

Referencia: NFJ079134

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1177/2020, de 17 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 325/2019

SUMARIO:

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Realización de infracciones tributarias. Facturas falsas. Procedimiento sancionador. Principios de la potestad sancionadora. No concurrencia. Principio non bis in idem. Para dilucidar si la aplicación concurrente de tipos infractores -o, como es el caso que nos ocupa, si la derivación de responsabilidad ex art. 42.1 a) LGT en el pago de la sanción impuesta por la emisión de una factura falsa o con datos falseados a la persona que ya fue sancionada por utilizarla en la comisión de las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT-, resulta contraria a la vertiente material del *non bis in idem* debemos partir de que la solicitud indebida de devoluciones sin que lleguen a obtenerse y la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras y, de otra parte, en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados se proyectan sobre dos bienes jurídicos distintos. [Vid., STC 146/2015 de 25 de junio de 2015 (NCJ060170) y STS de 31 de octubre de 2007, recurso n.º 651/2007 (NCJ053344), entre otras. Siendo distintos los bienes jurídicos directamente o inmediatamente tutelados por los ilícitos tributarios no puede afirmarse que las conductas de los obligados tributarios consistentes en la solicitud indebida de devoluciones sin que lleguen a obtenerse y/o la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios absorban o consuman íntegramente el ilícito de falsedad documental tipificado en el art. 201.3 LGT, de manera que pueda concluirse que «ninguna parte injusta del hecho» tipificado y sancionado en el art. 201.3 LGT queda sin respuesta sancionadora castigando exclusivamente por la comisión de las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT. Por ello, considera el Tribunal que la realización dolosa de los tipos de los arts. 194.1 y 195.1 LGT apreciada por la Administración tributaria en la falsedad documental empleada para cometerlos, no impide sancionar -o, en su caso, derivar responsabilidad ex art. 42.1 a) LGT- por la infracción del art. 201.3 LGT. No existe vulneración del principio *non bis in idem* en el asunto que enjuicamos, pues entre los arts. 194.1, 195.1 LGT y 201.3 LGT existe un concurso ideal medial de infracciones (y no un concurso aparente de normas) que no impide la derivación de responsabilidad solidaria ex art. 42.1 a) LGT en el pago de la sanción impuesta por la emisión de una factura falsa o con datos falseados a la persona que ya fue sancionada por utilizarla en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dando lugar a las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT y existiendo, como existe, un concurso de infracciones, procede aplicar la regla prevista en el 180.2 LGT de acumulación de sanciones. El Tribunal concluye que cuando un contribuyente es sancionado por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes puede ser declarado responsable solidario, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación agravada por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo de los contribuyentes citados, cuya responsabilidad solidaria se deriva. **Voto particular.** [Vid., ATS de 9 de mayo de 2019, recurso n.º 325/2019 (NFJ079136) y SAN de 5 de noviembre de 2018, recurso n.º 267/2017 (NFJ079137), que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 180 y 191 a 206 bis.

Código Penal, arts. 8, 73, 77, 305 y 392.

Constitución Española, arts. 24 y 25.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.177/2020

Fecha de sentencia: 17/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 325/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Vista: 04/02/2020

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: T.S.J. MADRID CON/AD SEC. 7

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 325/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1177/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de septiembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 325/2019, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, bajo la representación y defensa que legalmente le es asignada al abogado del Estado, contra la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 5 de noviembre de 2018, pronunciada en el recurso núm. 267/2017 (ES:AN:2018:4207), sobre responsabilidad solidaria, al amparo del artículo 42.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña María Soledad Castañeda González, en nombre y representación de la entidad mercantil MERCURY HOUSE, S.L.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la citada sentencia de la Audiencia Nacional, de 5 de noviembre de 2018, que estimó el recurso formulado por la mercantil MERCURY HOUSE, S.L. ["MERCURY HOUSE"] contra la resolución de 20 de diciembre de 2016, por la que el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] desestimó el recurso de alzada formulado por aquella entidad contra la resolución de 30 de julio de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana ["TEARCV"], que estimó parcialmente la reclamación instada contra la resolución de 9 de enero de 2012 que, resolviendo el recurso de reposición, confirma el acuerdo de 6 de julio de 2011, por el que la Dependencia Regional de Recaudación de la Agencia Tributaria ["AEAT"] de Valencia, al amparo del artículo 42.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], declaró a MERCURY HOUSE responsable solidaria, por ser causante o colaboradora activa en la realización de la infracción cometida por la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES, S.L.U. ["PÓRTICO PROMOCIONES"], correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"], ejercicio 2008, ascendente a 155.709 euros.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) La Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Valencia dictó un acuerdo en virtud del cual se impuso una sanción de 155.709 euros a PÓRTICO PROMOCIONES por la comisión de una infracción del artículo 201, apartados 1 y 3, LGT, al haberse incumplido obligaciones de facturación o documentación en relación con el IVA de 2008, infracción que fue calificada como muy grave por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados en tanto que, según la Inspección, se habían documentado unos servicios que no fueron efectivamente prestados.

b) El citado expediente sancionador se tramitó a la vez que el seguido frente a MERCURY HOUSE en relación con el IVA debido por tal empresa en el ejercicio 2008, que concluyó con la imposición de una sanción por infracción grave de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, por acreditar improcedentemente partidas a deducir en la cuota del citado impuesto utilizando facturas falseadas, con solicitud de las oportunas devoluciones fiscales. Entre tales facturas falseadas se encontraban, precisamente, las emitidas por PÓRTICO PROMOCIONES en el ejercicio 2008.

c) El 6 de julio de 2011 la citada Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT dictó acuerdo por el que, al amparo del artículo 42.1.a) LGT, se declaró a MERCURY HOUSE responsable solidaria, por ser causante o colaboradora activa en la realización de la infracción cometida por la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES, correspondiente al IVA, ejercicio 2008, ascendente a 155.709 euros.

d) El fundamento de la derivación radica en el hecho de que ambas entidades forman parte de un mismo conglomerado empresarial que tiene por finalidad la promoción, construcción y venta de viviendas en el término municipal de Catral (Alicante).

e) Contra la derivación de responsabilidad, la interesada interpuso recurso de reposición y, una vez desestimado por resolución de 9 de enero de 2012, reclamación núm. 03/2762/2012 ante el TEARCV, que fue

estimada parcialmente mediante resolución de 30 de julio de 2013, " confirmándose el acuerdo de derivación de responsabilidad, pero ordenándose la retroacción al momento del requerimiento de pago, a efectos de que al responsable le pueda ser aplicada la reducción del artículo 188.3 de la LGT , si se cumplen los requisitos establecidos por la norma".

f) Disconforme con la resolución del TEARCV, MERCURY HOUSE interpuso recurso de alzada ante el TEAC, alegando la falta de motivación de la derivación de responsabilidad, al mismo tiempo que aducía que no se puede derivar la responsabilidad derivada de la sanción impuesta al deudor principal por la emisión de facturas falsas. Dicho recurso fue desestimado por resolución de 20 de diciembre de 2016, que no se pronuncia sobre la cuestión que se suscita en este proceso.

Segundo. La sentencia de instancia.

1. Frente a la mencionada resolución del TEAC, la representación de MERCURY HOUSE presentó recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional (Sección Séptima), que lo estimó mediante sentencia de 5 de noviembre de 2018, aquí impugnada. La sentencia razona lo siguiente, en síntesis (FFJJ 3º, 4º y 5º), por remisión a otra sentencia estimatoria anterior cuyo recurso de casación está pendiente de decisión ante esta Sala (se transcribe únicamente la parte que es de interés para la decisión de este recurso):

"TERCERO: La entidad recurrente es conocedora de la doctrina de esta sala y sección por no ser el único recurso que se está tramitando con un contenido idéntico. Es por ello que nos vamos a hacer eco de la más reciente sentencia dictada en el recurso 259/2017 cuyo contenido es plenamente aplicable al caso contemplado.

Asimismo, debemos añadir que la parte actora ante el TEAC suscitó la cuestión que trae al presente recurso contencioso administrativo referida a la vulneración del principio non bis in ídem, sin que el TEAC diera respuesta alguna a la citada cuestión, que es por ello que se resuelve en el presente recurso.

Como decíamos, y haciéndonos eco de la sentencia dictada en el recurso 259/2017 y en el recurso contencioso administrativo nº 269/2017 en el que se dictó sentencia en fecha 2 julio 2018 y que es aplicable íntegramente al caso que nos ocupa. En estas sentencias decimos textualmente: [...]

CUARTO: La siguiente cuestión a tratar reside en la vulneración del principio non bis in ídem.

La parte actora manifiesta que se le está derivando una sanción del art. 201 LGT por colaboración directa con la entidad D... por la emisión de facturas falsas o falseadas. Y a la vez, se da la circunstancia de que la parte actora, esto es, la entidad Mercury House SL ha sido objeto de una sanción tributaria derivada del procedimiento sancionador A2376200556, acta de inspección IVA 2008, consistente en la comisión de una infracción grave por la acreditación improcedente de partidas a deducir en la cuota, en aplicación de los arts. 194 y 195 LGT , utilizando facturas falseadas y así ha conseguido una minoración importante en su tributación por el impuesto. Y entre esas facturas falseadas que han originado esta sanción se encuentran las emitidas por D... en 2008.

El TS al tratar una cuestión similar en sentencia de fecha 6 julio 2015 dice que: "El punto de partida ha de ser la reconocida naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria que contempla el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003 , extremo en el que las sentencias enfrentadas coinciden, siguiendo así un criterio jurisprudencial hoy unánime. Pueden consultarse las sentencias de este Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2008 (casación 3941/06 , FJ 3º), 8 de diciembre de 2010 (casación 4941/07, FJ 2 º) y 16 de febrero de 2015 (casación 705/13 , FJ 3º). En el mismo sentido, se pronunció el Tribunal Constitucional en la STC 76/1990, de 26 de abril [FJ 4º.B)]. Por consiguiente, su declaración queda sometida a los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora y, por supuesto, a las reglas legales que la disciplinan. Opera aquí también, por tanto, la prohibición de bis in ídem, así como la previsión del artículo 180.2 de la Ley General Tributaria , conforme a la que una acción u omisión que se aplica como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia determinante de su calificación de grave o muy grave no puede ser sancionada independientemente.

Ya ha quedado dicho que el mencionado precepto (el artículo 180.2) prohíbe la sanción independiente de la acción u omisión aplicada como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que permite su calificación como grave o muy grave. Esta norma forma parte de los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, recogidos en el capítulo primero del título IV de la Ley General Tributaria de 2003, a los que, sin excepción, ha de ajustarse su ejercicio (artículo 178.1). Uno de esos principios, según el precepto acabado de indicar, es el de no concurrencia de sanciones, del que el artículo 180.2 es una de sus manifestaciones.

Si la derivación, con carácter solidario, de responsabilidad en el pago de las sanciones a quienes causaron o colaboraron activamente en la realización de las infracciones tributarias, contemplada en el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003 , es una manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora, ha de quedar sometida a los principios y reglas que lo presiden y, entre ellas, a la recogida en el repetido artículo 180.2. Por lo tanto, la derivación de responsabilidad solidaria en el pago de la sanción impuesta por una infracción consistente en la emisión de una factura falsa o con datos falseados a quien colaboró activamente en su realización cuando dicho colaborador ha sido también sancionado, como autor de una infracción muy grave, por

haber utilizado esa factura en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias dando lugar a que deje de ingresar, en todo o en parte, la deuda tributaria o a que obtenga indebidamente devoluciones, desconoce ese precepto legal al sancionar -la naturaleza sancionadora de la responsabilidad que se examina permite equiparar "derivar" y "sancionar", a estos efectos- separadamente una conducta que ha servido para graduar otra o para calificarla como grave o muy grave".

QUINTO: Como puede apreciarse estamos ante supuestos cuasi idénticos, pero en el caso presente la actora no argumenta en relación con la retroacción de actuaciones, y se centra especialmente en el principio non bis in ídem, también alegado en el escrito interponiendo recurso de alzada ante el TEAC. La actora, según se desprende del expediente administrativo, fue objeto de acuerdo sancionador por IVA 2008, por deducirse de la cuota de IVA las cantidades incluidas en diferentes facturas referidos a unos supuestos trabajos a realizar por la entidad Pórtico Promociones, entre otras entidades, que no tuvieron lugar.

Por ello, y como se ha expuesto anteriormente, "la derivación de responsabilidad solidaria en el pago de la sanción impuesta por una infracción consistente en la emisión de una factura falsa o con datos falseados a quien colaboró activamente en su realización cuando dicho colaborador ha sido también sancionado, como autor de una infracción muy grave, por haber utilizado esa factura en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias dando lugar a que deje de ingresar, en todo o en parte, la deuda tributaria o a que obtenga indebidamente devoluciones, desconoce ese precepto legal al sancionar -la naturaleza sancionadora de la responsabilidad que se examina permite equiparar "derivar" y "sancionar", a estos efectos- separadamente una conducta que ha servido para graduar otra o para calificarla como grave o muy grave".

En consecuencia, se estima el recurso ya que no es posible derivar la responsabilidad de la sanción cuando el derivado ya ha sido sancionado por esa infracción grave. (...).

2. En resumen, la sentencia impugnada, partiendo de que resulta aplicable el criterio contenido en nuestra sentencia de 6 de julio de 2015, concluye que no se puede derivar la responsabilidad de la sanción a MERCURY HOUSE, con el siguiente razonamiento: (i) la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT tiene naturaleza sancionadora (FJ 4º); (ii) por tanto, opera aquí la prohibición de bis in ídem, así como la previsión del artículo 180.2 LGT -manifestación del principio de no concurrencia de sanciones-, en virtud del cual una "misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente" (FJ 4º); (iii) a tenor de la mencionada sentencia de 6 de julio de 2015, la "derivación de responsabilidad solidaria en el pago de la sanción impuesta por una infracción consistente en la emisión de una factura falsa o con datos falseados a quien colaboró activamente en su realización cuando dicho colaborador ha sido también sancionado, como autor de una infracción muy grave, por haber utilizado esa factura en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias dando lugar a que deje de ingresar, en todo o en parte, la deuda tributaria o a que obtenga indebidamente devoluciones", desconoce el artículo 180.2 LGT al sancionar "separadamente una conducta que ha servido para graduar otra o para calificarla como grave o muy grave"; (iv) aquí "estamos ante supuestos cuasi idénticos", pues "[l]a actora, según se desprende del expediente administrativo, fue objeto de acuerdo sancionador por IVA 2008, por deducirse de la cuota de IVA las cantidades incluidas en diferentes facturas referidos a unos supuestos trabajos a realizar por la entidad Pórtico Promociones, entre otras entidades, que no tuvieron lugar", y "no es posible derivar la responsabilidad de la sanción cuando el derivado ya ha sido sancionado por esa infracción grave" (FJ 5º).

Tercero. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito, fechado el 12 de diciembre de 2018, preparando recurso de casación.

2. En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas el artículo 180.2 (en la redacción aplicable *ratione temporis*, actualmente contenida en el artículo 180.1) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], en relación con los artículos 42.1.a), 194.1, 195.1 y 201.3 de la misma ley, particularmente en lo que concierne a la aplicación del principio *ne bis in ídem*.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 2 de enero de 2019, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, mediante auto de 9 de mayo de 2019, acordó admitirlo, apreciando que concurre en el mismo la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presentan ese interés es la siguiente:

"Determinar si cuando un contribuyente es sancionado por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículos 194.1 y 195.1 LGT), puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) LGT, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación agravada por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (apartados 1 y 3 del artículo 201 LGT), cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica, precisamente, el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo de los contribuyentes citados, cuya responsabilidad solidaria se deriva.

Particularmente, si esa doble represión es vulneradora del principio de no concurrencia de sanciones tributarias, proclamado en el artículo 180.2 (en la redacción vigente *ratione temporis*, hoy contenida en el artículo 180.1) LGT y si el principio *ne bis in idem* según ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional y por este Tribunal Supremo, consiente tal duplicidad".

