

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063345

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de julio de 2016

Vocalía 4.^a

R.G. 5931/2013

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Otros principios de la potestad sancionadora. Non bis in ídem. *El sujeto infractor en el régimen especial del grupo de entidades.* En el caso que se analiza, la entidad X alega la vulneración del principio non bis in ídem en cuanto al procedimiento sancionador administrativo. El acuerdo sancionador, por una parte, identifica como sujeto infractor a X en su condición de sociedad dominante del grupo de entidades y, por otra, atribuye a Y la realización de las conductas que dan lugar a la comisión de infracciones tributarias merecedoras de sanción, lo que plantea una contradicción que se opone al principio de responsabilidad personal que rige en el Derecho sancionador, según el cual, las consecuencias de la infracción y, singularmente, la sanción, no pueden ser exigidas más que a quienes con su comportamiento han causado la lesión constitutiva de la infracción. Esta consideración encuentra asimismo apoyo en el art. 163.nonies de la Ley 37/1992 (Ley IVA), al especificar en su apdo. siete que las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias, mientras que la entidad dominante es sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial, también recogidas en el citado artículo. El acuerdo sancionador es muy claro tanto a la hora de describir las conductas que considera constitutivas de infracción como al identificar a la entidad que las realizó -la entidad Y-, por lo que no cabe imputar las consecuencias de tales conductas a una entidad distinta. De acuerdo con la normativa reguladora del régimen especial de grupo de entidades, cada una de las entidades integradas en el grupo está obligada a presentar autoliquidaciones periódicas individuales, sin realizar el pago de la deuda tributaria ni solicitar compensación o devolución. Por su parte, la entidad dominante debe presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda, de forma que dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades. Es decir, la norma aplicable establece para la entidad dominante la obligación de agregar los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades del grupo, pero no la de determinar dichos resultados individuales, obligación que sí corresponde a cada una de las entidades integrantes del grupo, que de esta forma llevan a cabo las operaciones de calificación y cuantificación precisas para alcanzar dichos resultados, realizando de forma individual las conductas que, en su caso, puedan ser consideradas constitutivas de infracción. Dicho esto, el Tribunal Central concluye que el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador no es conforme a Derecho, en cuanto considera sujeto infractor a X en su condición de sociedad dominante del grupo de entidades, debido a que, en el presente supuesto, dicha entidad no ha causado la lesión constitutiva de la infracción y, por tanto, no se le pueden exigir las correspondientes sanciones. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 68, 105, 178, 179, 180, 181 y 230.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 92, 94, 95, 97, 163 quinques y 163 nonies.

Ley Orgánica 6/1985 (LOPJ), art. 10.

Ley Orgánica 10/1995 (CP), arts. 305 y 310.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), arts. 32 y 33.

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

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestas por **X SA**, con **NIF ...**, actuando en su nombre y representación D... y con domicilio a efectos de notificaciones en ... contra los siguientes actos dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria):

- Acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-..., por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 02/2009 a 04/2010, por importe de 20.627,00 euros.
- Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 02/2009 a 04/2010, por importe de 19.047,20 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

En fecha 20 de febrero de 2013 se notifica a la entidad **X SA** (en adelante, **X**) comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 02/2009 a 04/2010.

La comunicación de inicio se dirige a **X** como entidad dominante del Grupo IVA a/09 en su condición de representante de dicho Grupo, del que forma parte como entidad dependiente **Y SA** (en adelante, **Y**) durante los periodos afectados por la comprobación.

Las actuaciones inspectoras, de carácter parcial, se limitan a la comprobación de las operaciones realizadas por **Y** con **AR CB** y con **MS**.

Las actuaciones inspectoras finalizan con la incoación de acta de disconformidad A02-... de fecha 9 de julio de 2013, por los periodos 02/2009 a 04/2010, junto con el preceptivo informe ampliatorio. Respecto a **Y**, se desarrollaron actuaciones inspectoras por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 05/2010 a 12/2011, en los que tributa en régimen individual, que finalizan con la incoación de acta de disconformidad A02-... de 14 de junio de 2013.

La propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad incoada a **X** se confirma en acuerdo de liquidación de fecha 7 de octubre de 2013, del que resulta una deuda tributaria a ingresar de 20.627,00 euros, de los que 17.300,80 euros corresponden a cuota y 3.326,20 euros a intereses de demora.

