad, responsabilidad y no concurrencia -arts. 129, 130 y 133 de la Ley 30/1992 (LRJAP y PAC)-, este Tribunal Central concluye que habiendo sido sancionada una persona o entidad por incumplir su obligación de practicar retención sobre las rentas que ha satisfecho, las retenciones objeto de sanción en sede de la pagadora no deben minorarse de la base de la sanción a imponer, en su caso, al perceptor de las rentas/obligado a soportar la retención, en aquellos supuestos en los que la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable tanto al retenedor como al perceptor. Así, en este supuesto son dos las infracciones cometidas, una en sede de pagador-retenedor y otra en sede de perceptor-retenido, ambas tipificadas en el art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT), siendo la base de las mismas la cuantía no ingresada en cada una de las dos autoliquidaciones referentes, cada una, a un concepto impositivo distinto, sin que proceda deducir en sede del perceptor las cantidades que se han sancionado en sede de pagador y sin que ello implique incurrir en la prohibición emanada del principio «no bis in idem», puesto que no se dan los elementos concurrentes para tal apreciación en los términos previstos por el art. 133 de la Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), pues no hay identidad de sujeto, hecho y fundamento, al sancionarse dos conductas derivadas de dos obligaciones distintas, correspondientes a personas distintas y con fundamentos también distintos. Lo que hace la Administración es sancionar a cada uno de los autores de la infracción por la que cada uno de ellos ha cometido en aras a culminar la operatoria de simulación posteriormente regularizada, para lo cual ha resultado necesaria la cooperación de ambos -con vinculación en este caso-, cada uno asumiendo su rol correspondiente -empresa pagadora receptora de facturas falsas y perceptor de rentas emisor de facturas falsas-. Todo ello conlleva unos efectos perjudiciales para la Administración que abre dos procedimientos de inspección y dos procedimientos sancionadores, respectivamente, para proceder a la regularización y sanción de cada uno de los intervinientes. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), arts. 16, 18, 49, 97 y 101.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 178, 179, 180, 184 y 191.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 129, 130 y 133.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ Infanta Mercedes nº 37 (Madrid-28020), contra resolución del Tribunal

Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha de 18 de julio de 2013, por la que se resuelve la reclamación número 08/10132/2009.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Tras un procedimiento de inspección por el concepto de IRPF, ejercicios 2004, 2005 y 2006, y previa manifestación de conformidad del contribuyente con la propuesta de liquidación, se dicta por el Inspector-Jefe acuerdo por el que se practica liquidación definitiva, notificada el 30 de septiembre de 2009.

Respecto de la causa de la regularización practicada, la misma obedece a la imputación como rendimientos del trabajo de las cantidades percibidas y declaradas como rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva, actividad económica que fue calificada de simulada con emisión de facturas falsas, destacando el acuerdo de liquidación:

“Durante los ejercicios objeto de comprobación, D. D BACH-- V emitió sistemáticamente facturas a E. BACH-- B SA y recibió pagos de dicha entidad como consecuencia de su actividad como empresaria autónoma ya que figuraba de alta en el IAE, Epígrafe 316.2, correspondiente a la actividad de fabricación de artículos de ferretería y cerrajería, tributando, tanto en el IRPF como en el IVA, en el régimen de estimación objetiva basado en índices, signos o módulos.

Sin embargo, los hechos constatados por la Inspección en las actuaciones cursadas, permiten concluir de forma inequívoca que se está ante una improcedente aplicación del precitado régimen de estimación objetiva, ya que el obligado tributario es un trabajador por cuenta ajena de E. BACH-- B SA. Por tanto, las rentas recibidas se califican a efectos de su tributación en el IRPF como rendimientos de trabajo y no están sujetas al IVA.

D. D BACH-- V, que es una persona vinculada con la empresa E. BACH-- B SA, ya que es hijo de su administrador, emitió una serie de facturas falsas a dicha sociedad que en realidad amparaban relaciones laborales de dependencia...”

Como resumen de la prueba practicada, el acuerdo enumera los siguientes hechos constatados:

1º) Tal como manifiesta el obligado tributario, su único cliente es E. BACH-- B SA.

2º) Existe vinculación con su único cliente ya que es la hija [sic] del administrador de la entidad.