Además, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: " el artículo 180.2 (en la redacción vigente *ratione temporis*, hoy contenida en el artículo 180.1) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en relación con los artículos 42.1.a), 194.1 , 195.1, así como los apartados 1 y 3 del artículo 201, todos ellos del mismo texto legal ".

Cuarto. Interposición del recurso de casación.

1. El abogado del Estado, en la representación que ostenta, interpuso el recurso de casación mediante escrito de 27 de mayo de 2019, que observa los requisitos legales.

2. Tras identificar como normas infringidas los artículos 42.1.a), 180.2, 194.1, 195.1 y 201, apartados 1 y 3, todos ellos de la LGT, recuerda (i) que a MERCURY HOUSE "se le habían impuesto sanciones por infracciones de los artículos 194.1 y 195.1 LGT", (ii) "que la ley califica estas infracciones como graves sin aplicar criterios de graduación y sin que en el tipo se haga referencia al empleo de facturas falsas por lo que su uso no es una circunstancia que [sea] determinante de la calificación", y que (iii), posteriormente, "por concurrir el presupuesto para la aplicación del art. 42.1.a) LGT, se le declara responsable de la sanción previamente impuesta a otra empresa relacionada, por la comisión de la infracción prevista en el art. 201.3 LGT" (pág. 6).

3. A continuación, subraya que, para fundamentar la estimación del recurso, la Sala de instancia invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2015 (RCUD núm. 3418/2013), que reafirma la naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT (extremo que no discute), y, "como consecuencia de esa declaración, examina el asunto desde la perspectiva del artículo 180.2 de la LGT, conforme al que una acción u omisión que se aplica como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia determinante de su calificación de grave o muy grave no puede ser sancionada independientemente" (págs. 6-7).

A su juicio, esa manera de proceder vulnera los preceptos mencionados y aplica erróneamente la doctrina de este Tribunal.

4. Con el fin de argumentar la anterior afirmación, parte de la doctrina general sobre el principio *ne bis in idem* recogida en la sentencia de esta Sala y Sección de 11 de abril de 2014 [RCUD núm. 164/2013 (Roj: STS 1561/2014 - ECLI: ES:TS:2014:1561)], FJ 6º, según la cual, dicho principio "presenta un aspecto material o sustantivo, que impide sancionar en más de una ocasión por un mismo hecho y con el mismo fundamento para evitar una reacción punitiva desproporcionada, y una vertiente procesal o formal que proscribe la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento" (pág. 9).

Y después de aseverar que en "el ámbito tributario ese principio tenía su reflejo en el art. 180.1 LGT que obligaba a la suspensión del procedimiento sancionador cuando los hechos se denunciaban ante la jurisdicción penal y regulaba el supuesto de reanudación", y que "[a]ctualmente la regla se recoge en el apartado 2 del art. 250 LGT, introducido por la Ley 34/2015" (pág. 9), concluye: (i) que "[e]n el presente caso puede admitirse que frente al recurrente en la instancia se han dirigido dos procedimientos de naturaleza sancionadora, uno por las infracciones tipificadas en los artículos 194 y 195 LGT y otro por la declaración de responsabilidad tributaria del art. 42.1.a) LGT, por cuanto existe una jurisprudencia consolidada sobre el carácter sancionador de este supuesto de responsabilidad" (pág. 9); (ii) que, no obstante lo anterior, la "existencia de esos procedimientos no ha vulnerado la garantía del *ne bis in idem* porque no existe identidad de hecho y fundamento", dado que, según el acuerdo de imposición de sanciones a MERCURY HOUSE, las "infracciones tipificadas en los art. 194 y 195 LGT no se cometen por la utilización de facturas falsas sino por presentar autoliquidaciones en las que se solicita indebidamente una devolución o se acreditan improcedentemente determinadas partidas o créditos tributarios a

compensar o deducir", de modo que "[l]os hechos se cometen como consecuencia de las autoliquidaciones tributarias presentadas, aunque para justificar las cantidades consignadas en las autoliquidaciones haya empleado facturas falsas" (pág. 10); (iii) "los hechos que se sancionan son distintos, faltando uno de los elementos para apreciar la vulneración del principio non bis in idem", pues, de un lado, "no se castiga en los artículos 194 y 195 LGT el empleo de facturas falsas sino el hecho de solicitar devoluciones indebidas o de acreditar partidas negativas a deducir o compensar", de forma que "[l]a infracción puede cometerse utilizando o no facturas falsas ya que es suficiente incluir en las autoliquidaciones datos que no responde a cuotas deducibles y solicitar, en su caso, la devolución", y, de otro lado, "los hechos tipificados en el art. 201 apartados 1 y 3 LGT consisten en la expedición de facturas con datos falsos o falseados" (pág. 11); (iv) "[t]ampoco el fundamento de las sanciones es el mismo porque los artículos 194 y 195 LGT regulan supuestos en los que se produce o se va a producir una disminución de los ingresos por tributos, esto es, se protege directamente el presupuesto público, mientras que el art. 201 LGT trata de garantizar el respeto a las obligaciones de facturación tal como se regulan en el ordenamiento tributario" (pág. 11); y (v) "[p]uede existir una relación entre ambos tipos de infracciones cuando la factura falsa se utiliza para justificar los importes consignados en la autoliquidación", circunstancia que "puede revelar que en algunos casos la infracción del art. 201 LGT tiene carácter instrumental respecto de otras infracciones, como las de los artículos 194 y 195 LGT, pero ni siempre será así, ni ello conduce a identificar el fundamento de unas y otras" (pág. 11).

5. Esa posible relación que permitiría calificar la infracción del artículo 201 LGT como instrumental conduce al abogado del Estado al examen de la cuestión desde el punto de vista del principio de absorción del artículo 180.2 LGT.

A este respecto, indica que, como afirma la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2015, citada por la Sala a quo, la norma del artículo 180.2 LGT -que "impide que una misma acción u omisión sea objeto de sanción si debe aplicarse como criterio de graduación de otra infracción o como circunstancia que determina la calificación de otra infracción como grave o muy grave"- "se refiere, por definición, "a conductas diversas: la sancionada y la instrumental que sirve para graduar o calificar aquella primera."" (pág. 12).

Si se trata de dos conductas distintas -se arguye-, "es preciso que concurra en una de ellas ese carácter instrumental a efectos de graduar o calificar la otra", para lo cual "es necesario que la normativa sancionadora así lo prevea, como sucede en el caso examinado por la STS 6-7-2015, pues la infracción por dejar de ingresar se califica de muy grave por el empleo de medios fraudulentos, entre los cuales el art. 184.3.b) LGT menciona la utilización de facturas falsas.- Sin embargo, en el presente caso, aunque en la práctica se han utilizado facturas falsas, desde el punto de vista normativo no existe una relación de instrumentalidad entre las infracciones concernidas": "el recurrente "derivado" fue sancionado por una conducta constitutiva de tres infracciones tributarias previstas en el artículo 195.1, primer párrafo (determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, en los tres primeros trimestres IVA 2008) y por una cuarta del artículo 194.1 (solicitar indebidamente devoluciones o compensaciones, correspondiente al último trimestre IVA 2008)". Por ello, "aunque puede parecer que existe esa relación, no es así y la sentencia de instancia ha aplicado incorrectamente la doctrina de la tan citada STS 6-7-2015" (pág. 12).

Efectivamente, por un lado, en "ambos casos las infracciones son consideradas "ex lege" como graves con lo que en su sanción no han podido considerarse como criterio de calificación (grave o muy grave) la emisión de facturas falsas o con datos falseados", sin que "los hechos tipificados en los artículos 194 y 195 LGT se refieran a la propia utilización de facturas falsas o solamente puedan cometerse empleando tales facturas"; y, por otro lado, "la utilización de facturas falsas no tiene entrada en la graduación de las sanciones contempladas en los artículos 194 y 195 LGT que no se refieren a la utilización de medios fraudulentos, a lo que cabe añadir de la resolución sancionadora se desprende que no se ha considerado ningún criterio para graduar las sanciones impuestas" (pág. 13).

En consecuencia, en opinión del abogado del Estado, "puede decirse no concurren en el presente caso los requisitos para la aplicación del principio de no concurrencia de sanciones en supuestos de derivación de responsabilidad solidaria en la sanción, establecido en el reiterado artículo 180.2 de la Ley General Tributaria y en la STS citada que lo interpreta y aplica" (pág. 13).

6. Efectuadas las anteriores reflexiones, el abogado del Estado solicita de esta Sala que fije la siguiente doctrina: "[u]n contribuyente sancionado por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículos 194.1 y 195.1 de la LGT), puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) de la LGT, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación agravada por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (apartados 1 y 3 del artículo 201 de la LGT)" (págs. 13-14).

7. Finalmente, el abogado del Estado solicita de la Sala que "se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos 42.1.a), 180.2, 194, 195 y 201 LGT", y que, "con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a derecho la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de diciembre de 2016 y los actos administrativos de los que trae causa" (pág. 14).

Quinto. Oposición al recurso de casación de la demandante en la instancia.

1. La representación de MERCURY HOUSE se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 19 de julio de 2019, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, antes de ofrecer las razones por las que considera que la sentencia impugnada es ajustada a Derecho, hace tres precisiones: en primer lugar, que parte, "a efectos meramente dialécticos", de que las facturas recibidas por MERCURY HOUSE de la deudora principal fueron falsas", sin perjuicio de que "ha sostenido y sostiene que la ejecución de obra documentada en dichas facturas fue real y efectiva, y conllevó el pago de las indicadas facturas, según se argumentó en vía económico-administrativa y ante la Audiencia Nacional, sin que por este órgano se entrara a valorar la cuestión fáctica sobre este particular"; en segundo lugar, que parte, "tal y como lo hace el recurrente y la propia sentencia recurrida, del carácter sancionador de la derivación de responsabilidad tributaria del art. 42.1.a) LGT"; y, en tercer lugar, que tanto en el procedimiento de instancia, como en la oposición al recurso de casación, invoca "la vulneración del principio general del non bis idem en materia sancionadora, no sólo una concreta plasmación del mismo en el precepto del art. 180.2 LGT vigente al tiempo de los hechos (actual 180.1), sin que, por su parte, la Administración demandada formulara oposición a la aplicación ni del precepto legal ni del principio general, limitándose a sostener la inadmisibilidad del recurso, o, subsidiariamente la retroacción de actuaciones a efectos de conformidad, para posible aplicación de la reducción del art. 188.3 LGT" (pág. 2).

2. Para la representación de la entidad demandante en la instancia es "evidente que la aplicación del principio general del non bis in idem en materia sancionadora tributaria, no se agota en la regla del artículo 180.2 LGT (actual 180.1), sino que dicho precepto legal contiene una concreta manifestación del indicado principio general", pudiendo "haber otros supuestos, como el enjuiciado en las presentes actuaciones, en el que la conducta de cooperar facilitando los datos para la creación por un tercero de la factura reputada falsa es meramente instrumental de la acreditación de las partidas deducibles derivadas de dichas facturas, por lo que esta última acción agotaría el dolo y el reproche del injusto fiscal cometido, y se vulneraría el non bis in idem en caso de que sancionara también por la citada cooperación, que es lo que ocurre al derivársele la responsabilidad a [su] mandante ex. art. 42.1.a) de la LGT de la sanción por la conducta del 201.3 LGT impuesta al obligado que emitió las facturas" (págs. 2-3). La "culpa o dolo del demandante -prosigue- "es todo y solo uno: si fuera cierto que las facturas de PÓRTICO PRODUCCIONES, S.L. son falsas y que MERCURY HOUSE, S.L. colaboró en su emisión, sólo tendría sentido dicha colaboración para poder deducir las facturas: no puede desligarse intelectualmente dicha supuesta colaboración en la emisión de facturas falsas con el fin de la emisión misma, que no es otro que el de su deducción por el receptor, ya sancionada por haberse decretado improcedente por la Inspección" (pág. 3). A su juicio, esto vendría confirmado por la fundamentación jurídica de la culpabilidad contenida en el acuerdo sancionador (FD 2º).

En este sentido, no considera razonable entender "que no se produce una reacción punitiva desproporcionada al sancionar de forma diferenciada la cooperación en la confección de las facturas falsas y la subsiguiente presentación de autoliquidaciones en las que se consignan improcedentemente las cantidades derivadas de esas facturas falsas", por lo que estima, "sin necesidad de descender a la aplicación al caso del principio de absorción regulado en el artículo 180 LGT", que "el fallo de la sentencia anulatorio [de] la derivación por vulneración del non bis in idem es perfectamente ajustado a Derecho, porque difícilmente se puede desligar la deducción de cuotas basadas en facturas falsas de la colaboración en la confección de esas facturas por un tercero" (págs. 3-4).

3. Por otro lado, discrepa de la afirmación, para negar la concurrencia de los requisitos del non bis in idem, de "que el fundamento de ambas sanciones no es el mismo porque los artículos 194 y 195 LGT regulan supuestos en los que se produce o se va a producir una disminución de los ingresos por tributos, estos es, se protege directamente el presupuesto público, mientras que el art. 201 trata de garantizar el respeto a las obligaciones de facturación como se regulan en el ordenamiento tributario". Y discrepa porque considera "que el fundamento de ambas sanciones no es tan disímil como se plantea de contrario: se está protegiendo en ambos casos -se afirma- el presupuesto público frente a lesiones meramente potenciales", "[d]e un lado, porque los arts. 194 y 195 LGT no contemplan que se llegue a producir disminución de los ingresos por tributos, sino solo que se hayan realizado conductas que pueden potencialmente disminuir dichos ingresos", y, de otro lado, "porque, en puridad, el mero incumplimiento de las obligaciones de facturación da lugar a infracciones de mucho menor calado: las contempladas en el número 2 del art. 201 LGT, y que fijan la sanción en un 1% y un 2% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción" (pág. 4). "Sin embargo, el salto cuantitativo previsto

en el número 3 del art. 201 LGT, que fija la sanción en nada menos que en el 75% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, respondería también a un cambio cualitativo, a una causa distinta del mero incumplimiento de las obligaciones de facturación, y es que las citadas facturas o documentos falsos o falseados pueden ser usados por sus receptores para justificar una menor tributación, un perjuicio del presupuesto público. Dicho en otros términos, la generación de facturas falsas en beneficio de la hacienda pública, o sin un potencial lesivo para ésta, difícilmente se sancionaría con un mínimo del 75% de su importe, que podría ser del 150% según el art. 201.5 LGT. La intensidad de dicha sanción conecta necesariamente con la protección del crédito tributario" (pág. 5). De ahí que se insista "en la inescindible relación entre la deducción de cuotas basadas en facturas falsas y la colaboración en la confección de las facturas por un tercero, y en el agotamiento del dolo en la deducción, para sostener que es ajustada a Derecho la sentencia recurrida, en tanto considera que en aplicación del principio del non bis in idem no es posible derivar la responsabilidad de la sanción cuando el derivado ya ha sido sancionado por la infracción grave del 194 y del 195 LGT" (pág. 5).

4. Por último, se argumenta que la doctrina que se pretende fijar por el recurrente conduciría "a un resultado absurdo: no habría responsabilidad solidaria ex art. 42.1.a) de la LGT respecto de la sanción impuesta a otro obligado por la infracción muy grave del art. 201.3 de la LGT, si quien recibió y usó las facturas falsas llegó a obtener indebidamente una devolución o dejó de ingresar cantidades en la hacienda; pero sí habría lugar a dicha responsabilidad si quien recibió y usó las facturas falsas no obtuvo la devolución indebida (se limitó a solicitarla) ni dejó de ingresar cantidad alguna (limitándose a acreditar partidas negativas)" (pág. 5). Pues "si el sujeto receptor de facturas falsas llega a obtener indebidamente la devolución de cuotas dimanantes de dichas facturas falsas, o deja de ingresar cuotas en base a dichas facturas, y es sancionado por ello, su conducta sería calificada, en todo caso, como grave o muy grave por haber empleado facturas falsas, en aplicación de lo previsto en los arts. 193 y 191 LGT. En ambos preceptos se indica que la infracción será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento. Y en ambos la infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.- En tales casos, los del 191 y 193 de la LGT, al servir el empleo de facturas falsas como criterio para calificar la infracción como grave o muy grave, la aplicación del 180.2 LGT (actual 180.1) evitaría que el contribuyente que cometió dichas infracciones graves o muy graves responda solidariamente de la infracción del 201.3 LGT cometida por el emisor de las facturas" (pág. 6).