La regularización practicada consiste en la minoración de cuotas soportadas deducidas por **Y** correspondientes a facturas recibidas de **MS**, por importe total de 18.129,60 euros, y a una factura recibida de **AR CB**, por importe de 2.664,00 euros, por falta de acreditación, en ambos casos, por parte de la entidad de la realidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios documentadas en dichas facturas, de conformidad con los artículos 92, 94.Uno.1.º, 95.Uno y 97.Uno de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se hace constar en el acuerdo de liquidación que, requerida la entidad **Y** en el curso de las actuaciones inspectoras respecto a la justificación de la realidad de las operaciones objeto de regularización, indicó que dos empleados de **Y** habían sido imputados judicialmente e interrogados en relación con el abono de facturas a **MS** y **AR CB**, sin que le sea posible aportar más datos ante el secreto de las diligencias judiciales.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad el 9 de octubre de 2013.

Segundo:

A partir de las actuaciones de comprobación e investigación descritas en el antecedente de hecho anterior, se inicia por la Inspección expediente sancionador en fecha 27 de noviembre de 2013 en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 02/2009 a 04/2010, mediante la notificación a la entidad del correspondiente acuerdo de inicio, al que se incorpora la propuesta de imposición de sanción.

En fecha 20 de mayo de 2014 se dicta acuerdo de resolución del procedimiento sancionador del que resulta la comisión por parte de la entidad de las siguientes infracciones tributarias:

1. Infracción regulada en el artículo 195.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, consistente en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

Las infracciones se cometen en los periodos 09/2009, 03/2010 y 04/2010, se califican como graves y se sancionan con multa pecuniaria del 50% de la base.

2. Infracción regulada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

Las infracciones se cometen en los periodos 10/2009 y 11/2009, se califican como muy graves como consecuencia de la concurrencia de medios fraudulentos consistentes en la utilización de facturas falsas, y se sancionan con multa pecuniaria proporcional del 100% de la base, deduciendo el importe de las sanciones impuestas en virtud del artículo 195 de la Ley 58/2003.

El importe total de sanción a ingresar asciende a 19.047,20 euros.

El acuerdo de resolución del procedimiento sancionador se notifica a la entidad en fecha 20 de mayo de 2014.

Tercero:

Contra el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente de hecho primero, la entidad interpone reclamación económico-administrativa nº 5931/2013 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 28 de octubre de 2013.

En el correspondiente trámite de puesta de manifiesto, la entidad presenta un escrito en el que, en síntesis, alega la primacía sustancial del proceso penal, señalando que la interpretación extensiva del artículo 180.1 de la Ley 58/2003 realizada por la jurisprudencia determina que la Hacienda Pública debe abstenerse de continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme, no sólo en caso de infracciones tributarias que pudiesen ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública, sino ante cualquier clase de delito. Así se establece también en el artículo 32.1 del Real Decreto 2063/2004, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

Asimismo, el Real Decreto 1065/2007 regula en su artículo 103.e) la consideración como periodo de interrupción justificada el originado cuando la determinación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones en el ámbito penal.

La Administración conoce que dos empleados de **Y** fueron detenidos y prestaron declaración ante el Juzgado nº 3 de Avilés el 21 de marzo de 2013 en relación con las facturas abonadas a **MS** y a **AR CB**, estando declaradas secretas las diligencias judiciales. Además, **Y** está imputada en el procedimiento penal que se sigue en el citado Juzgado, por lo que concurre la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento.

Solicita la anulación del acuerdo impugnado, la retroacción de las actuaciones al momento en que se denunciaron los hechos constitutivos de delito y la suspensión del procedimiento de comprobación hasta que recaiga sentencia judicial firme.

Cuarto:

Contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador descrito en el antecedente de hecho segundo, la entidad interpone reclamación económico-administrativa nº 3401/2014 ante el Tribunal económico-Administrativo Central en fecha 6 de junio de 2014.

Las alegaciones formuladas por la entidad son, en síntesis, las siguientes:

1. Prejudicialidad penal: primacía sustancial del proceso penal y necesaria suspensión del procedimiento administrativo.
2. Vulneración del principio non bis in idem respecto del procedimiento sancionador administrativo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la Ley 58/2003, en fecha 21 de abril de 2015 se decretó la acumulación de las reclamaciones interpuestas.