3º) La ausencia significativa de medios productivos ya que aunque existen trabajadores contratados en su nombre, ese mismo personal antes había trabajado en E. BACH-- B SA o en otras empresas vinculadas, por lo que, aunque formalmente estén contratados por el obligado tributario, en realidad pertenecen a otras unidades productivas.

4º) Ausencia de pagos a terceros ya que, tal y como manifiesta “no tenía facturas recibidas y la razón es porque tanto las herramientas como consumibles que mis trabajadores utilizan para el desarrollo de la actividad son propiedad de mi único cliente E. Bach-- B, S.A. el cual me las facilita según acuerdo pactado.”

5º) Las facturas que emite el obligado tienen una periodicidad mensual.

6º) El obligado, tiene su lugar de trabajo y teléfono en la ubicación física de la entidad. Dispone de teléfono, ordenador, mobiliario y el utillaje de la entidad.

7º) Tampoco hay plena autonomía e independencia en la organización del trabajo ya que recibe instrucciones de su supuesto cliente sobre la forma de realizar el trabajo, tal y como específicamente consta como concepto de sus facturas “FACTURAS POR TRABAJOS REALIZADOS DURANTE EL PRESENTE MES SEGÚN SUS INSTRUCCIONES REFERENTES A SUS “OT””. Además, manifiesta que estas instrucciones son verbales: “Los acuerdos y/o instrucciones recibidas por el cliente se acuerdan de forma verbal y por tanto no dispongo de instrucciones por escrito.”

8º) El control de sus facturas lo realiza su supuesto cliente: “Hasta ahora no me ha sido preciso referenciar los trabajos en factura, ya que según lo acordado con la Sra.[sic] E Bach--, éste se encarga de dar las instrucciones al personal de E. Bach-- B, SA para el control de mis facturas.”

9º) No existe correlación entre los pagos efectuados por su supuesto cliente y las facturas emitidas.

10º) A partir de 2007, consta en el modelo 190 de retenciones de E. BACH-- B SA.

La suma de todos estos indicios permite afirmar que no hay ordenación por cuenta propia por parte del obligado, por lo que las actividades realizadas deben considerarse como prestadas en relación laboral de dependencia..”

En la propuesta de regularización contenida en el acta se aplicó la normativa contenida en el artículo 101.5 del Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que determina que no cabe reconocer al obligado a soportar la retención la deducción de las retenciones no practicadas por el pagador/obligado a retener, debido a la colusión de voluntades existente entre el retenedor y el retenido en detrimento de la Hacienda Pública.

2. Con causa en la anterior liquidación y en el seno del procedimiento sancionador, el Inspector Regional dictó acuerdo sancionador del que resulta una sanción tributaria reducida global por importe de 193.130,13 euros, por infracciones consistentes en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, tipificadas en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de los ejercicios 2004, 2005 y 2006. La cuantificación de las sanciones se efectuó aplicando a las bases de la sanción (89.844,41 euros en 2004, 88.367,54 euros en 2005 y 116.081,58 euros en 2006) el tipo mínimo del 100% incrementado en 25 puntos porcentuales por la aplicación del medio de graduación de perjuicio económico del artículo 187.1 b) de la LGT, aplicando al resultado las reducciones previstas en el artículo 188.1 b) y 188.3 LGT.

En el acuerdo sancionador se explica que durante los ejercicios objeto de comprobación, el interesado emitió sistemáticamente facturas a la entidad pagadora y recibió pagos de la misma como consecuencia de su actividad simulada como empresario autónomo al figurar dado de alta en el IAE, Epígrafe 316.2, tributando, tanto en el IRPF como en el IVA, en el régimen de estimación objetiva.

Sin embargo, la Inspección ha constatado y acreditado que se está ante una improcedente aplicación del régimen de estimación objetiva, ya que ha quedado acreditado que el obligado tributario es un trabajador por cuenta ajena de la entidad pagadora y las rentas recibidas se califican a efectos de su tributación en el IRPF como rendimientos del trabajo y no están sujetas al IVA.

El interesado, persona vinculada con la empresa pagadora porque es hijo de su administrador, emitió una serie de facturas falsas a la sociedad que amparaban relaciones laborales de dependencia y que suponen gastos para la empresa pero que, en ningún caso llevan aparejado IVA. De esta forma la sociedad minoró la cuantía de sus deudas con la Hacienda Pública, tanto en el impuesto sobre sociedades como en el IVA al deducirse como gasto el importe de las facturas y el IVA soportado consignado.