Sin embargo, y aquí radicaría el absurdo, "la doctrina pretendida vendría a consagrar que, si no llega a consumarse la lesión patrimonial de la hacienda pública, porque no llega a producirse la devolución solicitada en base a facturas falsas (art. 195), o porque se trata de una mera acreditación de partidas negativas basadas en facturas falsas (art. 194), el sujeto que recibió las facturas que dedujo improcedentemente sí puede ser declarado responsable solidario de la infracción del 201.3 LGT cometida por el emisor de las facturas. Y ello porque los artículos 194 y 195 LGT reputan en todo caso graves las citadas conductas, sin que el empleo de facturas falsas sea un criterio de calificación de la infracción o de graduación de la sanción, por lo que dejaría de aplicarse el principio de absorción del artículo 180" (pág. 6).

En definitiva, concluye la representación de MERCURY HOUSE que "si se acoge la doctrina pretendida por el recurrente, desde el punto de vista del non bis in idem se haría de mejor condición a aquel obligado tributario que, usando en su autoliquidación facturas falsas en cuya confección ha cooperado, logra obtener una devolución o deja de ingresar cuotas, respecto de aquel otro obligado que, aunque haya usado en su autoliquidación facturas falsas emitidas con su cooperación, no llega a obtener devolución alguna ni deja de ingresar cantidades al fisco" (pág. 6).

Lo anterior carecería de sentido, razón por la cual se estima que no puede acogerse "la pretensión de fijación de doctrina formulada de adverso, debiendo prevalecer el principio general de non bis in idem a los efectos de una eventual declaración de responsabilidad ex 42.1.a) LGT por cooperar en la emisión de facturas falsas, también en los supuestos en que al sujeto haya sido sancionado por las infracciones del 194 y 195 LGT, y no solo en los casos de infracciones del 191 o del 193 LGT" (págs. 6-7).

5. En atención a lo expuesto, se acaba pidiendo a esta Sala que "dicte sentencia en que acuerde no haber lugar a la casación solicitada de adverso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente" (pág. 7).

Sexto. Vista pública, deliberación y cambio de ponente.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda consideró necesaria la celebración de vista pública, que quedó fijada para el 4 de febrero de 2020 a las 10.20 horas, lo que se hizo constar en providencia de 28 de octubre de 2019. Ese día se celebró la vista pública acordada y, a continuación, se comenzó la deliberación, que se prolongó varias sesiones, las últimas, por los medios tecnológicos disponibles

por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19, procediéndose finalmente a la votación y fallo del recurso el día 21 de julio, con el resultado que se expresará a continuación.

El Excmo. Sr. don Francisco José Navarro Sanchís renunció a la ponencia al haber quedado su criterio en minoría, designándose como nuevo ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguillo Avilés.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.*

1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sección Séptima de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional impugnada en casación por la Administración General del Estado, es o no conforme a Derecho al concluir, partiendo de que resulta aplicable el criterio contenido en nuestra sentencia de 6 de julio de 2015 (RCUD núm. 3418/2013), que no se puede, al amparo del artículo 42.1.a) LGT, derivar la responsabilidad solidaria a MERCURY HOUSE por ser causante o colaboradora activa en la realización de la infracción del artículo 201, apartados 1 y 3, LGT, cometida por la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES, correspondiente al IVA, ejercicio 2008, con el siguiente razonamiento: (i) la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT tiene naturaleza sancionadora (FJ 4º); (ii) por tanto, opera aquí la prohibición de bis in idem, así como la previsión del artículo 180.2 LGT, manifestación del principio de no concurrencia de sanciones (FJ 4º); (iii) a tenor de la mencionada sentencia de 6 de julio de 2015, la "derivación de responsabilidad solidaria en el pago de la sanción impuesta por una infracción consistente en la emisión de una factura falsa o con datos falseados a quien colaboró activamente en su realización cuando dicho colaborador ha sido también sancionado, como autor de una infracción muy grave, por haber utilizado esa factura en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias dando lugar a que deje de ingresar, en todo o en parte, la deuda tributaria o a que obtenga indebidamente devoluciones", desconoce el artículo 180.2 LGT al sancionar "separadamente una conducta que ha servido para graduar otra o para calificarla como grave o muy grave"; (iv) aquí "estamos ante supuestos cuasi idénticos", pues "[l]a actora, según se desprende del expediente administrativo, fue objeto de acuerdo sancionador por IVA 2008, por deducirse de la cuota de IVA las cantidades incluidas en diferentes facturas referidos a unos supuestos trabajos a realizar por la entidad Pórtico Promociones, entre otras entidades, que no tuvieron lugar", y "no es posible derivar la responsabilidad de la sanción cuando el derivado ya ha sido sancionado por esa infracción grave" (FJ 5º).

2. Recordemos que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de 9 de mayo de 2019, es la que reproducimos a continuación:

"Determinar si cuando un contribuyente es sancionado por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículos 194.1 y 195.1 LGT), puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) LGT, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación agravada por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (apartados 1 y 3 del artículo 201 LGT), cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica, precisamente, el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo de los contribuyentes citados, cuya responsabilidad solidaria se deriva.

Particularmente, si esa doble represión es vulneradora del principio de no concurrencia de sanciones tributarias, proclamado en el artículo 180.2 (en la redacción vigente racione temporis, hoy contenida en el artículo 180.1) LGT y si el principio ne bis in idem según ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional y por este Tribunal Supremo, consiente tal duplicidad".

Por otro lado, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 180.2 (en la redacción vigente racione temporis, hoy contenida en el artículo 180.1) de la LGT, en relación con los artículos 42.1.a), 194.1, 195.1, así como los apartados 1 y 3 del artículo 201, todos ellos del mismo texto legal.

3. Contiene, además, el auto de admisión una afirmación de interés, que hacemos nuestra: " 2.1. La sentencia de esta Sala de 6 de julio de 2015 (casación para la unificación de doctrina 3418/2013, ES:TS:2015:3318), citada en la de instancia, se refiere al principio ne bis in idem en relación, por un lado, con la derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de la sanción impuesta por haberse cometido una infracción del artículo 201 LGT (incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación), agravada por la expedición de

facturas falsas o falseadas; y, por otro lado, a una sanción impuesta por infringir el artículo 191 LGT , calificada como muy grave por el uso de medios fraudulentos (facturas falsas o falseadas)".- "2.2. Sin embargo, en el caso de autos, el denunciado bis in idem debe ponerse en relación, por un lado, con una sanción impuesta por infracción del artículo 201 LGT (incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación), agravada por la expedición de facturas falsas o falseadas; y, por otro lado, sanciones impuestas a la aquí recurrente por infracción de los artículos 194.1 y 195.1 LGT , en los que el uso de facturas falsas o falseadas no constituye criterio de agravación de la responsabilidad del sujeto pasivo".- "2.3. Como resulta de lo expuesto, no pueden entenderse idénticos los hechos concurrentes en la sentencia ahora impugnada y los determinantes de la mencionada sentencia de 6 de julio de 2015 -pues las infracciones apreciadas en uno y otro caso son distintas-, de manera que las consecuencias jurídicas derivadas no tienen por qué ser necesariamente iguales en ambos supuestos" (RJ 4º, 2).

4. En la medida en que la cuestión propuesta resulta perfectamente coherente con el caso enjuiciado, las alegaciones de las partes y la fundamentación jurídica y razón de decidir de la sentencia impugnada, pasamos a resolverla sin más dilaciones.

Segundo. *La doctrina del Tribunal Constitucional en relación con la vertiente material del non bis in idem y los conceptos de concurso aparente de normas y concurso de delitos presentes en la jurisprudencia dictada por la Sala Segunda de este Tribunal (una síntesis obligada).*

1. Para dar respuesta a la cuestión planteada hay que partir, necesariamente, de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en relación con la denominada vertiente material del principio non bis in idem.

Sobre este particular ha señalado repetidamente el máximo intérprete de nuestra Constitución, con carácter general, que por " lo que respecta a la vulneración del derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE), desde la perspectiva del principio non bis in idem, hay que destacar que es doctrina constitucional reiterada que (...) en su vertiente material este principio impide que un mismo sujeto sea sancionado en más de una ocasión con el mismo fundamento y por los mismos hechos, toda vez que ello supondría una reacción punitiva desproporcionada que haría quebrar, además, la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones" [STC 1/2020, de 14 de enero, FJ 8 b), que cita expresamente las previas SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 5; y 91/2009, de 20 de abril, FJ 6]].

Y en relación, específicamente, con una supuesta vulneración de la vertiente material del non bis in idem por la aplicación concurrente de tipos infractores a los hechos llevados a cabo por el recurrente - supuesto que, en última instancia, es el que aquí nos ocupa- ha puesto de relieve, asimismo, el Tribunal Constitucional que no se vulnera el non bis in idem en los casos en los que existiendo un concurso de delitos -y no un concurso aparente de normas o de leyes- la acción delictiva se proyecta sobre dos bienes jurídicos distintos. Concretamente, ha explicado: " En el presente caso, tal como también se concluyó en la STC 91/2009 , en que se discutía la vulneración del non bis in idem en un supuesto muy semejante al ahora planteado, hay que descartar la infracción del art. 25.1 CE , desde esta perspectiva, ya que la cuestión acerca de si la aplicación conjunta de los delitos por los que han sido condenados los demandantes configura un concurso de normas o de delitos ha recibido una específica argumentación en las resoluciones impugnadas, que concluye que en el presente caso la regla a aplicar es la del concurso ideal, fundando tal conclusión en que la acción delictiva se proyecta sobre dos bienes jurídicos distintos: el delito de desórdenes públicos atentaría contra la paz pública o el orden público mientras que el delito de impedir el derecho de reunión protegería el ejercicio legítimo de este derecho fundamental, de forma que el delito de desórdenes públicos no exige que se impida la celebración de una reunión y el delito de impedir el derecho de reunión tampoco exige que esa conducta se efectúe mediante una alteración de la paz y el orden público. De ese modo -concluye afirmando el Tribunal-, la aplicación de ambos tipos delictivos en concurso ideal se justifica desde una perspectiva constitucional en que cada uno de ellos responde a un distinto fundamento, pues son diversos los intereses que cada precepto aspira a proteger. Por tanto, no concurriendo la triple identidad que presupone la infracción del principio non bis in idem, debe concluirse que la resolución judicial de casación no ha vulnerado el derecho a la legalidad penal " [STC 1/2020, de 14 de enero, FJ 8 b); el énfasis es nuestro].

2. A mayor abundamiento, en relación con los conceptos de concurso aparente de normas y concurso de delitos, constituye doctrina reiterada de la Sala de lo Penal de este Tribunal, extractada en la reciente sentencia de 4 de febrero de 2020 (Roj: STS 204/2020; ECLI: ES:TS:2020:204), que:

" El concurso aparente de normas tiene lugar cuando una única acción con relevancia penal -real o material- aparece tipificada aparentemente en varios preceptos del Código, si bien uno de ellos es capaz de recoger toda la antijuricidad del comportamiento, de manera que la aplicación de todas las normas con previsión sancionadora supondría quebrantar el tradicional principio del "non bis in idem". Un concurso de normas que difiere del concurso ideal de delitos en que, este, partiendo también de una unidad de hecho, acontece cuando no

se excluyen entre sí los distintos preceptos punitivos que lo contemplan (SSTS 1182/2006, de 29 de noviembre o, la ya citada 1323/09, de 30 de diciembre); y del concurso real de delitos, que concurre cuando existe una pluralidad de hechos y cada uno de ellos está tutelado por un precepto penal diferente, pero con una significación antijurídica no coincidente, de modo que para responder al diverso contenido del injusto de los hechos, deben ser aplicadas las diversas normas que resultan de referencia.

En definitiva, y siguiendo nuestra sentencia 379/2011, de 19 de mayo , "cuando los hechos delictivos encajan en dos disposiciones penales y no es necesario aplicar las dos para abarcar la total antijuricidad del suceso, nos hallamos ante un concurso de normas a resolver por lo regulado en el art. 8 del Código Penal ", y, concretamente en este caso, por su regla 3.^a, que recoge el criterio de la absorción, a aplicar cuando el precepto penal más amplio consume a otro más simple. En todo caso, y como decíamos en esa misma sentencia: " la consunción de una norma sólo puede admitirse cuando "ninguna parte injusta del hecho" queda sin respuesta penal, debiendo acudirse en otro caso al concurso de delitos" " (FD 4; el énfasis es nuestro).

Y, en el mismo sentido, ha afirmado, asimismo, la Segunda de este Tribunal, en sentencia de 19 de mayo de 2011 (ECLI: ES:TS:2011:3102), lo que transcribimos a continuación:

" En cuanto a la aplicación del art. 8.3 CP , este precepto recoge la formula *lex consumens derogat legi consumptae*, lo que significa que el supuesto material de la infracción más grave acoge en sí supuestos menores que se sitúan respecto de ella en una relación cuantitativa de inferioridad -como el homicidio que absorbe las lesiones producidas para causarlo y lo mismo con respecto a los actos preparativos y ejecutivos previos a la consumación.- En la diferenciación entre el concurso de Leyes y el de delitos real (art. 73) o ideal (art. 77) esta Sala Segunda ha declarado que: "si, ante una determinada conducta punible, su total significación antijurídica queda cubierta mediante la aplicación de una sola norma penal, nos encontramos ante un concurso de normas; pero si es necesario acudir conjuntamente a las dos para abarcar la total ilicitud del hecho, estamos ante un concurso de delitos, (SSTS. 887/2004 de 6.7 , 722/2005 de 6.6 , 671/2006 de 21.6 , 900/2006 de 12.9). En definitiva, cuando los hechos delictivos encajen en dos disposiciones penales y no es necesario aplicar las dos para abarcar la total antijuricidad del suceso, nos hallamos ante un concurso de normas a resolver por lo regulado en el art. 8 CP , concretamente en este caso por la regla 3.^a que recoge el criterio de la absorción, a aplicar cuando el precepto penal más amplio consume a otro más simple. Pero la consunción de una norma sólo puede admitirse cuando "ninguna parte injusta del hecho" queda sin respuesta penal, debiendo acudirse en otro caso al concurso de delitos" (FD 5).

Tercero. *Los conceptos de "concurso aparente de normas" y "concurso de delitos" acuñados en el ámbito penal resultan, asimismo, aplicables al Derecho tributario sancionador.*

1. Las afirmaciones que acabamos de reproducir de nuestra Sala Segunda se efectúan, ciertamente, en el ámbito penal, pero no es dudoso que resultan, asimismo, de aplicación en el seno del Derecho administrativo sancionador general y del Derecho tributario sancionador, en particular. Y es que, una cosa son las garantías penales de los arts. 24.2 y 25.1 CE que, desde la STC 18/1981, de 8 de junio, el máximo intérprete de nuestra Constitución ha venido declarando aplicables "con ciertos matices" o "modulaciones" al Derecho administrativo sancionador, y otra muy distinta (aunque algunas de ellas se orienten a evitar la vulneración del non bis in idem en su vertiente material) las técnicas hermenéuticas o criterios de interpretación aplicables para determinar el precepto o los preceptos penales aplicables en el ejercicio del ius puniendi por parte del Estado (ya sea la jurisdicción penal o la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora específica), cuya elaboración más depurada corresponde a la doctrina penalista y a la Sala Segunda de este Tribunal y que esta misma Sección ha declarado ya -y lo ha hecho expresamente y sin ambages- que son de aplicación al Derecho tributario sancionador.

2. A favor, específicamente, de la aplicación al Derecho tributario sancionador del precepto del Código Penal que establece los criterios para resolver los denominados conflictos o concursos aparentes de normas o leyes se ha pronunciado esta Sección en la sentencia de 22 de septiembre de 2011 (Roj: STS 5949/2011; ECLI: ES:TS:2011:5949): " Conviene aclarar -explicamos- que la circunstancia de que tales reglas se contengan en un precepto del CP y que la LGT no efectúe una expresa remisión al mismo no implica, sin embargo, que no deban emplearse en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador, dado que el referido art. 8 del CP no viene más que a recoger criterios de interpretación para determinar la Ley o precepto legal aplicable que ya venían siendo asumidos por la doctrina penalista y aplicados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo" [FD 5 A)].