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central consiste en determinar si el acuerdo de liquidación y el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impugnados son ajustados a Derecho.

Segundo:

Tal como se expone en los antecedentes de hecho, la regularización practicada a la entidad consiste en la minoración de cuotas soportadas deducidas por **Y** correspondientes a facturas recibidas de **MS**, por importe total de 18.129,60 euros, y a una factura recibida de **AR CB**, por importe de 2.664,00 euros, por falta de acreditación, en ambos casos, por parte de la entidad de la realidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios documentadas en dichas facturas, de conformidad con los artículos 92, 94.Uno.1.º, 95.Uno y 97.Uno de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se hace constar en el acuerdo de liquidación que, requerida la entidad **Y** en el curso de las actuaciones inspectoras respecto a la justificación de la realidad de las operaciones objeto de regularización, indicó que dos empleados de **Y** habían sido imputados judicialmente e interrogados en relación con el abono de facturas a **MS y AR CB**, estando declaradas secretas las diligencias judiciales, por lo que no le era posible aportar más datos al respecto. Añade en su escrito de alegaciones que la propia entidad **Y** está imputada en el procedimiento penal que se sigue en el citado Juzgado.

No consta que la entidad haya aportado documentación acreditativa de las anteriores afirmaciones. No obstante, alega que el procedimiento inspector debió haberse suspendido ante la primacía sustancial del proceso penal, señalando que la interpretación extensiva del artículo 180.1 de la Ley 58/2003 realizada por la jurisprudencia determina que la Hacienda Pública debe abstenerse de continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme, no sólo en caso de infracciones tributarias que pudiesen ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública, sino ante cualquier clase de delito.

En relación con la cuestión planteada, acudimos en primer lugar a la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2010 (recurso de casación nº 8376/2004), en cuyo fundamento de derecho cuarto se indica:

CUARTO. 1. *En el segundo motivo de casación la cuestión que se suscita es si la existencia de un procedimiento penal en marcha referida al momento de tramitación del expediente administrativo debe determinar la suspensión del mismo en tanto en cuanto no se dicte resolución en el asunto penal, habida cuenta que éste es esclarecedor de hechos y de la ausencia de responsabilidad de la entidad recurrente, en virtud del principio de non bis in idem.*

*La recurrente dice que reiteradamente fue alegada en las distintas fases del procedimiento, primero administrativo y luego contencioso-administrativo, la cuestión de la existencia de una **cuestión prejudicial penal** en el presente supuesto. Lógico es que la sentencia ahora recurrida se pronuncie sobre dicha cuestión, pero lo refiere al momento de dictarse la sentencia y no al momento en que debió apreciarse dicha prejudicialidad penal, esto es, mientras el procedimiento penal estaba en trámite y a la vez estaba tramitándose el procedimiento administrativo, sin paralizar éste por la cuestión de la existencia de un procedimiento penal en marcha.*

2. *Respecto de la existencia de la cuestión prejudicial penal alegada por la recurrente, a propósito de la cual presenta documentos acreditativos de haberse realizado una denuncia criminal ante el Tribunal de Oporto de la jurisdicción penal en fecha 19 de agosto de 1995 y que en diciembre de aquel mismo año se encontraba en fase de investigación, es necesario tener en cuenta que el artículo 3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal establece que la competencia de los tribunales penales se extiende a resolver las cuestiones civiles y administrativas prejudiciales propuestas con motivo de los hechos perseguidos cuando tales cuestiones aparezcan tan íntimamente ligadas al hecho punible que sea razonablemente imposible su separación. Por su parte, el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial dispone que la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión, o que condicione directamente el contenido de ésta, determinará la suspensión del procedimiento, mientras aquélla no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda.*