3. Disconforme con el acuerdo sancionador, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

4. También se ha llevado a cabo por parte de la Inspección de los Tributos una regularización tributaria, a través del procedimiento de inspección, en sede de la entidad pagadora, E. Bach-- B. S.A., regularizando el concepto impositivo retenciones.

La causa de la regularización en la empresa retenedora obedece a la satisfacción de rendimientos del trabajo sin practicar e ingresar las retenciones correspondientes debido a la recepción de facturas falsas de los hijos del administrador, a los que se calificó de trabajadores por cuenta ajena y cuyas facturas amparaban en realidad una relación laboral de dependencia.

Sin embargo, puesto que en la regularización efectuada a los perceptores de los salarios no se admitió la deducción de la retención conforme al artículo 101.5 TRLIRPF, no le fue exigido a la empresa el pago de las retenciones omitidas (al haberse satisfecho la obligación principal) pero sí los intereses de demora y la correspondiente sanción.

Segundo:

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (en adelante, TEAR) resuelve la reclamación objeto del presente recurso, estimando en parte la reclamación interpuesta, señalando en el Fundamento de Derecho Séptimo:

“Respecto de la cuantificación de las sanciones impuestas, no alegando el interesado cuestión alguna ni apreciándose por este Tribunal error de hecho o de Derecho respecto de la calificación de las infracciones como muy graves procede en consecuencia la confirmación de la referida calificación. Sin embargo, debemos tener en cuenta que en resolución de la reclamación nº 08/11123/2010 aprobada en sesión de esta misma fecha, interpuesta por la entidad pagadora E. Bach-- B SA, contra las sanciones a ella impuestas por la falta de ingreso de las retenciones enjuiciadas, las referidas sanciones han sido confirmadas. Por ello, a efectos sancionadores y de lo dispuesto en el art. 101.5 TRLIRPF las retenciones ya objeto de sanción en sede de la pagadora deben considerarse practicadas, y sin perjuicio de que la mecánica de regularización se haya adaptado a la jurisprudencia del Tribunal Supremo exigiendo la totalidad de la obligación principal al perceptor de los rendimientos que fue al menos en parte causante de la no práctica de retención, las bases de sanción deben ser calculadas excluyendo de las mismas el importe de las retenciones que, si no exigidas en la liquidación practicada en sede de la pagadora, sí han sido sancionadas a ésta por la comisión de infracciones muy graves, por lo cual no procede la inclusión de nuevo de dicho importe en las bases de sanción del perceptor.”

Tercero:

Frente a la anterior resolución, el Director del Departamento de Inspección de la AEAT interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea.

En síntesis, expone el recurrente:

- La previsión legal contenida en el artículo 101.5 del TRLIRPF significa que el perceptor de la renta tiene la posibilidad de descontar la cantidad que debió ser retenida pero sólo en el caso de que la falta de retención sea por causa imputable al retenedor. Por esta razón, lo que se deduce de este artículo es que coexisten dos obligaciones distintas, la del retenedor y la del perceptor, y en la medida que son dos las obligaciones deberán ser dos las sanciones en caso de incumplimiento, lo cual no obsta que a la hora de exigir las deudas tributarias solamente se exija una de ellas con el fin de evitar duplicidades o doble imposición, prohibida por el Tribunal Supremo, pero quedando siempre a salvo la sanción.

Así se pronuncia el Tribunal Supremo en sentencias tales como el 5 de marzo de 2008, que sigue el apuntado el 13 de noviembre de 1999, y posteriormente reitera el 16 de julio de 2008, sin desconocer la tradicional tesis de la naturaleza autónoma de la obligación de retener.

- Y en aquellos casos en los que media connivencia entre retenedor y retenido, que actúan como una unidad decisoria y bajo una única voluntad negocial, cabe exigir:

a) Al perceptor, la cuota correspondiente junto con los intereses y la sanción pertinente cuya infracción es la derivada de la falta de ingreso del tributo y cuya base será la cantidad dejada de ingresar, teniendo en cuenta que no se deben descontar las cantidades que debieron haber sido practicadas por la entidad pagadora debido a la participación del perceptor en la no retención de las mismas.

b) Al obligado a retener, cabrá exigir intereses y sanción por los perjuicios causados por el incumplimiento si bien no cabrá exigirle la cuota para evitar el doble pago prohibido por el Tribunal Supremo. En este caso, la infracción es la derivada de la obligación de retener y su base será la cantidad dejada de ingresar.