Cuarto. *Las cuestiones a dirimir para dar respuesta a la cuestión casacional objetiva (planteamiento).*

1. Para dilucidar, por tanto, si la aplicación concurrente de tipos infractores -o, como es el caso que nos ocupa, si la derivación de responsabilidad ex art. 42.1.a) LGT en el pago de la sanción impuesta por la emisión de una factura falsa o con datos falseados a la persona que ya fue sancionada por utilizarla en la comisión de las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT-, resulta contraria a la vertiente material del non bis in idem debemos dirimir si en el presente caso estamos ante un concurso aparente de normas o de leyes o ante un concurso de delitos y, en última instancia, si las acciones llevadas a cabo por la entidad MERCURY HOUSE se proyectan sobre un mismo bien jurídico o sobre dos bienes jurídicos distintos de manera que, en el primer caso, con la subsunción exclusiva de los hechos llevados a cabo por la entidad en los tipos de los arts. 194.1 y 195.1 LGT "ninguna parte injusta del hecho" queda sin respuesta sancionadora y, en el segundo caso, en el que no se produce este efecto, debemos acudir a la figura del concurso ideal medial- de infracciones.

2. Si consideráramos que en el supuesto que se somete a nuestra consideración existe un concurso aparente de normas o leyes entre los tipos infractores de los arts. 194. 1 y 195. 1 LGT y del art. 201. 3 LGT a resolver - ex art. 8.3 del Código Penal- aplicando el principio de consunción o absorción, habríamos de concluir, en efecto, que la derivación de responsabilidad solidaria [art. 42.1.a) LGT] en el pago de la sanción impuesta por la emisión de una factura falsa o con datos falseados a la entidad MERCURY HOUSE, que ya fue sancionada por utilizarla en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dando lugar a las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT, comporta una vulneración de la vertiente material del non bis in idem contraria al art. 25.1 CE.

Ahora bien, para alcanzar esta conclusión deberíamos compartir -de lo contrario, nos estaríamos apartando de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en relación con el art. 25.1 CE y de la jurisprudencia que, reiteradamente, ha venido dictando la Sala Segunda de este Tribunal- los siguientes postulados: (a) en primer lugar, que las infracciones establecidas, de una parte, en los arts. 194.1 y 195.1 LGT y, de otra, en el art. 201.3 LGT, se proyectan sobre un mismo bien jurídico;(b) en segundo lugar, tal y como viene reclamando la Sala de lo Penal de este Tribunal para apreciar la existencia de un concurso aparente de normas, que "ninguna parte injusta del hecho" tipificado y sancionado en el art. 201.3 LGT queda sin respuesta sancionadora castigando exclusivamente al obligado tributario por la comisión de las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT ; y (c) en tercer lugar, en fin, que cuando la expedición -o la participación en la expedición- de facturas con datos falsos o falseados se erige en instrumento o medio para cometer las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT (esto es, la solicitud indebida de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, sin que las devoluciones se hayan obtenido; o la determinación o acreditación improcedente de 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), estos últimos tipos infractores absorben o consumen íntegramente el ilícito de falsedad documental tipificado en el art. 201.3 LGT .

3. Pues bien, pese a que, a priori, no parezcan descabelladas, ninguna de las afirmaciones anteriores puede compartirse [y, de hecho, no las comparte la Sala de lo Penal de este Tribunal cuando ha tenido que pronunciarse sobre un supuesto muy similar al que aquí enjuicamos; en particular, en los casos de concurrencia del delito de falsedad documental del art. 392 CP (por expedición de facturas falsas) con el delito fiscal tipificado en el art. 305 CP]. Y no pueden admitirse por las razones que pasamos a exponer a continuación.

Quinto. *Los tipos infractores previstos, de una parte, en los arts. 194.1 y 195.1 LGT , y, de otra parte, en el art. 201.3 LGT , se proyectan -directa o inmediatamente- sobre dos bienes jurídicos distintos.*

1. Aunque en el caso que se somete a nuestra consideración -y en otros muchos-, la participación en la expedición de facturas con datos falsos o falseados se erige en instrumento o medio para cometer las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT (circunstancia esta que -lo adelantamos ya- también se requiere para apreciar la existencia de un concurso ideal medial de infracciones), los tipos infractores consistentes, de una parte, en la solicitud indebida de devoluciones sin que lleguen a obtenerse (art. 194.1 LGT) y la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras (art. 195.1, párrafo 1º, LGT), y, de otra parte, en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (art. 201.3 LGT), se proyectan sobre dos bienes jurídicos distintos.

2. Para una correcta exégesis del bis in idem en su vertiente material resulta capital partir de la diferencia existente entre los bienes jurídicos directa e inmediatamente tutelados por los distintos tipos infractores previstos en los arts. 191 a 206 bis LGT y el bien jurídico que mediata o indirectamente tienden a tutelar. Es evidente que todo el sistema sancionador tributario obedece a la salvaguarda del deber de contribuir de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de los obligados tributarios (art. 31.1 CE). Igual sucede -mediatamente tutelan un mismo bien jurídico- con los tipos delictivos que se incardinan en un mismo Título del Código Penal.

Ahora bien, es asimismo incuestionable que cada tipo delictivo -en nuestro caso, cada infracción tributaria- persigue, además, la tutela de un bien jurídico directo o inmediato (ligado, eso sí, al comúnmente denominado interés fiscal). De lo contrario, ni tendría sentido aplicar más de un tipo infractor, ni tendrían cabida en la LGT previsiones como las contenidas en el vigente art. 180.2 LGT y, más específicamente, la declaración de compatibilidad de infracciones y sanciones que este precepto realiza ad exemplum. Resulta, así, posible afirmar, por ejemplo, que mientras que las infracciones de los arts. 191, 192, y 193 de la LGT tienen por finalidad la protección directa del interés patrimonial de la Hacienda Pública, otros comportamientos resultan tipificados y sancionados por entrañar actuaciones falsarias o mendaces que alteran la realidad jurídica de forma perjudicial para la Administración tributaria (arts. 200, 201 y 202 LGT), o, en fin, que existen tipos que salvaguardan directamente el correcto ejercicio por parte de la Administración de las potestades de comprobación e investigación tributaria y sancionan, en consecuencia, su dilación o entorpecimiento (art. 203 LGT).

3. Esto sentado, y centrándonos específicamente en el caso concreto que nos ocupa, pese a que los injustos típicos recogidos en los arts. 194.1, 195.1 y 201.3 de la LGT consisten -al igual que todos los previstos en el Capítulo III del Título IV de la LGT- en el incumplimiento de obligaciones tributarias y se orientan, en última instancia, a la salvaguarda (bien jurídico mediato o indirecto) del deber de contribuir a la sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31.1 CE, las dos primeras infracciones se inscriben en lo que la doctrina tributarista ha venido calificando de tipos infractores "de peligro" (los comportamientos tipificados no causan un perjuicio económico directo o inmediato, pero podrían haberlo causado si no se hubiera producido una intervención de la Administración tendente a corregirlo) y protegen directamente (bien jurídico inmediato o directo) el interés patrimonial de la Hacienda Pública. El tipo infractor previsto en el art. 201.3 LGT, en cambio, sanciona una falsedad documental y, como sucede con todas las conductas que tienen en común atacar los símbolos de representación de las relaciones jurídicas y económicas de una sociedad, encuentra su razón de ser (bien jurídico directamente protegido por el ilícito tributario) en la necesidad de proteger la fe y la seguridad en el tráfico jurídico, evitando que tengan acceso a la vida civil o mercantil elementos probatorios falsos que puedan alterar la realidad jurídica de forma perjudicial para la Administración tributaria y dificultando, asimismo, las actuaciones de comprobación e investigación que llevan a cabo sus actuarios en aras de la protección del interés fiscal.

4. En este sentido se pronunció nuestro Tribunal Constitucional en la STC 146/2015, de 25 de junio, en la que en la resolución de un recurso de amparo interpuesto por una supuesta vulneración del derecho a la legalidad penal y sancionadora (art. 25.1 CE), el Pleno de dicho órgano aludió -y lo hizo expresamente- al bien jurídico protegido por el tipo infractor del artículo 201 LGT en los siguientes términos: " desde un punto de vista metodológico, el hecho de atribuir el incumplimiento de la obligación de facturar, a los efectos de subsumir esa conducta en el tipo infractor del art. 201 LGT, a quien se le niega con carácter previo la realidad de las operaciones facturadas, no incurre en quiebra lógica. Resulta lógico entender que el bien jurídico protegido que subyace al tipo infractor citado reside en la correcta información de la realidad de las transacciones económicas a través de la documentación fidedigna que se dirige a la administración tributaria. Información necesaria para que la administración referida pueda cumplir adecuadamente su función de gestión de los diferentes tributos. Por ello, si las obligaciones de veracidad en la emisión de las facturas, en cuanto a los datos económicos relevantes, requieren que la información refleje fielmente la realidad de lo que se documenta, no puede considerarse incoherente concluir que quien emite una factura falsa por falta de correspondencia total con la realidad, incumple asimismo aquella obligación de fidelidad a la verdad de los datos contenidos en aquella factura. La subsunción en el tipo infractor del art. 201.1 de la conducta consistente en simular haber llevado a cabo concretas operaciones económicas, totalmente ficticias, afecta de lleno a ese legítimo interés de la Administración pública que tutela el citado precepto, cifrado en el deber de los obligados tributarios de suministrarle información veraz a efectos de la correcta gestión de los tributos correspondientes" (FJ 3). Y, en idénticos términos, volvió a pronunciarse la Sala Primera del Tribunal Constitucional en la posterior STC 150/2015, de 6 de julio, FJ 3.

Asimismo, son numerosos los pronunciamientos de la Sala Segunda de este Tribunal en los que, en relación con los delitos de falsedad documental previstos en los artículos 390 y 392 CP, se afirma lo que transcribimos a continuación: a " este respecto, y en cuanto al bien jurídico protegido, ha reiterado esta Sala en ocasiones precedentes que la incriminación de las conductas falsarias encuentra su razón de ser en la necesidad de proteger la fe pública y la seguridad en el tráfico jurídico, evitando que tengan acceso a la vida civil y mercantil documentos probatorios falsos que puedan alterar la realidad jurídica de forma perjudicial para las partes afectadas (SSTS núm. 349/2003, de 3 de marzo ; 845/2007, de 31 de octubre ; 1028/2007, de 11 de diciembre ; 377/2009, de 24 de febrero ; y 165/2010, de 18 de febrero, entre otras).- Y también se ha establecido, contemplando el bien jurídico desde una perspectiva funcional, que al examinar la modificación, variación o mendacidad del contenido de un documento, han de tenerse presentes las funciones que constituyen su razón de ser, atendiendo sobre todo a la función probatoria, en cuanto el documento se ha creado para acreditar o probar algo, y a la función garantizadora, en cuanto sirve para asegurar que la persona identificada en el documento es la misma que ha realizado las manifestaciones que se le atribuyen en el propio documento (SSTS 1561/2002, de 24

de septiembre ; núm. 845/2007, de 31 de octubre ; y 165/2010, de 18 de febrero , entre otras)" [STS de 25 de abril de 2013, FD 8 (ECLI: ES:TS:2013:2089)]. Y reproducen también esta doctrina las posteriores SSTs de 28 de octubre de 2016, FD 2 (ECLI: ES:TS:2016:4738); y de 1 de febrero de 2017, FD 2 (ECLI: ES:TS:2017:318), entre otras.

Sexto. *Existe una "parte injusta del hecho" tipificado y sancionado en el art. 201.3 LGT que queda sin respuesta sancionadora castigando exclusivamente por la comisión de las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT .*

1. Siendo distintos los bienes jurídicos directamente o inmediatamente tutelados por los ilícitos tributarios que examinamos, no puede afirmarse que las conductas de los obligados tributarios consistentes en la solicitud indebida de devoluciones sin que lleguen a obtenerse y/o la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios absorban o consuman íntegramente el ilícito de falsedad documental tipificado en el art. 201.3 LGT, de manera que pueda concluirse -y pueda hacerse de manera indubitada, tal y como reclama la Sala Segunda de este Tribunal para apreciar la concurrencia de un concurso de normas a resolver por consunción- que "ninguna parte injusta del hecho" tipificado y sancionado en el art. 201.3 LGT queda sin respuesta sancionadora castigando exclusivamente por la comisión de las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT.

2. Constituye buena prueba de que las conductas tipificadas en los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT no consumen íntegramente el ilícito sancionado en el art. 201.3 LGT, el hecho de que, extrapolarlo mutatis mutandis la argumentación efectuada por el máximo intérprete de nuestra Constitución en la STC 1/2020, de 14 de enero, FJ 8 b), supra citada, la expedición de facturas con datos falsos o falseados a que se refiere el art. 201.3 LGT no exige que los datos falsos o falseados así documentados se hagan constar en una autoliquidación en la que se produzcan los resultados sancionados en los arts. 194.1 y 195 de la LGT, y estos últimos injustos típicos pueden cometerse sin que medien facturas falsas.

Concretamente, v. gr., el tipo del art. 194.1 LGT puede llevarse a cabo mediante la mera omisión de datos relevantes (de hecho, así lo prevé expresamente el precepto, que establece que constituye infracción tributaria "solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones"), y la infracción del art. 195.1 LGT puede efectuarse "determinando" -no "acreditando", y, en consecuencia, sin soporte documental alguno que lo justifique-improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras.

El art. 194.1 LGT, tipifica, en efecto, "solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones (...)", igual que el art. 195.1 LGT señala que constituye infracción tributaria "determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios" (esto es, hacer constar en la autoliquidación dichas partidas o créditos contando -"acreditar"- o no -"determinar"- con un soporte documental que las avale). Pero ni en un precepto ni en otro se incluye -ni, en consecuencia, se sanciona- el desvalor adicional que conlleva la connivencia con un tercero para expedir un documento con datos o falseados en el que se simulen unos hechos que no han tenido lugar (art. 201.3 LGT). El art. 194.1 LGT se limita a explicitar, en cumplimiento del mandato de lex certa contenido en el art. 25.1 CE, la omisión -"omisión de datos relevantes"- y la acción típica -"la inclusión de datos falsos"- que puede dar lugar al resultado sancionado: la solicitud indebida de una devolución sin que llegue a obtenerse. En modo alguno ello significa que la conducta falsaria preparatoria -y el mayor desvalor que representa- quede consumida en el tipo del art. 194.1 LGT. Y lo mismo puede decirse del tipo infractor previsto en el art. 195.1, párrafo 1º, LGT, que establece dos formas activas de realización del tipo -la "determinación" y la "acreditación" de partidas o créditos tributarios-, pero que tampoco incorpora en su tipificación el desvalor adicional de un medio ilícito empleado para cometerlo.

3. Sí así fuera, el art. 194.1 LGT -y lo mismo sucedería con el art. 195.1 LGT- estaría sancionando por igual conductas desigualmente reprobables, pues es obvio que no es lo mismo omitir datos en una autoliquidación -comportamiento que puede tener lugar por un mero olvido sancionable- que incluir datos falsos que puedan acreditarse mediante facturas falsas en cuya elaboración ha participado previa e intencionadamente el sujeto infractor. Y es que, ni en la tipificación del art. 194.1 LGT, ni en la del art. 195.1, párrafo 1º, LGT, se exige, en todo caso, el empleo de una falsedad instrumental de carácter documental.

4. Como argumento a fortiori en esta misma línea argumental podría esgrimirse también que la acción que se tipifica en el art. 201.3 LGT es la "expedición" de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, mientras que el comportamiento por el que hipotéticamente habría resultado sancionada la entidad MERCURY HOUSE consistiría en la utilización de dichas facturas para cometer las infracciones previstas en los

arts. 194.1 y 195.1 LGT, argumento este que corrobora, asimismo, la conclusión de que es factible la derivación de responsabilidad solidaria ex art. 42.1.a) LGT por la participación en los hechos descritos en el art. 201.3 LGT sin incurrir en vulneración del non bis in idem material.