Pues bien, con independencia de los problemas que pueda plantear la aplicación de este precepto respecto a los procesos penales iniciados en el vecino Portugal, mediante una simple denuncia que no ha cristalizado en la adopción de medida alguna por los órganos jurisdiccionales portugueses, lo cierto es que los citados preceptos se refieren a los órdenes jurisdiccionales penales, civiles y administrativas y no pueden alcanzar a la actuación tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley General Tributaria, en donde únicamente cabría la suspensión del procedimiento en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública a la que se refiere el artículo 77 del mismo Texto Legal. Se puede considerar que una pretensión es prejudicial respecto a otra cuando deba decidirse antes que ella porque la resolución que recaiga ha de tenerse en cuenta en la resolución impugnada, o por decirlo con palabras del artículo 3º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y en cuanto a las cuestiones administrativas, cuando tales cuestiones aparezcan tan íntimamente ligadas al hecho punible que sea razonablemente imposible su separación. En el presente caso aparecen como hechos distintos y sólo indirectamente relacionados, por una parte, la responsabilidad penal por haberse cometido una falsificación de sellos y firmas de la Aduana de Oporto y, por otra, la necesidad de exigir los derechos de importación de mercancías amparadas en el régimen de Tránsito externo comunitario. Por todo ello no cabe acoger este motivo de casación y por consiguiente no era procedente por este motivo decretar suspensión alguna de la ejecutabilidad de los actos impugnados.

Si bien la norma invocada por la sentencia es la Ley 230/1963, resulta plenamente aplicable a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que prevé, en supuestos de denuncia de delito contra la Hacienda Pública, la paralización o suspensión del procedimiento administrativo en el artículo 180.1: “Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia

firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal”, y el establecimiento de un supuesto de interrupción justificada en la tramitación del mismo en el artículo 150.4: “Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 180 de esta ley, dicho traslado producirá los siguientes efectos respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras: a) Se considerará como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones”.

Por el contrario, no prevé la Ley 58/2003 la paralización del procedimiento administrativo cuando se denuncie otro tipo de delito.

Por otra parte, el artículo 10 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, regula expresamente la prejudicialidad penal y sus efectos entre los distintos órdenes jurisdiccionales que integran el poder judicial, sin hacer mención a sus efectos frente a procedimientos administrativos:

“1. A los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente.

2. No obstante, la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de ésta determinará la suspensión del procedimiento mientras aquélla no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la ley establezca”.

La anterior conclusión está en consonancia con lo dispuesto en los artículos 32 y 33 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, para los casos en los que la denuncia se haga en relación con los delitos tipificados en los artículos 305, delito contra la Hacienda Pública, y 310, delito contable, del Código Penal, respecto al que se permite dictar los actos de liquidación que procedan.

Deben tenerse en cuenta asimismo las posibles consecuencias en este caso de la paralización del procedimiento a expensas de lo que determine la jurisdicción penal, fundamentalmente, la no interrupción del cómputo del plazo de duración del procedimiento ni de los plazos de prescripción, salvo lo dispuesto en el artículo 68.1.b) y 68.2.b) de la Ley 58/2003, en los que se prevé como supuestos de interrupción de los plazos de prescripción la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso para los supuestos de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. Todo ello sin olvidar que, como hemos indicado, no consta que la entidad reclamante haya aportado documentos que acrediten la existencia del procedimiento penal al que se refiere en sus alegaciones.

De acuerdo con lo anterior, este Tribunal confirma la actuación de la Administración tributaria en cuanto a la procedencia de no suspender el procedimiento de comprobación y ponerle fin mediante el correspondiente acuerdo de liquidación.

Por último, la entidad no formula alegaciones en relación con los motivos de regularización, que se confirman, ante la falta de acreditación por parte de la entidad de la realidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicios documentadas en las facturas emitidas por **MS** y **AR CB**, correspondiéndole a la entidad la carga de probar la deducibilidad de las cuotas soportadas, de acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Por tanto, procede declarar ajustado a Derecho el acuerdo de liquidación impugnado.

Tercero:

En relación con el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, la primera alegación de la entidad reclamante se basa en la primacía sustancial del proceso penal y en la necesaria suspensión del procedimiento inspector, alegación que ha sido desestimada en el fundamento de derecho anterior.

Asimismo, la entidad alega la vulneración del principio non bis in idem en cuanto al procedimiento sancionador administrativo.

En relación con la vulneración del principio non bis in idem, debemos señalar en primer lugar que su vertiente material se manifiesta en el derecho a no padecer una doble sanción por los mismos hechos y con el mismo fundamento. En este sentido, el Tribunal Supremo, en sentencia de 11 de abril de 2014 (recurso 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:

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 el caso que nos ocupa no se ha acreditado la existencia de identidad de sujeto, hecho y fundamento en el procedimiento penal y en el administrativo exigidos para considerar que se ha incurrido en la prohibición derivada del principio non bis in idem, por lo que se desestima la alegación de la interesada.