Se trata de dos conductas defraudatorias que pueden ser objeto de sanción, y dos conductas sancionables sin que se deba descontar en el perceptor el importe sancionado en la entidad pagadora de las rentas.

Por ello, concluye solicitando de este Tribunal Central que se estime el presente recurso y se fije como criterio que *“a efectos sancionadores y de lo dispuesto en el artículo 101.5 TRLIRPF, las retenciones objeto de sanción en sede de la pagadora no deben ser consideradas retenciones practicadas y por tanto no deben minorarse de la base de la sanción a imponer al retenido”*.

Cuarto:

Tras la notificación de la puesta de manifiesto al interesado en la resolución dictada en única instancia por el TEAR, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 242 de la Ley 58/2003 General Tributaria, se han presentado alegaciones, en las que, en síntesis, señala que se adhiere plenamente a los razonamientos del TEAR, al entender que, a efectos sancionadores y de lo dispuesto en el artículo 101.5 del TRLIRPF, las retenciones ya objeto de sanción en sede de la entidad pagadora deben considerarse practicadas; y sin perjuicio de que la mecánica de regularización se haya adaptado a la jurisprudencia del Tribunal Supremo exigiendo la totalidad de la obligación principal al perceptor de los rendimientos que fue en parte causante de la no práctica de la retención, las bases de la retención deben ser calculadas excluyendo las mismas en el importe de las retenciones que, si no exigidas en la liquidación practicada en sede de la pagadora, sí han sido sancionadas por la comisión de infracciones muy graves; entiende que no restarse de la base de la sanción al retenido estas cantidades, implicaría estar sancionando dos veces por una misma deuda, o lo que es lo mismo, existían dos pretensiones de cobro dirigidas a dos sujetos distintos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si, si habiendo sido sancionada una persona o entidad por incumplir su obligación de practicar retención sobre las rentas que ha satisfecho, las retenciones objeto de sanción en sede de la pagadora deben o no minorarse de la base de la sanción a imponer, en su caso, al perceptor de las rentas/obligado a soportar la retención, en aquellos supuestos en los que la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable tanto al retenedor como al perceptor.

En el supuesto de hecho que da lugar al criterio aquí controvertido, la causa de la regularización en la empresa obligada a retener obedece a la satisfacción de rendimientos del trabajo sin practicar e ingresar las retenciones correspondientes, debido a la recepción de facturas falsas emitidas por los perceptores de las rentas, los hijos del administrador de la empresa pagadora/retenedora, a los que se calificó de trabajadores por cuenta ajena y cuyas facturas pretendían encubrir lo que en realidad era una relación laboral de dependencia.

Tercero:

El artículo 101.5 del Real Decreto-Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable en el supuesto de hecho que da lugar al criterio aquí debatido, disponía:

“5. El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

(...)”.

Como antes ya se ha subrayado, en el supuesto de hecho que da lugar al criterio aquí controvertido, la causa de la regularización en la empresa obligada a retener obedece a la satisfacción de rendimientos del trabajo sin practicar e ingresar las retenciones correspondientes, debido a la recepción de facturas falsas emitidas por los perceptores de las rentas, los hijos del administrador de la empresa pagadora/retenedora, a los que se calificó de trabajadores por cuenta ajena y cuyas facturas pretendían encubrir lo que en realidad era una relación laboral de dependencia.

Respecto de las personas físicas que prestan los servicios a la empresa, las rentas recibidas se califican a efectos de su tributación en su imposición personal como rendimientos de trabajo, operaciones no sujetas por tanto al IVA y sobre las que debe practicarse retención a cuenta del IRPF.

De conformidad con lo preceptuado en el citado artículo 101.5 TRLIRPF, en la regularización efectuada a los perceptores de los salarios no se admitió la deducción de la retención. Ello es fruto de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, quien, en sentencias de 4 de noviembre de 2010 (Rec. nº 4366/2005) y 2 de diciembre de 2010 (Rec. nº 331/2006), ha señalado que el derecho del perceptor de unas rentas a deducirse la retención que debiera haberle practicado el pagador, hay que situarlo al tiempo de formularse por aquél la correspondiente autoliquidación, no pudiendo invocarse dicho derecho dentro de un procedimiento de regularización que le haya sido incoado por la Administración tributaria.