Séptimo. *La realización dolosa de los tipos de los arts. 194.1 y 195.1 LGT, apreciada por la Administración tributaria en la falsedad documental empleada para cometerlos, no impide sancionar -o, en su caso, derivar responsabilidad ex art. 42.1.a) LGT - por la infracción del art. 201.3 LGT.*

1. Esto sentado, y antes de pasar a exponer la siguiente conclusión a que conduce inexorablemente nuestra argumentación, conviene efectuar una precisión adicional para descartar también la existencia de bis in idem prohibido en el asunto que enjuiciamos: la realización dolosa de los tipos de los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT, apreciada por la Administración tributaria en la falsedad documental empleada para cometerlos, no impide sancionar -o, en su caso, derivar responsabilidad ex art. 42.1.a) LGT- por la infracción del art. 201.3 LGT.

2. En efecto, obligada como está la Administración -de acuerdo con nuestra reiteradísima jurisprudencia- a motivar la concurrencia de culpabilidad en la resolución sancionadora, el poder público se limita a manifestar lo evidente en la resolución que pone fin al expediente sancionador (que, finalmente, derivó en el recurso de casación que se somete aquí a nuestra consideración): que la utilización de facturas falsas en la presentación de una autoliquidación evidencia que las infracciones de los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT no se han cometido mediando responsabilidad objetiva (que impediría sancionar) o culpa leve. Todo lo contrario: el obligado tributario de forma plenamente consciente -esto es, dolosamente- presentó una autoliquidación con falsedades susceptible de provocar una salida indebida de caja del Tesoro Público o un futuro perjuicio económico a la Administración. Ahora bien, esta forma de proceder de la Administración no conlleva que con la sanción de los comportamientos descritos en los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT se esté sancionando también indirectamente -a través del elemento subjetivo del tipo: del dolo concurrente- la participación del sujeto en la conducta del art. 201.3 LGT.

3. La culpabilidad necesaria para sancionar -conviene recordarlo- se infiere de los hechos. Y, más concretamente, se deduce de todos los hechos llevados a cabo por el obligado tributario, lo que no significa que la sanción específica de uno de esos hechos excluya indefectiblemente la punibilidad de los restantes. Si así fuera, estaríamos dificultando sobremanera la labor -de por sí difícil de la Administración tributaria en algunos casos- de probar la concurrencia de culpabilidad en la actuación llevada a cabo por el presunto infractor y, en última instancia, menoscabando el justo equilibrio que debe presidir la sustanciación y resolución de los procedimientos tributarios sancionadores.

Octavo. *Entre los arts. 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT existe un concurso ideal medial de infracciones (y no un concurso aparente de normas).*

1. Resulta así, desde una perspectiva constitucional -y a la luz de la doctrina sentada por la Sala de lo Penal de este Tribunal en la diferenciación entre los concursos aparentes de normas o leyes y los concursos de delitos-, que los ilícitos tributarios de los arts. 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT responden a un distinto fundamento y no se absorben o consumen, pues son diversos los intereses que cada precepto aspira a proteger, y no concurriendo, por tanto, la triple identidad que presupone la infracción del principio non bis in idem, debería colegirse que entre los arts. 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT existe un concurso ideal medial de infracciones -y no un concurso aparente de normas- que no impide la derivación de responsabilidad solidaria ex art. 42.1.a) LGT en el pago de la sanción impuesta por la emisión de una factura falsa o con datos falseados a la persona que ya fue sancionada por utilizarla en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dando lugar a las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT.

2. Entre los arts. 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT existe, en efecto, un concurso ideal medial de infracciones porque se han cometido dos acciones que dan lugar a dos resultados distintos, siendo una de esas acciones -la primera en el tiempo- el medio para cometer la otra. Es precisamente lo que sucede en el supuesto que se somete a nuestro enjuiciamiento: la expedición de facturas con datos falsos o falseados -o, más específicamente, la colaboración en dicha acción falsaria llevada a cabo por la entidad MERCURY HOUSE- constituye el medio para cometer las infracciones de peligro descritas en los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT (realizadas, asimismo, por dicha entidad).

3. Y, en fin, que en el presente caso estamos ante un concurso ideal medial de infracciones, que posibilita la derivación de la responsabilidad solidaria citada, y no ante un concurso aparente de normas o leyes a resolver por consunción, es una conclusión que, asimismo, se infiere a la luz de la jurisprudencia dictada por la Sala Segunda de este Tribunal -y de las conclusiones alcanzadas por la doctrina penalista- en la interpretación de un

supuesto muy similar al que aquí se plantea: la relación existente entre los delitos de los arts. 392 y 305 del Código Penal, en los que se tipifican, respectivamente, la falsificación por un particular de un documento público, oficial o mercantil (categoría esta última en la que, como es sabido, se inscriben las facturas) y la defraudación a la Hacienda Pública, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de ciento veinte mil euros (esto es, el conocido generalizadamente como delito fiscal).

4. Antes de nada, interesa recordar que, a diferencia de lo que sucede en nuestras infracciones tributarias de los arts. 191, 192 y 193 de la LGT, en el ámbito penal la falsificación de facturas o su utilización no opera como una agravante del delito fiscal. La relación existente entre los arts. 392 y 305 del CP es por ello, y según afirmamos, muy semejante a la que constituye el objeto de nuestro enjuiciamiento.

5. Esto sentado, interesa llamar la atención sobre el hecho de que la doctrina penalista considera -y lo hace unánimemente- que la relación existente entre las falsedades documentales tipificadas en el art. 392 CP -a las que califica a estos efectos de instrumentales- y el delito fiscal del art. 305 CP (cualquiera que sea la acción u omisión que dé lugar a su comisión) es de concurso ideal medial de delitos. De esta forma, en lo que atañe al concurso del delito contra la Hacienda Pública con otros delitos, lo admiten expresamente con los delitos de falsedades instrumentales llevadas a cabo para conseguir el fraude. Y ello por cuanto que resulta perfectamente posible la comisión del tipo del art. 305 CP sin que medie una falsedad documental del art. 392 CP y viceversa.

A mayor abundamiento, entienden los penalistas que confirma inequívocamente esta conclusión la interpretación a sensu contrario del párrafo 3º del apdo. 4 del art. 305 CP (y de la Disposición adicional segunda de la LO 6/1995) que, en relación con la regularización tributaria, establece, expresamente, lo siguiente: "La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria". En la exégesis de este párrafo se interpreta generalizadamente que se hacía necesario excluir expresamente la responsabilidad por la falsedad documental en los casos de regularización del delito fiscal porque, de no establecerlo expresamente el legislador, se podría penar autónomamente la falsedad instrumental, argumento que, asimismo, valida la existencia en estos casos de un concurso de delitos y no de normas.

6. Finalmente, conviene añadir que el supuesto de emisión de facturas falsas con fines de defraudación fiscal ha sido resuelto por la jurisprudencia de la Sala Segunda de este Tribunal como un caso de concurso ideal de delitos y no como un supuesto de consunción o absorción de normas penales. Ni el desvalor de la acción defraudatoria ni el desvalor del resultado sancionado en el delito del art. 305 CP incluyen falsedades documentales autónomas que conceptualmente no son necesarias para la defraudación fiscal, como es la emisión de facturas falsas por simulación total del negocio jurídico que en ellas se documenta. En este sentido, es clara la jurisprudencia del Tribunal Supremo [sentencia de 27 de diciembre de 2005 (ECLI: ES:TS:2005:7698), FD 13ª] cuando señala que la absorción de la falsedad documental, conforme al art. 8,3º CP, por otros delitos, como la estafa, solo se produce en los supuestos en los que se trata de un documento privado, pero no es aplicable cuando se trata de documentos públicos, oficiales o de comercio, pues en estos casos el art. 392 CP no exige como elemento del tipo la finalidad de perjudicar a otro.

En aplicación de esta jurisprudencia los tribunales penales vienen condenando frecuentemente por uno o varios delitos contra la Hacienda Pública en concurso ideal con un delito de falsedad en documento mercantil del art. 392 CP, y nuestra Sala de lo Penal ha confirmado tal calificación llevada a cabo por los tribunales de instancia [en este sentido, entre otras, sentencia de 25 de noviembre de 2016 (ECLI: ES:TS:2016:5671), FD 9].

Noveno. *Existiendo, como existe, un concurso de infracciones, procede aplicar la regla prevista en el párrafo 1º del art. 180.2 LGT de acumulación de sanciones.*

1. A diferencia de lo que sucede en el Código Penal (arts. 77 -reforma de 2015- y 73 CP), en la LGT no existe una regla sancionadora que, con carácter general, dé respuesta a todos los casos de concurso ideal -en sentido propio o medial- de infracciones (y es evidente que la regla penológica propia prevista en el Código Penal es insusceptible de traslación tal cual a nuestro sistema sancionador tributario).

Ciertamente, la LGT establece -cuando el legislador lo ha considerado oportuno-, reglas específicas para solventar casos concretos de concursos ideales de infracciones tributarias, pero ninguna de ellas resulta aplicable al supuesto que nos ocupa. Es lo que sucede, sin ir más lejos, con la previsión contenida en el art. 191.5 LGT (que da respuesta a un caso de concurso ideal natural o puro, a saber, una única acción del contribuyente -la presentación de una autoliquidación con omisiones, inexactitudes o falsedades- da lugar a dos resultados distintos: los tipificados en los arts. 191 y 193 de la LGT) y, asimismo, con la recogida en el art. 195.3 LGT (que

arbitra una solución sancionadora específica -la denominada regla del descuento- para los supuestos en los que el injusto típico del art. 195.1, párrafo 1º, LGT, entra en concurso ideal medial con alguna de las infracciones de perjuicio económico contempladas en la LGT).

2. Pues bien, no existiendo -como no existe, según acabamos de señalar- regla sancionadora específica que dé respuesta, con carácter general, a los casos de concursos ideales de infracciones tributarias, y, específicamente, a los supuestos de concurrencia de los arts. 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT, procederá aplicar, en su defecto, la regla general establecida en el art. 180.2, párrafo 1º, LGT, según la cual la "realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas", y, en consecuencia, será factible -ni la vertiente material del principio non bis idem ni la LGT lo impiden- derivar responsabilidad solidaria por la participación en la comisión de la infracción del art. 201.3 LGT a un sujeto que ha sido sancionado por la comisión de las infracciones de los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT.

3. Llegados a este punto podemos establecer ya las siguientes conclusiones:

1. En primer lugar, que en el presente caso estamos ante dos acciones distintas, si bien una de ellas es medio para cometer la otra (circunstancia esta que debe concurrir para apreciar la existencia de un concurso ideal medial de infracciones): la connivencia para cometer la infracción del art. 201.3 LGT es medio para llevar a cabo los comportamientos tipificados y sancionados en los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT.

2. En segundo lugar, que en estos supuestos la intentio legis -acertada o no desde la perspectiva del principio de proporcionalidad- consiste en sancionar por las distintas conductas llevadas a cabo por el obligado tributario: la "realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones -establece a este respecto el párrafo 1º del vigente art. 180.2 LGT- posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas".

3. En tercer lugar, que, pese a que la LGT establece expresamente la regla de acumulación de sanciones, únicamente debemos dejar de aplicar este resultado cuando, bien la previsión contenida en el vigente art. 180.1 LGT, bien cualquiera otra de las exigencias que dimanen de la vertiente material del non bis idem nos lo impida.

4. En cuarto lugar, por las razones expuestas en los fundamentos de derecho precedentes, sancionar a un mismo sujeto por los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT y derivar responsabilidad solidaria por participar previamente con un tercero en la comisión de la infracción del art. 201.3 LGT no conlleva quiebra alguna del non bis in idem (insistimos: ni los primeros artículos protegen directa e inmediatamente el mismo bien jurídico que este último, ni el desvalor de la conducta descrita en el art. 201.3 CE queda consumido en las infracciones de los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT). Y, según explicaremos en el siguiente fundamento de derecho, tampoco conculca la previsión establecida en el vigente art. 180.1 LGT.

5. Y, en quinto lugar -no podemos dejar de apuntar esta reflexión- que, de no derivar consecuencia sancionatoria alguna por la colaboración en la comisión de la infracción del art. 201.3 LGT, merecería el mismo reproche afflictivo quien solicita indebidamente una devolución mediante, v. gr., el olvido de datos que deben hacerse constar en la autoliquidación, y quien mediante (1) una conducta falsaria previa planea un perjuicio al interés patrimonial de la Hacienda Pública, (2) ejecuta la conducta preparatoria con la consiguiente alteración de la realidad jurídica y ulterior entorpecimiento de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria, y, en fin, (3) mediante un comportamiento final -la inclusión de los datos falsos previamente documentados en una autoliquidación- hace lo posible para materializar el perjuicio económico inicialmente proyectado.

Décimo. *La acumulación de sanciones en los casos de concurrencia de los arts. 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT no solo viene impuesta por el art. 180.2 LGT, sino que no resulta prohibida por el denominado "principio de inherencia" previsto en el actual art. 180.1 LGT [ni por el art. 17.3 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en lo sucesivo, RGRST)].*

1. Establecidos los corolarios anteriores, tenemos que añadir que la derivación de responsabilidad solidaria ex art. 42.1.a) LGT en el pago de la sanción impuesta por la emisión de una factura falsa o con datos falseados a la persona que ya fue sancionada por utilizarla en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dando lugar a las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT, tampoco resulta proscrita por el vigente art. 180.1 LGT.

2. Pese a lo que en ocasiones se afirma, en este precepto de la LGT no se recogen íntegramente las exigencias que dimanen de la vertiente material del non bis idem sino, exclusivamente, uno de los mandatos que se infieren de este principio: el que la doctrina penalista denomina principio de inherencia, que veda que una acción u omisión que opera como criterio de calificación de una infracción o de graduación de una sanción pueda ser sancionada, asimismo, como infracción independiente: "[u]na misma acción u omisión -establece textualmente este precepto- que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que

determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente".

3. Es evidente que, en la medida en que el comportamiento tipificado en el art. 201.3 LGT -o, en su caso, la utilización de facturas con datos falsos o falseados-, a diferencia de lo que sucede en las infracciones de los arts. 191, 192 y 193 de la LGT, no opera como criterio de calificación de las infracciones de los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT, ni está previsto que su toma en consideración conlleve una agravación de las sanciones a imponer por estos preceptos, en el supuesto que se somete a nuestra consideración no cabe declarar vulnerado el principio de inherencia y, por extensión, la previsión contenida en el art. 180.1 LGT.

4. Y, en fin, a mayor abundamiento, debemos añadir que la acumulación de sanciones en los casos de concurrencia de los arts. 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT no sólo viene impuesta por el art. 180.2 LGT -y no resulta prohibida por el art. 180.1 LGT- sino que también se colige de una interpretación a sensu contrario del art. 17.3 del RGRST.

Señala este artículo que "[n]o se incurrirá en responsabilidad por la infracción prevista en el artículo 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el incumplimiento de la obligación de conservar facturas, justificantes o documentos, cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 en relación con las operaciones afectadas por dicho incumplimiento".

Este precepto reglamentario prohíbe, por tanto, exclusivamente, la duplicidad sancionadora cuando (1) el incumplimiento de las obligaciones de facturación consista en la inobservancia de la obligación de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos, y (2) dicho incumplimiento opere como medio para cometer las infracciones de los arts. 191 a 197 de la LGT, no en los restantes casos. En consecuencia, siempre que se incumplan obligaciones de facturación distintas del deber de conservación -y, claro está, dicho incumplimiento no opere expresamente como criterio de calificación de las infracciones de los arts. 191 a 197 de la LGT, que es lo que sucede con los tipos de los arts. 191, 192, 193 de la LGT-, el RGRST no impide que estos incumplimientos puedan sancionarse de manera autónoma, que es lo que acontece cuando se comete el tipo del art. 201.3 LGT y las facturas falsas o con datos falseados expedidas se emplean posteriormente para cometer las infracciones de los arts. 194 a 197 de la LGT.