Cuarto:

Desestimadas las alegaciones formuladas por la reclamante de acuerdo con lo anteriormente expuesto, debemos no obstante analizar la posible vulneración del principio de responsabilidad personal que informa el Derecho sancionador, que si bien no ha sido alegada por la reclamante, sí ha sido tratada por este Tribunal en Resolución de 22 de octubre de 2015 (00/4381/2014). La cuestión a determinar consiste en la atribución de la responsabilidad en la comisión de infracciones tributarias que dan lugar al acuerdo impugnado, es decir, se trata de identificar el sujeto infractor al que cabe exigir las consecuencias de las infracciones cometidas así como las correspondientes sanciones.

En materia de sujetos infractores, el artículo 181 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece en su apartado 1:

“1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.

Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes:

- a) Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes.*
- b) Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta.*
- c) Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.*
- d) La sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal.*
- e) Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros.*
- f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario”*.

En este punto, además de la regulación de carácter general recogida en la Ley General Tributaria, debemos tener en cuenta las normas reguladoras del régimen especial de grupo de entidades, aplicables en el presente caso, que se encuentran en los artículos 163 quinquies y siguientes de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, el artículo 163 nonies regula las obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades:

“Uno. Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades tendrán las obligaciones tributarias establecidas en este Capítulo.

Dos. La entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria. En tal concepto, la entidad dominante deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales específicas que se derivan del régimen especial del grupo de entidades.

Tres. Tanto la entidad dominante como cada una de las entidades dependientes deberán cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 164 de esta Ley, excepción hecha del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución, debiendo procederse, a tal efecto, conforme a lo dispuesto en la obligación 2.^a del apartado siguiente.

Cuatro. La entidad dominante, sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones propias, y con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, será responsable del cumplimiento de las siguientes obligaciones:

1.ª Comunicar a la Administración tributaria la siguiente información:

a) El cumplimiento de los requisitos exigidos, la adopción de los acuerdos correspondientes y la opción por la aplicación del régimen especial a que se refieren los artículos 163 quinquies y sexies de esta Ley. Toda esta información deberá presentarse en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que se vaya a aplicar el régimen especial.

b) La relación de entidades del grupo que apliquen el régimen especial, identificando las entidades que motiven cualquier alteración en su composición respecto a la del año anterior, en su caso. Esta información deberá comunicarse durante el mes de diciembre de cada año natural respecto al siguiente.

c) La renuncia al régimen especial, que deberá ejercitarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, tanto en lo relativo a la renuncia del total de entidades que apliquen el régimen especial como en cuanto a las renunciaciones individuales.

d) La opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, que deberá comunicarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

2.ª Presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda. Dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

(...).

3.ª Disponer de un sistema de información analítica basado en criterios razonables de imputación de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies.uno de esta Ley. (...).

Cinco. En caso de que alguna de las entidades integradas en el grupo de entidades presente una declaración-liquidación individual extemporánea, se aplicarán los recargos e intereses que, en su caso, procedan conforme al artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que a tales efectos tenga incidencia alguna el hecho de que se hubiera incluido originariamente el saldo de la declaración-liquidación individual, en su caso, presentada, en una declaración-liquidación agregada del grupo de entidades.

Cuando la declaración-liquidación agregada correspondiente al grupo de entidades se presente extemporáneamente, los recargos que establece el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se aplicarán sobre el resultado de la misma, siendo responsable de su ingreso la entidad dominante.

Seis. Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial.

Siete. La no llevanza o conservación del sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro será considerada como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del volumen de operaciones del grupo.

Las inexactitudes u omisiones en el sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro serán consideradas como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las sanciones previstas en los dos párrafos anteriores serán compatibles con las que procedan por la aplicación de los artículos 191, 193, 194 y 195 de dicha ley. La imposición de las sanciones establecidas en este apartado impedirán la calificación de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 193 de dicha ley como graves o muy graves por la no llevanza, llevanza incorrecta o no conservación del sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro.

La entidad dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades. Las demás entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de estas sanciones.

Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias.

Ocho. Las actuaciones dirigidas a comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades se entenderán con la entidad dominante, como representante del mismo. Igualmente, las actuaciones podrán entenderse con las entidades dependientes, que deberán atender a la Administración tributaria.