Por su parte, el ingreso del importe de las retenciones no practicadas, no le fue exigido a la empresa pagadora, (se había satisfecho la obligación principal al regularizar al retenido) pero sí que le son exigibles tanto los intereses de demora como, acreditados tanto el elemento objetivo como el subjetivo, la correspondiente sanción. La razón de esta forma de proceder es la aplicación también de la jurisprudencia del Tribunal Supremo emanada de sus sentencias de 27 de febrero de 2007, 5 de marzo de 2008 y 16 de julio de 2008.

De acuerdo con esta jurisprudencia, el cumplimiento de la obligación principal determina imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención, pero ello no impide que la Administración Tributaria pueda exigir al retenedor los efectos perjudiciales-intereses y sanciones que el retenedor pueda merecer- que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención.

Cuarto:

En cuanto a las sanciones impuestas, se ha sancionado a la empresa pagadora de las rentas, al haber satisfecho rentas del trabajo sometidas a la obligación de retener sin que dicha retención haya sido ni practicada ni ingresada.

La infracción cometida se encuentra tipificada en el artículo 191 de la Ley General Tributaria como dejar de ingresar dentro del plazo reglamentario parte de la deuda tributaria que debió autoliquidarse correctamente.

Al respecto, tal y como señala el TEAR en la resolución de la reclamación interpuesta por la empresa pagadora contra la liquidación y contra la sanción *“No es óbice a tal circunstancia que por aplicación de la doctrina jurisprudencia antes expuesta no le sea exigido a la interesada el ingreso de las retenciones omitidas debido a que ha sido exigida por la Inspección a los perceptores de las retribuciones la totalidad de la obligación principal, siendo que sin embargo en su momento mensualmente la reclamante omitió la práctica e ingreso de los pagos a cuenta a que conforme el artículo 101 TRLIRPF estaba obligada, lo cual constituye a una acción típica sin perjuicio de la mecánica de la regularización posterior.(...)”*

En cuanto a la sanción impuesta al perceptor de las rentas/obligado a soportar la retención, ha cometido la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley General Tributaria, por dejar de ingresar la totalidad de la deuda tributaria que por IRPF hubiera debido de ingresar si hubiera liquidado correctamente, pues dejó de declarar rendimientos del trabajo utilizando una operativa simulatoria, resultando acreditada la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad en la emisión de facturas falsas a la entidad vinculada de la que el padre del perceptor/obligado a soportar la retención era el administrador. Esta emisión de facturas falsas es la manifestación de la simulación de una actividad económica en régimen de estimación objetiva con la finalidad de ocultar la percepción de rendimientos del trabajo y consecuentemente dejar de ingresar el IRPF correspondiente a los mismos.

Así las cosas, respecto del principio de ne bis in idem en su vertiente material, esto es, el derecho a no padecer una doble sanción por los mismos hechos y con el mismo fundamento, recientemente el Tribunal Supremo, en sentencia de 11 de abril de 2014 (Rec. nº 164/2013) ha señalado:

“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 (...)y en el art. 4 del Protocolo núm. 7 del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y las libertades fundamentales (...)*

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]; (...)

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.
(...)*

Por su parte, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, regula entre otros principios que presiden la potestad sancionadora administrativa, el de tipicidad en su artículo 129, el de responsabilidad en el artículo 130 y, por último, a los efectos que aquí nos interesan, el de concurrencia de sanciones o non bis in idem en el artículo 133.

El principio de tipicidad supone, en esencia, que *“Sólo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales infracciones por una Ley”.*

El **principio de responsabilidad** significa que *“Sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas que resulten responsables de los mismos aun a título de simple inobservancia”.*

El **principio de concurrencia de sanciones** prevé que no puedan *“sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento”.*

Como no podía ser de otra manera, estos principios han sido igualmente recogidos en la Ley General Tributaria, declarando su artículo 178 que *“La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley.*

En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley”.

En concreto, la Ley recoge a continuación los principios de responsabilidad y no concurrencia (artículos 179 y 180, respectivamente).