Undécimo. *La derivación de responsabilidad solidaria ex art. 42.1.a) LGT, no solo respeta las garantías materiales que de conformidad con el art. 25.1 CE disciplinan el ejercicio del ius puniendi por la Administración tributaria, sino también las garantías procedimentales establecidas en el art. 24.2 CE.*

1. Antes de dar por concluido nuestro enjuiciamiento, conviene efectuar dos precisiones finales. En el caso que se somete a nuestra consideración la derivación de responsabilidad solidaria ex art. 42.1.a) LGT, no solo respeta las exigencias que derivan de la vertiente material del non bis in idem, sino también otra de las garantías constitucionales esenciales en la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones, a saber: el principio de personalidad de la pena o de la sanción. Tiene declarado nuestro Tribunal Constitucional que este principio "implica que sólo se puede responder penalmente por los actos propios y no por los ajenos" (STC 125/2001, de 4 de junio, FJ 6)" (ATC 237/2012, de 11 de diciembre)" (STC 181/2014, de 6 de noviembre, FJ 7), y es evidente que la derivación de responsabilidad en estos casos ex art. 42.1.a) LGT se produce por una acción propia: la connivencia y colaboración en la realización de la conducta falsaria y preparatoria tipificada y sancionada en el art. 201.3 LGT (la expedición de facturas con datos falsos o falseados).

2. Por último, tampoco obsta a la derivación de responsabilidad solidaria prevista en el art. 42.1.a) LGT en el pago de la sanción impuesta a un tercero por la emisión de una factura falsa o con datos falseados -de naturaleza sancionadora, según hemos dicho en nuestra jurisprudencia precedente (sentencia de 6 de julio de 2015)- el necesario respeto de las garantías constitucionales procedimentales establecidas en el art. 24.2 CE.

En efecto, en la derivación de responsabilidad solidaria prevista en el art. 42.1.a) LGT no se vulnera la exigencia de procedimiento (incluida la necesidad de audiencia previa), habida cuenta de que el procedimiento descrito en el art. 174 LGT (y desarrollado en el art. 196 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para el procedimiento inspector) reúne los requisitos que ex Constitutione resultan necesarios para la imposición de sanciones.

3. En lo que ahora interesa, de acuerdo con el máximo intérprete de nuestra Constitución, las principales -que no las únicas- garantías procedimentales del art. 24.2 CE que, inequívocamente, resultan aplicables al procedimiento administrativo sancionador para que no se aprecie la imposición de plano de una sanción son la presunción de inocencia, el derecho a un proceso con todas las garantías, el derecho a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados, y el derecho de defensa.

4. De manera un tanto confusa, la LGT diferencia entre el procedimiento de declaración de responsabilidad (art. 174 LGT) y los procedimientos de requerimiento de pago o "derivación de la acción para exigir el pago" (a los responsables solidarios en el art. 175 LGT y, a los subsidiarios, en el art. 176 LGT). Es en el primero de ellos en el que hay que fijarse para verificar, en el supuesto concreto que nos ocupa, la salvaguarda de las garantías procesales supra citadas.

A este respecto, establecen los apartados 3 y 4 del art. 174 LGT lo siguiente:

" 3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable".

5. Pues bien, de conformidad con las previsiones transcritas quedan debidamente garantizados el derecho a ser informado de la "acusación" [en el apartado 4 a) del art. 174 LGT], a formular alegaciones, a la actividad probatoria en el trámite de audiencia, y a la defensa [en los apartados 3 y 4 b) del art. 174 LGT], y, en consecuencia, la derivación de responsabilidad solidaria a la obligada tributaria tampoco resulta impedida por la necesaria observancia de las garantías procedimentales establecidas en el art. 24.2 CE.

Duodécimo. Respuesta a la cuestión casacional objetiva planteada por la Sección Primera.

1. A la luz de los argumentos expuestos, y en respuesta expresa a la cuestión casacional objetiva planteada, no podemos sino concluir que cuando un contribuyente es sancionado por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículos 194.1 y 195.1 de la LGT), puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) LGT, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación agravada por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (apartados 1 y 3 del artículo 201 LGT), cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo de los contribuyentes citados, cuya responsabilidad solidaria se deriva.

2. Según ha quedado expuesto, en tanto que los ilícitos tributarios de los arts. 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT responden a un distinto fundamento y no se absorben o consumen, pues son diversos los intereses directos e inmediatos que cada precepto aspira a proteger, y, en consecuencia, puede afirmarse que existe entre ellos un concurso ideal medial de infracciones -y no un concurso aparente de normas-, no concurre la triple identidad que presupone la infracción del principio non bis in idem tutelado por el art. 25.1 CE.

3. Y, en fin, la doble represión por la que se nos pregunta tampoco contraviene la manifestación concreta del non bis in idem -el denominado principio de inherencia- reconocida en el art. 180.2 LGT [en la redacción vigente racione temporis, hoy contenida en el artículo 180.1) LGT], en tanto que el comportamiento tipificado en el art. 201.3 LGT no opera -ni expresa ni implícitamente- como criterio de calificación de las infracciones de los arts. 194.1 y/o 195.1 LGT (a diferencia de lo que sucede con los tipos de los arts. 191, 192 y 193 de la LGT) o de graduación de las sanciones establecidas en esos preceptos.

Decimotercero. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

1. La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra, en primer lugar, que la estimación del recurso de casación deducido por el abogado del Estado pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al decidir, con apoyo en nuestra sentencia de 6 de julio de 2015 (RCUD núm. 3418/2013), que no se puede, al amparo del artículo 42.1.a) LGT, derivar a MERCURY HOUSE la sanción impuesta a PÓRTICO PROMOCIONES por la realización de la infracción del artículo 201.3 LGT, con el siguiente razonamiento: (i) que, de acuerdo con dicha sentencia, la "derivación de

responsabilidad solidaria en el pago de la sanción impuesta por una infracción consistente en la emisión de una factura falsa o con datos falseados a quien colaboró activamente en su realización cuando dicho colaborador ha sido también sancionado, como autor de una infracción muy grave, por haber utilizado esa factura en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias dando lugar a que deje de ingresar, en todo o en parte, la deuda tributaria o a que obtenga indebidamente devoluciones", desconoce el artículo 180.2 LGT al sancionar "separadamente una conducta que ha servido para graduar otra o para calificarla como grave o muy grave"; (ii) que aquí "estamos ante supuestos cuasi idénticos", pues "[l]a actora, según se desprende del expediente administrativo, fue objeto de acuerdo sancionador por IVA 2008, por deducirse de la cuota de IVA las cantidades incluidas en diferentes facturas referidos a unos supuestos trabajos a realizar por la entidad Pórtico Promociones, entre otras entidades, que no tuvieron lugar"; y (iii), en fin, que "no es posible derivar la responsabilidad de la sanción cuando el derivado ya ha sido sancionado por esa infracción grave" (FJ 5º).

Y es, como hemos señalado, (i) cuando un contribuyente es sancionado por las infracciones tipificadas en los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) LGT, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 201 LGT, cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo de los contribuyentes, cuya responsabilidad solidaria se deriva; (ii) en tanto que los ilícitos tributarios de los arts. 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT responden a un distinto fundamento y no se absorben o consumen, no concurre la triple identidad que presupone la infracción del principio non bis in idem tutelado por el art. 25.1 CE; y (iii) esta doble represión tampoco desconoce el principio de inherencia reconocido en el art. 180.2 LGT (en la redacción vigente *ratione temporis*), en tanto que el comportamiento tipificado en el art. 201.3 LGT no opera como criterio de calificación de las infracciones de los arts. 194.1 y/o 195.1 LGT o de graduación de las sanciones establecidas en esos preceptos.

2. Y, en segundo lugar, desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil MERCURY HOUSE contra la resolución de 20 de diciembre de 2016, por la que el TEAC desestimó el recurso de alzada formulado por aquella entidad contra la resolución de 30 de julio de 2013 del TEARCV, que estimó parcialmente la reclamación instada contra la resolución de 9 de enero de 2012 que, resolviendo el recurso de reposición, confirma el acuerdo de 6 de julio de 2011, por el que la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT de Valencia, al amparo del artículo 42.1.a) LGT, declaró a MERCURY HOUSE responsable solidaria, por ser causante o colaboradora activa en la realización de la infracción del artículo 201, apartados 1 y 3, de la LGT, cometida por la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES, correspondiente al IVA, ejercicio 2008; resoluciones y actos administrativos que se confirman por ser conformes a Derecho.

Decimocuarto. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico duodécimo de esta sentencia.

Segundo.

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el abogado del Estado, contra la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 5 de noviembre de 2018, pronunciada en el recurso núm. 267/2017 (ES:AN:2018:4207), sobre responsabilidad solidaria, al amparo del artículo 42.1.a) LGT, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil MERCURY HOUSE, S.L. contra la resolución de 20 de diciembre de 2016, por la que el TEAC desestimó el recurso de alzada formulado por aquella entidad contra la resolución de 30 de julio de 2013 del TEARCV, que estimó parcialmente la reclamación instada contra la resolución de 9 de enero de 2012 que, resolviendo el recurso de reposición, confirma el acuerdo de 6 de julio de 2011, por el que la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT de Valencia, al amparo del artículo 42.1.a) LGT, declaró a MERCURY HOUSE, S.L. responsable solidaria, por ser causante o colaboradora activa en la realización de la infracción del artículo 201, apartados 1 y 3, de la LGT, cometida por la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES, S.L.U., correspondiente al IVA, ejercicio 2008; resoluciones y actos administrativos que se confirman por ser conformes a Derecho.

Cuarto.

No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS a la sentencia de 17 de septiembre de 2020, pronunciada en el recurso de casación nº 325/2018, al que se adhieren los magistrados EXCMOS. SR. y SRA. DON JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ y DOÑA ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE.

Por medio de este voto particular, que formulo con total respeto hacia la posición de la mayoría de la Sala y Sección- que no se limita a una mera fórmula de estilo o cortesía forense-, expreso mi discrepancia con el fallo de la sentencia pronunciada por ésta y con la fundamentación jurídica que conduce a él.

Las razones que me llevan a tal conclusión discrepante son las que a continuación se expresan.

1. Consideraciones previas.

a) El debate jurídico trabado en el litigio de instancia y en los escritos rectores formulados en el ámbito de este recurso de casación, así como los términos en que se propone la formación de jurisprudencia en el auto de admisión, discurren por un terreno argumental más ceñido, únicamente, a la interpretación de ciertos preceptos, situando en el centro de gravedad el artículo 180.1 LGT que, como versa sobre el denominado " principio de no concurrencia de sanciones tributarias", pone en conexión otros preceptos de la misma ley -a fin de verificar esa eventual doble concurrencia- y, en particular, los artículos 201.3, 194.1 y 195.1 LGT. A lo sumo, cabría también incorporar el artículo 42.1.a) de la propia Ley, que es el que habilita la atribución de responsabilidad solidaria de la sanción a un tercero.

Ha de decirse, en primer lugar, que si este voto particular postula la desestimación del recurso de casación y, por ende, la confirmación de la sentencia de la Sección 7^a de la Audiencia Nacional aquí impugnada, no es merced a los argumentos de ésta sino, puede decirse, pese a ellos. Así, en su fundamento quinto, la sentencia asume acríticamente el criterio seguido en un asunto similar -pero con alguna diferencia que es, precisamente, la decisiva- fallado por esta misma Sala y Sección en la sentencia de 6 de julio de 2015, que resolvió el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 3418/2013, que desestimó el deducido por el Estado. Esto es, la sentencia recurrida aplica de modo automático y sin un razonamiento mínimamente elaborado una jurisprudencia que, en rigor, se refiere a un asunto diferente.

La mencionada jurisprudencia examinó un caso en que, notoriamente, había lugar a la aplicación del artículo 180.1 LGT - caeteris paribus-, ya que se trataba allí de determinar la incompatibilidad entre la sanción del artículo 191 LGT con la castigada en el 201.3 de la misma ley, en cuyo caso la apreciación de esa prohibida concurrencia aparecía más nítidamente perfilada -sin duda- que en este asunto.

b) La afirmación anterior sobre los límites sustantivos del debate establecido no es ociosa. No se trata de afirmar con ello que hayamos incurrido en una prohibida incongruencia excesiva -pues en la sentencia se ofrece respuesta cabal, aunque no unánime, a lo que el recurso plantea-, pero sí que hemos desplazado notablemente, en nuestra respuesta a las dudas suscitadas en el auto de admisión - y en el debate procesal mismo, en el pleito de instancia y en esta casación-, el discurso de las partes y el contenido de sus alegaciones y motivos, mediante

la apelación a otras instituciones jurídicas - importadas del Derecho penal, en esencia- que, en mi opinión, son innecesarias y ociosas para resolver lo que se nos pide.

Es más, las creo perturbadoras, en el sentido de que la traída a colación de las figuras del concurso (aparente) de leyes o del concurso ideal de delitos, lejos de lograr una depuración argumental que desemboque en una respuesta clara y adecuada, enturbia gravemente -esa es mi opinión- la percepción que da lugar al análisis jurídico y al fallo estimatorio. Luego se trata de razonar, en lo bastante, sobre este punto.

c) En su escrito de interposición, el abogado del Estado centra su atención, no tanto en la crítica directa de la doctrina contenida en nuestra sentencia de 6 de julio de 2015 aludida -niega, siguiendo un punto de vista ya ampliamente desacreditado, que una sola sentencia constituya jurisprudencia, aun dictada en el desaparecido recurso de casación para unificación de doctrina que, dadas sus notas constitutivas, difícilmente podría reproducirse en una segunda o sucesivas-, cuanto en la diferencia de situación jurídica particular entre el caso allí examinado y el que ahora debemos afrontar.

Así, aduce que, mientras la sanción originariamente impuesta a la recurrente, en el caso examinado en la STS de 6 de julio de 2015, era la establecida en el artículo 191.3, en relación con el 184.3.b) de la LGT, cuya concurrencia indebida constata esta Sala con la impuesta al emisor de las facturas consideradas falsas (art. 201.4 de la misma Ley), en este caso se trata de verificar algo distinto -y se reconoce así en este voto- esto es, si el prohibido ídem aparece cuando la infracción primero aplicada al luego declarado responsable no es la del artículo 191 LGT -cuyo centro radica en el dato de dejar de ingresar-, sino en los artículos 194 y 195 de la Ley, que no contemplan la misma conducta o, cuando menos, las mismas consecuencias de la conducta.

El núcleo de la inobservancia del principio de no concurrencia del artículo 180.1 LGT -antes artículo 180.2-, advertido por esta propia Sala en la sentencia referenciada, radica en la interdicción del doble castigo por unos mismos hechos cuando, al tiempo, dan lugar a una conducta tipificada legalmente como infracción (art. 201.3 LGT) y a la agravación de la conducta material (art. 191.4 LGT, en aquél caso), conclusión que se alcanza a partir de una doble y esencial apreciación: (i) la primera de ellas, que ambos preceptos, confrontados entre sí, comprenden la duplicidad prohibida; y (ii) que tal duplicidad puede también estar presente, lo que explícitamente se proclama, cuando la doble consecuencia sancionadora queda consumada más tarde por la vía de la responsabilidad solidaria de la sanción impuesta a otro sujeto de derecho (art. 42.1.a) LGT), lo que a su vez surge de la consideración ineluctable de que derivar una sanción es, en rigor, sancionar, con todas las consecuencias que ello comporta.

En puridad, los hechos fueron sancionados -por su conducta, digamos, propia- para MERCURY, quien aprovechó en su declaración-liquidación las facturas falsas, tanto para solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales, derivadas de la normativa de cada tributo, mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes - art. 194.1 LGT-; como para determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes - art. 195.1 LGT-.

Por tanto, destaca el Abogado del Estado el hecho de que, al contrario de lo que sucedía en el asunto precedente, en este caso la sanción impuesta a MERCURY no es la prevista en el artículo 191, sino, según los periodos, la de los artículos 194.1 y 195.1 LGT en los que, dada su formal tipificación, no se prevé consecuencia sancionadora alguna que resulte explícitamente de la utilización de las facturas falsas.