Las actuaciones de comprobación o investigación realizadas a cualquier entidad del grupo de entidades interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto referente al total de entidades del grupo desde el momento en que la entidad dominante tenga conocimiento formal de las mismas.

Las actas y liquidaciones que deriven de la comprobación de este régimen especial se extenderán a la entidad dominante.

Se entenderá que concurre la circunstancia de especial complejidad prevista en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando se aplique este régimen especial”.

En el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador se identifica como obligado tributario presuntamente responsable de las infracciones a **X**, sociedad dominante del grupo IVA a/09. En relación con el sujeto responsable, se expone en el acuerdo sancionador:

IV. SUJETO RESPONSABLE.

Los presupuestos “objetivos” del presente expediente sancionador están constituidos por el hecho de que el obligado tributario realizó esos injustos típicos del apartado III (INFRACCIONES) inmediatamente anterior. Obligado tributario que, en cuanto que sujeto pasivo del concepto y periodos tributarios a que se refiere este expediente, lo fue el Grupo de IVA a/09.

Sin embargo, como antes hemos expuesto a la hora de analizar el “elemento subjetivo” de la infracción, la correspondiente responsabilidad ha de exigirsele -ex. art. 163.nonies de la Ley 37/1992- a su sociedad dominante, en la que recae la condición de sujeto infractor; con lo que aquí el sujeto infractor lo es **X SA**.

Respecto al citado elemento subjetivo, se indica en el acuerdo:

Por ello, lo que debemos analizar y resolver es si resulta acreditada esa culpabilidad o si, por el contrario, concurren circunstancias o hechos que pudieran hacer disculpable (carente de culpabilidad) esas dos conductas regularizadas por la Inspección, consistentes en haberse deducido la dependiente **Y**, y con ella el Grupo, en los periodos mensuales de los años 2009 y 2010 que se indican, las cuotas de IVA soportado incorporadas a las facturas siguientes:

(...).

El acuerdo sancionador, por una parte, identifica como sujeto infractor a **X** en su condición de sociedad dominante del grupo de entidades y, por otra, atribuye a **Y** la realización de las conductas que dan lugar a la comisión de infracciones tributarias merecedoras de sanción, lo que plantea una contradicción que se opone al principio de responsabilidad personal que rige en el Derecho sancionador, según el cual, las consecuencias de la infracción y, singularmente, la sanción, no pueden ser exigidas más que a quienes con su comportamiento han causado la lesión constitutiva de la infracción.

Esta consideración encuentra asimismo apoyo en el antes transcrito artículo 163 nonies de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, al especificar en su apartado siete que las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias, mientras que la entidad dominante es sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial, también recogidas en el citado artículo.

El acuerdo sancionador es muy claro tanto a la hora de describir las conductas que considera constitutivas de infracción como al identificar a la entidad que las realizó, **Y**, por lo que no cabe imputar las consecuencias de tales conductas a una entidad distinta. De acuerdo con la normativa reguladora del régimen especial de grupo de entidades, cada una de las entidades integradas en el grupo está obligada a presentar autoliquidaciones periódicas individuales, sin realizar el pago de la deuda tributaria ni solicitar compensación o devolución. Por su parte, la entidad dominante debe presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda, de forma que dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Es decir, la norma aplicable establece para la entidad dominante la obligación de agregar los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades del grupo, pero no la de determinar dichos resultados individuales, obligación que sí corresponde a cada una de las entidades integrantes del grupo, que de esta forma

llevan a cabo las operaciones de calificación y cuantificación precisas para alcanzar dichos resultados, realizando de forma individual las conductas que, en su caso, puedan ser consideradas constitutivas de infracción.

Este Tribunal concluye que el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador no es conforme a Derecho, en cuanto considera sujeto infractor a **X** en su condición de sociedad dominante del grupo de entidades, debido a que, en el presente supuesto, dicha entidad no ha causado la lesión constitutiva de la infracción y, por tanto, no se le pueden exigir las correspondientes sanciones.

En el mismo sentido, Resolución TEAC 00/4381/2014, de 22 de octubre de 2015.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vistas las presentes reclamaciones económico-administrativas,

ACUERDA

desestimar la nº 00/5931/2013 confirmando el acuerdo de liquidación impugnado, y **estimar** la nº 00/3401/2014, anulando el acuerdo sancionador impugnado.

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