Vistos los principios de tipicidad, responsabilidad y no concurrencia, y la interpretación que de este último la jurisprudencia invocada, este Tribunal Central concluye que en este supuesto son dos las infracciones cometidas, una en sede de pagador-retenedor y otra en sede de perceptor-retenido, ambas tipificadas en el artículo 191 de la LGT, siendo la base de las mismas la cuantía no ingresada en cada una de las dos autoliquidaciones referentes cada una a un concepto impositivo distinto, sin que proceda deducir en sede del perceptor las cantidades que se han sancionado en sede de pagador y sin que ello implique incurrir en la prohibición emanada del principio “no bis in idem”, puesto que no se dan los elementos concurrentes para tal apreciación en los términos previstos por el artículo 133 de la Ley 30/1992, pues no hay identidad de sujeto, hecho y fundamento, al sancionarse dos conductas derivadas de dos obligaciones distintas, correspondientes a personas distintas y con fundamentos también distintos, que serían:

A) En cuanto a los sujetos:

- de un lado, el obligado a practicar e ingresar las retenciones;
- de otro, el perceptor de rentas-retenido que está obligado a autoliquidar correctamente la cuota correspondiente a su imposición personal.

Ambos son responsables, en los términos de los artículos 130 de la LRJPAC y 179 de la LGT de haber cometido cada uno de ellos una infracción por dejar de ingresar, infracción que le es imputable a cada uno de ellos (por la connivencia en la simulación, en este caso), quedando acreditado así en ambos la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad. El que la deuda tributaria sea única y se exija sólo una vez para evitar el enriquecimiento injusto de la Administración, no impide que cada uno haya cometido una infracción sancionable.

B) En cuanto a los hechos:

- La infracción de la empresa pagadora, que sería la derivada del incumplimiento de la obligación de retener y de ingresar la deuda tributaria correspondiente.
- La infracción del perceptor de rentas, que sería la derivada de la falta de ingreso del tributo definitivo correspondiente a su obligación tributaria principal.

C) En cuanto a los fundamentos:

- El fundamento de la infracción de la empresa pagadora se halla en el incumplimiento del contenido del artículo 101 del TRLIRPF relativo a la obligación de practicar pagos a cuenta, en relación con los artículos 191 y 184 de la LGT.

- El fundamento de la infracción del perceptor de las rentas, sería el incumplimiento del contenido de los artículos 16 a 18, 49 y 97 del TRLIRPF relativos a la declaración de las rentas del trabajo (que, entre otros aspectos, tienen diferentes gastos deducibles que las rentas de las actividades económicas), al modo de determinar la base imponible y a la obligación de declarar, en relación con los artículos 191 y 184 de la LGT.

No se pueden aceptar en este punto las alegaciones del interesado en la resolución dictada por el TEAR en única instancia, cuando manifiesta que la Administración está sancionando dos veces por una misma deuda o lo que es lo mismo, que existan dos pretensiones de cobro dirigidas a dos sujetos distintos por unos mismos hechos. Ello no es así en la medida en que se ha aplicado correctamente la teoría del enriquecimiento injusto del Tribunal Supremo y solamente se ha exigido la cuota en sede del obligado principal.

Lo que hace la Administración es sancionar a cada uno de los autores de la infracción por la que cada uno de ellos ha cometido en aras a culminar la operatoria de simulación posteriormente regularizada, para lo cual ha resultado necesaria la cooperación de ambos -con vinculación en este caso-, cada uno asumiendo su rol correspondiente -empresa pagadora receptora de facturas falsas y perceptor de rentas emisor de facturas falsas-. Todo ello conlleva unos efectos perjudiciales para la Administración que abre dos procedimientos de inspección y dos procedimientos sancionadores, respectivamente, para proceder a la regularización y sanción de cada uno de los intervinientes.