Así, la primera de tales infracciones tipifica el hecho de "...solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales", según reza la intitulación del precepto, en tanto el segundo de ellos, el 195 LGT, castiga la conducta de "determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes".

Asiste la razón al abogado del Estado cuando sostiene que, a efectos de aplicación del principio establecido en el artículo 180.1 LGT, no son idénticos términos de comparación con el artículo 201 LGT el precepto interpretado ya por esta Sala a tal efecto en la sentencia en que la de instancia fundamenta su fallo -el 191- y, de otro lado, los artículos 194 y 195 LGT. Como se decía, la sentencia, sin explicación alguna, equipara ambas situaciones jurídicas, dando por sentado, acaso inadvertidamente, que son equivalentes. Que tal sea la deficitaria respuesta judicial no significa que, por vía interpretativa, no podamos llegar a la misma conclusión que ofrece en su fallo, como se sostiene en este voto, pero dando cuenta fundada de las razones que lo avalan.

2) Sobre el principio ne bis in idem y los elementos que lo configuran.

Con los elementos fácticos y normativos que hemos precisado, el auto de admisión nos interroga sobre dos aspectos o vertientes de un mismo problema jurídico: el de la evitación del doble castigo por unos mismos hechos, bien por aplicación del artículo 180.1 LGT -principio que, con una denominación ciertamente inexpresiva, se llama de no concurrencia de sanciones tributarias-; bien por la observancia del principio de interdicción del bis in idem, que no sólo se localiza en dicho precepto, sino que goza de la garantía constitucional que respalda el artículo 25.1 CE, fuera del exiguo marco de aquél precepto legal.

Según la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, de 11 de enero de 2007, dictada en el recurso de casación nº 1908/2006:

"[...] Ha sido reiteradamente declarado por la doctrina del Tribunal Constitucional 3154/90 de 14 de octubre que la denominada excepción de cosa juzgada es una consecuencia inherente al principio "non bis in idem", el cual ha de estimarse implícitamente incluido en el artículo 25 de la Constitución como íntimamente ligado a los principios de legalidad y de tipicidad de las infracciones, principio que se configura como un derecho fundamental del condenado, y que impide castigar doblemente por un mismo delito. Por otra parte, la doctrina de esta Sala, en orden a la estimación de cosa juzgada ha venido restringiendo los requisitos clásicos de identidad subjetiva, objetiva y causa de pedir, a los dos primeros, prescindiendo del título de imputación o calificación jurídica que pueda atribuirse a unos concretos hechos. Los requisitos son: i. identidad subjetiva ("eadem persona") que en nuestro caso no plantea problemas, ya que ambas resoluciones se refieren a S.... ii. identidad objetiva ("eadem res"), iguales hechos, susceptibles de integrar uno u otro delito. Juzgado por ellos el acusado no podrá de nuevo seguirse procedimiento sobre los mismos hechos contra él en razón a otra tipificación jurídico-penal (SSTS 622/2005, de 27 de mayo y 505/2006, de 10 de mayo) [...]"

Tal jurisprudencia penal, obvio es decirlo, es aplicable íntegramente a la duplicidad de consecuencias sancionadoras en el ámbito administrativo y, más específicamente, en el tributario. En su dimensión material, hemos de discernir si, al margen de la dicción del artículo 180.1 LGT -cuyo ámbito se constriñe a una sola de las manifestaciones o facetas del non bis in idem, la que resulta del castigo conjunto de una conducta cuando es el elemento principal de la tipicidad y, a un tiempo, si actúa como circunstancia agravante o cualificadora y, en general, como elemento complementario de otra conducta principal- hay o no en este caso una vedada conculcación del principio prohibitivo del bis in idem, atendida esa triple identidad configuradora -en realidad, doble, si nos atenemos a la doctrina penal expresada, sin perjuicio de la posibilidad de indagar si el bien jurídico protegido es el mismo en ambas sanciones-, lo que constituye el tercero de los factores de identidad y, como luce en la sentencia de la que se disiente, el de más problemática concurrencia.

a) Desde la perspectiva de la identidad subjetiva, no hay discordia en este asunto, ni las partes objetan su ausencia, pues MERCURY es la destinataria de ambas sanciones, la primera directamente impuesta por la comisión de varias infracciones de los artículos 194 y 195 LGT; y la segunda, que también sufre, se materializa con la extensión de la responsabilidad solidaria - art. 42.1.a) LGT- de la sanción impuesta a un tercero, PÓRTICO. Aceptada en el recurso de casación la naturaleza inequívocamente sancionadora con que cabe calificar la traslación, por la vía de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT, de la sanción impuesta a otro sujeto jurídico, la misma persona, la recurrente, ha padecido dos sanciones.

b) En lo que respecta a la igualdad de los hechos o identidad objetiva, ésta sí explícitamente controvertida en el recurso de casación, consideramos que igualmente concurre en el caso presente, sin que la diferencia en la naturaleza de la sanción o en el modo de establecerla sea un elemento decisivo para refutarla.

Las razones para alcanzar tal conclusión son las siguientes:

1. La única diferencia que propiciaría un apartamiento de la doctrina establecida en nuestra citada sentencia de 6 de julio de 2015 sería, en principio, la que se aprecia entre los tipos infractores de los artículos 191 LGT -el tomado en consideración en la sentencia indicada- y los previstos en los artículos 194 y 195 LGT -los aquí aplicados- pues estos no prevén la circunstancia agravante del empleo de las facturas falsas. Tal es la tesis principal que inspira el recurso de casación y la que la sentencia adopta.

2. Sin embargo, esa disparidad no entraña, en mi opinión, una diferencia significativa y, a efectos de resolver esta casación, no es en modo alguno determinante. Así, a MERCURY se la ha sancionado por dos conductas que son dos aspectos o facetas de una misma acción, la de concordar con un tercero (vinculado) para crear y aprovechar las facturas falsas o falseadas con la finalidad de obtener beneficios fiscales, sobre la que recaen dos consecuencias penales: se le sanciona por la obtención del aprovechamiento o beneficio derivado de la utilización de facturas falsas -sanción originaria-; y por la emisión de tales facturas falsas -sanción asumida por derivación de responsabilidad-, al ser causante o colaborador en la emisión.

3. No es irrelevante que la propia conducta descrita en el artículo 194 LGT consista, literalmente en "...solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido", de donde resulta que, para esta infracción, la acción tipificada incorpora normativamente la inclusión de datos falsos como medio comisivo.

4. También cabe destacar que el propio artículo 194.2 LGT señala que: "[A]simismo, constituye infracción tributaria solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos siempre que, como consecuencia de dicha conducta, no proceda imponer al mismo

sujeto sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 , 192 ó 195 de esta ley , o en el primer apartado de este artículo".

Tal precepto vincula de modo evidente e inseparable las conductas del artículo 194 y las de los artículos 191, 192 y 195 LGT, pues el precepto prevé la consecuencia sancionadora para el doble caso de que la acción se castigue sola o cuando lo sea en concurrencia con las demás previstas en los preceptos que se mencionan.

5. Tal compatibilidad, además, es expresamente salvada en el artículo 180.2 LGT. Podría pensarse que tal previsión normativa, al hacer compatibles ambas sanciones, excluye la presencia del non bis in idem, pues cabe interpretar que prevé un caso sui generis de concurso real de infracciones -ya que promulga un principio contrario al del 180.1 LGT-. Sin embargo, también puede admitirse la idea opuesta de que tal compatibilidad -o posible concurrencia- se fundamenta en los efectos de la conducta, que en primer término es única. Y siéndolo, no da cabida a que la concurrencia se haga presente en el momento de la derivación de la responsabilidad.

6. Sin embargo, el único precepto que vincula necesariamente la obtención indebida del crédito fiscal con la dinámica comisiva -a través de la utilización de las facturas falsas-, es el propio art. 42.1.a) LGT: por virtud de su aplicación, se considera que MERCURY ha sido causante o colaborador en la emisión de esas facturas falsas. Como la única participación de MERCURY en tal emisión ha sido su aprovechamiento posterior -no otra cosa se dice en el acuerdo de imposición de la sanción-, la norma imputa a la empresa una conducta equiparable a la cooperación necesaria penal, asociando indisolublemente las facturas falsas con la comisión de las sanciones autónomas de los arts. 194 y 195 LGT, originariamente impuestas.

7. Ello nos lleva a considerar que, por obra de la responsabilidad solidaria, la sociedad recurrida padeció una doble -e indebida- represión: de un lado, como autora de una conducta que se sanciona de un modo diferente en función de los efectos recaudatorios que produzca para la Hacienda Pública, pero en cuya consumación ha intervenido necesariamente, como elemento del tipo, la utilización de facturas falsas; y, de otro lado, por ser causante o colaborar activamente en su emisión -extendiendo contra reo esa colaboración activa al aprovechamiento, que es un acto ulterior-.

8. Tal colaboración activa, que es el fundamento inexcusable de la obligación de soportar que crea el artículo 42.1.a) LGT, sería impensable si MERCURY no hubiera convenido con la sociedad emisora de tales facturas, de modo inescindible, su empleo posterior, en sus autoliquidaciones, pasando a segundo plano, entonces, el tipo infractor concreto que se le hubiera impuesto como consecuencia de ese disfrute, pues la elección de uno u otro no excluye que, en todo caso, la sancionada, para consumir sus infracciones, se valió de un medio ilícito exigido, en todo caso, en la tipificación.

A tal efecto, es elocuente que la resolución sancionadora, transcrita en parte en el escrito de interposición del recurso de casación, fundase con énfasis la infracción y el dolo concurrente en la presencia de tal circunstancia (el subrayado pertenece al voto):

"[...] Queda probado en el expediente que el OT ha acreditado improcedentemente partidas a deducir en la cuota por los siguientes importes 44.724,74 €, 90.866,61 € y 63.313,43 € (primer segundo y tercer trimestre de 2008) del IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO y ha solicitado indebidamente la devolución de 262.605,79 € en la declaración del cuarto trimestre siendo estas conductas típicas y antijurídicas en aplicación de los arts. 194 y 195 LGT MERCURY HOUSE utilizando facturas falseadas ha conseguido una minoración importante en su tributación por el impuesto procediendo de forma consciente y continuada a registrar en sus libros cuotas que no procedían. El OT tenía pleno conocimiento de que estaba deduciendo cuotas de servicios que realmente no le habían sido prestados por lo que su conducta es calificada de dolosa a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre".

9. Lo expuesto nos lleva a concluir que, en la doble sanción a MERCURY, coronada al exportar la segunda -la derivada de PÓRTICO, emisora de las facturas falsas- se cumple el requisito objetivo o de identidad de conductas, pues los hechos no dejan de ser los mismos, por más que se escindan o bifurquen en su tipificación.

Esto es, en puridad de conceptos, la ahora recurrida fue objeto de sanción por un mismo hecho, aunque la ley los hubiera seccionado o escindido en conductas separadamente sancionadas: por colaborar activamente en la emisión de facturas falsas (art. 201.4, en relación con el 42.1.a) LGT) y, a un tiempo, por defraudar a la Hacienda pública mediante la declaración de hechos o datos falsos, con utilización de esas mismas facturas (arts. 194 y 195 LGT).

No está de más añadir que el bien jurídico protegido es también coincidente, como más adelante indico, consumando así la triple identidad y la condigna presencia del idem. En este concreto punto la discrepancia con la sentencia se agudiza.

3) Sobre el bien jurídico protegido.

Hay una reflexión de orden más general, pero pertinente a mi juicio, que es la siguiente: cuando se habla de que la sanción administrativa (sólo indirecta y oblicuamente reconocida en la CE) participa de la naturaleza del

ius puniendi del Estado y, en su virtud, deben trasladarse, si bien con las matizaciones que, tal vez con excesiva prudencia e indefinición, propone el Tribunal Constitucional -aún no se han concretado con precisión y detalle aquellas garantías, pautas o reglas-, lo que se viene a postular es más bien su flexibilidad (en la exigencia de la reserva de ley, en la predeterminación normativa o tipicidad, en la dogmática de la culpabilidad, etc...), pero siempre en beneficio del expedientado. Carecería de sentido que esa equiparación ontológica, derivada de la unidad de sustancia, trajera consigo un empeoramiento de la situación que la ley tributaria define para sancionar las conductas que en ella se tipifican, esto es, que fuera peor tratado el sancionado que el condenado penalmente.

Lo que sí parece indudable es que el designio de equiparar la naturaleza y sustancia de unas y otras sanciones -las penales y las administrativas- es el de dotar a estas últimas de un sistema de garantías, sustantivas y formales, de las que antes no disfrutaban -y, en mi opinión, siguen sin disfrutar por completo-. En especial, es preciso poner el acento en las de orden procesal o procedimental.

Sin ánimo de profundizar en este punto, que me parece esencial, puede compartirse, sin reservas, que es magnífica y brillante la construcción teórica que nos brinda la sentencia de la que difiero, según la cual podríamos estar, abstractamente, ante un concurso ideal medial de infracciones (si estuviera en aplicación el Código Penal, pues aquí la situación concursal sólo se materializa mucho después de realizadas las acciones, por vía de responsabilidad solidaria); pero, aunque lo estuviéramos, la consecuencia sancionadora derivada de tal calificación es más gravosa, en este caso, para el sancionado administrativo que para el condenado penal, en cuanto a la aplicación de la regla de determinación de la pena en caso de concurso ideal (art. 77 CP).

No cabe ignorar que el concurso ideal no es sino una "regla especial para la aplicación de las penas" - como se rubrica en la sección en que se integra- y, por ende, regido por el principio de tipicidad - nulla poena sine lege-. Desde tal perspectiva, no hay razones para aplicar tal regla a una hipotética situación concursal concurrente entre infracciones fiscales, sin el respaldo de una norma formal habilitante que no existe. Antes al contrario, el artículo 180.2 LGT declara, acaso de un modo ocioso, que "2. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas", consagrando así un sistema puro de concurso real que, aun no exteriorizado, sería el pertinente.

Expresado de otro modo, no procede trasladar una dogmática depurada, conceptual, abstracta, de inspiración doctrinal, aplicable a unos tipos coherentes y meditados, que suelen perdurar en el tiempo, como es la que caracteriza la técnica penal, a nuestro campo de las infracciones administrativas y, dentro de ellas, a las tributarias, con las muy graves deficiencias que presenta el régimen sancionador tributario en cuanto a la tipificación de las conductas, plagadas de expresiones confusas o ambiguas; de definiciones legales sorprendentes o contradictorias con sus equivalentes penales; o de remisión a nociones puramente reglamentarias. Así, por ejemplo, puede dar lugar a consecuencias desproporcionadas, por gravosas, como la de calificar de acciones en situación concursal las concretadas en dos infracciones distintas, cuando el resultado de aplicar la ley sancionadora no varía, aunque el concurso fuera el puramente real, por simple agregación de penas.

Por lo demás, hemos de tener presente que el bis in idem sobre cuya concurrencia aquí discutimos, jamás acaecería de este modo en un proceso penal, ni en el delito o la pena procedentes, en la extraña forma que aquí regula la ley, pues se materializa o consume, como infracción duplicada, solo en el momento posterior a la comisión, por la extraña y oblicua vía de la traslación de la responsabilidad personal sancionadora a un tercero, por derivación, que comparte con el inicialmente sancionado (art. 42.1.a) LGT), al margen de toda idea de procedimiento penal; de predeterminación normativa bajo las reglas de lex previa y lex certa; de los principios capitales de audiencia, defensa o prueba; o de la apreciación de dolo -parece la culpa excluida en la acción de ser causante o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria-. Todo ello para incorporar a la pena a un sujeto nuevo junto al ya enjuiciado.

En este asunto, se comparte con la sentencia que no cabe aplicar el artículo 180.1 LGT, una de las posibilidades que ofrece el auto de admisión. Sería posible en caso de trasladarse la responsabilidad del artículo 201.3 LGT -por emitir facturas falsas- al que deja de ingresar la deuda (art. 191), pues este precepto prevé específicamente la agravación por utilización de facturas falsas como medio defraudatorio. Así lo declaramos en la sentencia de 6 de julio de 2015, dictada en el recurso para unificación de doctrina nº 3418/2013, examinada como posible precedente.