La función de la sanción no es recaudatoria, sino que queda configurada en nuestro ordenamiento jurídico como ejemplarizante y disuasoria, máxime en situaciones en que se producen actos o negocios en los que exista simulación, en cuya regularización, tal y como indica el artículo 16 de la Ley General Tributaria, se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente. En estos supuestos, si de la base de la sanción que se exige al perceptor de las rentas se deduce el importe que ya ha sido sancionado en sede del pagador-retenedor, ello implicaría, con vulneración del principio de responsabilidad, dejar vacía de contenido la sanción para quien ha cometido una infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley General Tributaria y que además ha sido emisor de facturas falsas, elemento tomado en cuenta para la calificación de la infracción como muy grave por la utilización de medios fraudulentos. Esta deducción carece pues de fundamento legal. Cabría además preguntarse cuál es la razón jurídica que lleva a mantener la sanción a la empresa retenedora (receptora de la factura falsa), si bien con deducción de la sanción correspondiente al perceptor de las rentas (habiendo existido connivencia entre ambos o acuerdo para defraudar), en lugar de seguirse otra solución, cual sería mantener la sanción en sede del emisor de la factura falsa y deducir ésta de la base de la sanción que se imponga al receptor de las facturas que como consecuencia de este proceder incumple su obligación de retener. De nuevo, resulta inviable al amparo del principio de responsabilidad por infracción tributaria.

Finalmente, añadir que este Tribunal Central ha tenido ya ocasión de pronunciarse, si bien no de forma tan extensa, sobre esta cuestión. Así, en las resoluciones 2296/2011 y 3107/2011, ambas de fecha 23 de enero de 2014, en una regularización relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, también calificada como simulación, y el consiguiente acuerdo sancionador, establece al final del fundamento de derecho quinto:

“SEGUNDO: La cuestión fundamental que se plantea en el presente expediente consiste en determinar si, a la vista de los hechos concurrentes, son ajustados a Derecho los acuerdos de la Administración declarando que D. I O Bon-- no efectúa actividad empresarial o profesional de transporte, puesto que dicha actividad es realmente desarrollada por la sociedad G Bon-- TRANSPORTS, S.L., no procediendo la aplicación del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Inspección sostiene que de los hechos que constan en el acta (recogidos de forma resumida en el Antecedente de hecho Primero) se concluye que el obligado tributario no llevó a cabo ninguna actividad empresarial de transportes de mercancías por carretera, por la que figura matriculado en el epígrafe 722 de la Sección 1ª de las vigentes tarifas del IAE, y que su ejercicio fue meramente simulado y obedeció únicamente a la finalidad fraudulenta de minorar las bases imposables e incrementar las deducciones de cuotas soportadas correspondientes a la sociedad G Bon--TRANSPORTS, S.L. (NIF XXX), de la que es único socio y administrador.

(...)

QUINTO: (...)

No pueden estimarse las alegaciones del reclamante manifestando que los importes sancionados en IVA en sede de la persona física provocan nueva base de sanción en sede de la sociedad.

(...)

No se vulnera el principio de non bis in idem. Dicho principio quedaría vulnerado en el supuesto en que el obligado tributario, persona física, expidiera la factura con datos falsos o falseados como instrumento para cometer la infracción del artículo 191 LGT (dejar de ingresar), y se sancionase ambas conductas; en este último supuesto caso se realiza única y exclusivamente el tipo del artículo 191, si bien la infracción cometida se califica como grave o muy grave dependiendo del empleo o no de medios fraudulentos, debe entenderse que la expedición de facturas falsas o falseadas queda consumida en la utilización posterior de las mismas que determina el “dejar de ingresar”. En el caso planteado en este expediente intervienen dos personas que realizan dos conductas distintas, la persona física expide las facturas con datos falsos o falseado y la sociedad que utiliza dichas facturas para dejar de ingresar. No se admiten las alegaciones del reclamante, el cual sostiene que los importes sancionados en IVA en sede de la persona física, provocan nueva base de sanción en sede de la sociedad, sino que se sancionan dos conductas infractoras distintas realizadas por personas distintas.”

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se estima el recurso de unificación de criterio interpuesto.

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AEAT**,

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando como criterio el siguiente:

De conformidad con los principios de tipicidad, responsabilidad y no concurrencia, recogidos en los artículos 129, 130 Y 133 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y 178 a 180 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, habiendo sido sancionada una persona o entidad por incumplir su obligación de practicar retención sobre las rentas que ha satisfecho, las retenciones objeto de sanción en sede de la pagadora no deben minorarse de la base de la sanción a imponer, en su caso, al perceptor de las rentas/obligado a soportar la retención, en aquellos supuestos en los que la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable tanto al retenedor como al perceptor.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.