Es cierto que ese antecedente en que descansa la sentencia impugnada no es exacto -ya lo hemos dicho-, puesto que las infracciones por las que se sancionó originariamente a MERCURY fueron las de los artículos 194 y 195 LGT , que no incorporan a la sanción el elemento agravatorio procedente de la utilización o disfrute de facturas falsas, precisamente porque los tipos sancionadores previstos en esos preceptos no son de omisión del deber de declarar e ingresar en tiempo y legalmente lo debido, sino reprenden conductas de mera preparación o tentativa de la defraudación, en que no hay cantidad defraudada sobre la que pudiera operar la agravación.

Es fundamental la consideración, entonces, de que por una coyuntura ajena a la acción -que haya o no cuota a ingresar-, y también, por ende, a la culpabilidad, jugaría o no el principio de no concurrencia del artículo 180 LGT.

Cabe establecer que el juego de los preceptos examinados - artículo 201 LGT y los artículos 194 y 195 LGT- encierran un idem común, lo que se hace descansar en dos razones no sólo de peso, sino decisivas para sustentar la tesis de este voto:

a) Se persiguen bienes jurídicos comunes u homogéneos en ambos casos.

b) Aunque la conducta del artículo 201 LGT, por su carácter formal -en el sentido de desvinculado del resultado- no absorbe la totalidad de los elementos de la acción definida en el tipo de resultado, lo que significaría, a juicio de la Administración, que no se da la doble punición -no habría idem prohibido-, éste opera sobre la conducta, sobre los hechos de cada caso, no sobre el tipo abstractamente considerado. A tal efecto, es muy significativa la forma de punición de estos hechos:

" Artículo 201. *Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación...*

...3. La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será muy grave cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción".

Quiere ello decir que por más esfuerzos argumentales que se desplieguen para sustentar que el artículo 201.3 LGT protege un bien jurídico diferente a los de los tipos sancionadores castigados en los artículos 191 y siguientes, la sanción por expedir facturas falsas se impone en estricta y exclusiva función del importe de las operaciones que hayan originado la infracción y, en lo que atañe a la expedición de facturas falsas, a las operaciones falsamente facturadas, lo que revela el íntimo parentesco entre una y otra sanción, prueba en mi parecer de que el bien jurídico que se tutela es el mismo.

- Sobre la disparidad de bienes jurídicos protegidos, es de notar que la Administración tributaria, a la que la ley encomienda la potestad sancionadora en el ámbito tributario, no se encuentra, ni remotamente, en la misma posición institucional que el juez penal, quien debe proteger, investido de la potestad jurisdiccional que la Constitución le otorga (artículo 117 CE), por la vía represiva que la ley le confiere, los bienes jurídicos que ésta reputa dignos, merecedores y necesitados de protección. Por el contrario, la Administración tributaria -que no es juez-, de una u otra manera, mediata o inmediatamente, protege o trata de prevenir un único bien jurídico: el cumplimiento del deber de contribuir.

De otro modo dicho, el juez penal es constitucionalmente competente para juzgar y castigar delitos pluriofensivos o varios delitos que atenten a bienes jurídicos de diferente naturaleza (la integridad de la Hacienda Pública, la fe pública, etc...).

En cambio, la potestad sancionadora tiene unos perfiles netamente delimitados en la dogmática administrativa, como expresión más intensa de las denominadas potestades de segundo grado o reduplicativas, cuya finalidad primordial es la protección y defensa de otra potestad primaria, como son las tributarias: en esencia, comprobar, liquidar, recaudar y también verificar la observancia de las obligaciones formales que facilitan o hacen posible el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Quiere ello decir que todo el sistema sancionador tributario aspira al logro de un único y posible bien jurídico que debe tutelarse -castigando y previniendo conductas futuras, conforme a los fines de la pena-: el deber de contribuir de los ciudadanos, puntual; conforme a la ley; y de acuerdo con su capacidad económica.

En otras palabras, la falsedad contable o la omisión del deber de colaborar con la Administración cuando efectúa requerimientos de información -equiparable ésta a la desobediencia, en cierto modo- no se sancionan porque se quebranten fines o valores autónomos, de diferente signo, esto es, bienes jurídicos cuya infracción la sociedad percibe como reprochable y, a la vez, distintos entre sí, sino porque se trata de proteger así el recto cumplimiento del deber de contribuir estatuido en el artículo 31.1 CE, a través de un sistema variado de tipos infractores que, de un modo u otro, sirven a la Administración para reforzar el correcto y normal ejercicio de sus potestades tributarias.

c) En lo que respecta a la absorción o consunción en una sola conducta, íntegramente, de todos los elementos de la infracción y del dolo que la impregna, mi opinión es que debe venir referida a la conducta en particular, no al tipo legal abstracto. Hay bis in idem, esto es, la prohibida doble punición a un sujeto, no porque la ley prevea abstractamente un castigo que puede ser común. La ley prohíbe sancionar dos veces un mismo hecho o conducta, no una infracción abstractamente considerada.

Es verdad que, en rigor, si no hay homogeneidad en la conducta, difícilmente podría haber idem a efectos de evitar la doble represión, pero esa homogeneidad es, al mismo tiempo, resultado indisoluble de la buena o mala tipificación de las conductas por el legislador, factor que escapa claramente a la esfera de la voluntad del interesado.

d) Así, en el ámbito del Derecho penal, es más fácil determinar cuándo dos conductas son diferentes, y no tanto por razón del bien jurídico protegido, sino también en la definición del tipo, porque la tipificación es, por lo general, más depurada, dada la mayor exigencia del *nullum crimen sine lege*. En este asunto, aun prescindiendo del dato de que el *bis in idem* -o su negación- requeriría valorar una conducta regresada al infractor por vía de responsabilidad solidaria -insólita (y aberrante) en el Derecho Penal - la falta de identidad nacería de la segregación artificiosa, en varias sanciones, de hechos que no son sino las dos caras de una misma moneda, o fases de una misma acción emprendida, que conectan entre sí formando parte del mismo designio infractor.

Sucede así, por ejemplo, que el delito continuado o el delito masa (art. 74 CP) -institución propia de las conductas repetidas guiadas por una unidad de propósito-, reciben un castigo penal más favorable que el que resulta de la suma de elementos integrantes, determinados por separado.

En nuestro caso, a MERCURY se la sancionó, inicialmente, por la comisión de varias sanciones de los artículos 194 y 195 LGT. Según el acuerdo sancionador, el dolo surge ineluctablemente del aprovechamiento de facturas falsas, sin las cuales no se habría materializado la infracción.

Es decir, MERCURY ha sido sancionada dos veces por dos conductas que no son sino dos aspectos o vertientes -o fases sucesivas, si se quiere- de una misma dinámica comisiva, la de concertar con un tercero el disfrute de facturas falsas para obtener beneficios fiscales, sobre la que recaen dos consecuencias penales: así, se le sanciona: 1) por la obtención del beneficio derivado de la utilización de tales facturas falsas -sanción originaria-; y 2) por su previa emisión -sanción asumida por derivación de responsabilidad-, conducta de la que sería causante o colaborador -lo que, además, sólo sería concebible forzando el tipo, porque MERCURY no ha causado ni colaborado en la emisión de las facturas, salvo en lo que atañe a su empleo ulterior.

Tal colaboración activa, que es el fundamento insoslayable de la obligación de soportar que crea el artículo 42.1.a) LGT, sería impensable si MERCURY no hubiera convenido con la sociedad emisora de tales facturas, de modo inescindible, esa utilización posterior en sus autoliquidaciones, pasando a segundo plano el tipo infractor concreto que se le hubiera aplicado como consecuencia de ese disfrute, pues la elección de uno u otro tipo no excluye que, en todo caso, MERCURY, para consumir sus infracciones, se valió de un medio ilícito reflejado, en todo caso, en la tipificación.

4) Sobre el *ne bis in idem* prohibido que plantea el auto de admisión

Lo expuesto lleva a concluir que en la doble sanción impuesta a MERCURY, cometida en el momento de la segunda -la derivada de PÓRTICO, emisora de las facturas falsas- se cumple el requisito objetivo de identidad de las conductas, pues los hechos son los mismos por más que se escindan o bifurquen en su tipificación.

Esto es, en puridad de conceptos, la recurrida fue objeto de sanción por un mismo hecho, aunque la ley, en su configuración, lo hubiera escindido en conductas separadamente previstas y sancionadas: por colaborar activamente en la emisión de facturas falsas (art. 201.4, en relación con el 42.1.a) LGT) y, a un tiempo, por defraudar a la Hacienda pública mediante la declaración de hechos o datos falsos, con utilización de esas mismas facturas (arts. 194 y 195 LGT).

Esa unidad de propósito -aunque resulte repetitivo decirlo-, ese concierto de voluntades entre los dos sujetos para la emisión de dichas facturas falsas -que registran o acreditan servicios no prestados y, por tanto, gastos irreales-, y su posterior disfrute surge de un *pactum scaeleris* que, en un proceso penal, se castigaría de otro modo, atribuyendo responsabilidades personales singulares a cada copartícipe -depuradas en un juicio oral y público, con todas las garantías-, y no por la vía de la responsabilidad solidaria, exótica por completo al proceso penal y extraña a su sistema de garantías.

- Esto se ve más claro con un ejemplo. La compatibilidad entre los artículos 191 LGT, de una parte, y 194 y 195 LGT, de otra, lejos de llevarnos a una conclusión diferente a la expuesta, la refuerza, porque la selección del legislador de uno u otro tipo no depende de la voluntad del infractor, ni de la conducta, sino de circunstancias que en buena parte le son ajenas. Dependiendo del sentido positivo o negativo de la cuota líquida se aplicará un tipo infractor u otro. Se tipifica así la mera solicitud (194.1 LGT) de devoluciones propias de la normativa del IVA; o la creación de un beneficio o defraudación futura, también dependiente del sentido de la deuda (art. 195 LGT).

Sin embargo, tales distinciones de resultado, que no son esenciales y, sobre todo, no se encuentran abarcadas por el dolo de exigible concurrencia -o no necesariamente- determinarían un desenlace sumamente dispar desde la perspectiva del *non bis in idem* o, al menos, de la aplicación del principio de no concurrencia (180.1 LGT), lo que serviría para hacer de mejor condición al infractor del artículo 191 LGT, que habría incurrido en una conducta más grave, que a quienes cometieran las infracciones castigadas en los artículos 194 y 195 LGT, por un hecho no consumado o, por mejor decir, que no entraña per se una pérdida inmediata de ingresos a la Hacienda Pública.

Al menos en el primer caso, se podría descontar al infractor la cantidad excesiva derivada de la doble punición - ex artículo 180 LGT- de la suma concurrente tras la exigencia de su responsabilidad solidaria derivada - mediante la supresión, al menos, de la agravación específica por el uso de facturas falsas-, haciéndolo por ello de mejor condición, aun habiendo incurrido en una conducta más grave y reprochable que al sancionado en nuestro caso, que padece un trato más severo.

5) Consideraciones añadidas sobre la aplicación al caso de las normas penales sobre el concurso de leyes o el concurso ideal.

a) Puesto que la sentencia, en un esfuerzo dialéctico ciertamente ímprobo y encomiable -aunque baldío en mi parecer, como en el mito de Sísifo-, trae a colación, aun para descartarla, la presencia del concurso (aparente) de leyes, cabe una sucinta referencia a ella. Por virtud de éste, lo que estaría en juego es la selección de la única norma posible cuando, en apariencia, una conducta fuera susceptible de incardinación en dos o más tipos infractores, tarea para la que la ley penal ofrece varias pautas interpretativas aplicadas por la jurisprudencia penal, como son, por lo general, el rango (la norma superior se impone a la inferior); el tiempo (la norma posterior suplente a la anterior) y la especialidad (la *lex specialis* desplaza a la norma más general en su formulación). Ninguno de tales casos concurre ni se plantea en el proceso, por lo que basta, en este punto, con afirmar la coincidencia con la tesis mayoritaria, aun creyendo innecesaria la mención de la figura, que por lo demás no estuvo en el debate procesal.

b) En cuanto al problema del concurso ideal de delitos, éste presenta dos figuras o modalidades: el ideal natural o puro, por el que una sola conducta da lugar a dos o más delitos, porque ofende dos o más bienes jurídicos distintos. El caso más paradigmático es el atentado (se lesiona el bien de la integridad física de la autoridad o agente y, a un tiempo y compatiblemente, el principio de autoridad). El ejemplo de los desórdenes públicos invocado es un caso de concurso ideal, como bien se razona.

c) Dentro del concurso ideal existe además otra modalidad, la medial o instrumental, conforme a la cual un delito es necesario como medio para cometer otro.

Sin embargo, no estamos, en mi opinión, en presencia de algo parecido a lo que en una causa penal daría lugar a un concurso ideal de infracciones, síntesis al parecer de los hechos de emitir y deducir facturas falsas. Podría serlo en un orden abstracto, pero no lo es, en modo alguno, en la estructura sancionadora que nos propone la LGT.

- En primer lugar, porque no hay una acción o conducta única, sino dos distintas acciones, protagonizadas por dos autores, castigadas de forma autónoma y separada, de suerte que, de no haberse producido la imbricación de ambas mediante la figura de la responsabilidad solidaria (que es un acto posterior y extraño a la consumación de las dos infracciones) no habría duda sobre la pertinencia de la punición doble y separada, ex artículos 201.3 LGT (para PÓRTICO) y 194.1 y 195.1 LGT (para MERCURY).

- En segundo lugar, porque el concurso ideal, en el Código penal, se resuelve con una regla penológica propia, insusceptible de traslación a nuestro sistema sancionador de la LGT, en que manifiestamente no rige (vid. arts. 77.1 y 2 -reforma de 2015- y 73 CP). Su tratamiento conlleva un sistema más favorable al condenado que el derivado de castigar separadamente las conductas mediante la simple suma de las penas.

A diferencia del Código penal, la LGT no prevé norma sancionadora especial y privilegiada para el -hipotético- concurso ideal que se aborda en la sentencia. En ésta, si las conductas no son homogéneas, se sancionan separadamente conforme a las reglas equivalentes del concurso real, aunque sin sus limitaciones (art. 180.2 LGT). No existe tampoco reflejo ni del delito continuado ni del delito masa en el régimen sancionador tributario. Aquí se agregan las multas -y, en este caso, se imponen a un sujeto por hechos cometidos por otro, en cuya determinación no ha sido parte-.

d) La idea dogmática, aunque no bien desarrollada, acerca de la sustancia única del *ius puniendi* del Estado, aun cuando no se han concretado por el TC con gran precisión y detalle aquellas garantías, pautas o reglas que se deben aplicar a la potestad sancionadora de la Administración salvo, en lo que aquí interesa, para hacer ésta más flexible (v.gr. en la exigencia de la reserva de ley, en la predeterminación normativa o tipicidad, en la llamada al reglamento o en la dogmática de la culpabilidad, etc...), tiene por designio el de embridar o encauzar la potestad administrativa para dotar de mayores garantías su ejercicio, no la de mortificar al contribuyente con un resultado más lesivo que el derivado de la ley penal. Es indudable que tal propósito de equiparar la sustancia de ambos subsistemas punitivos es rodear a la sanción administrativa de unas garantías, sustantivas y formales, de las que, sin tal principio formal, no disfrutaría.

Ahora bien, no es lo mismo incorporar los principios penales y procesales -en que se enuncia y ejercita la potestad penal- a la sanción administrativa, que involucrar también las técnicas normativas de aquélla a ésta -

como lo es la del concurso ideal medial- cuando carecen de un reconocimiento formal y expreso en la lex certa administrativa y, cuando, además, en su resultado, la consecuencia sería irrelevante y no recibiría el infractor beneficio alguno de su aplicación.

Al margen de ello, es difícil aceptar la técnica del concurso ideal, tal como se preconiza en la sentencia, cuando es fruto de su verificación a posteriori, por mor de la responsabilidad solidaria impuesta, que tiene efectos penales, pero no un procedimiento penal acabado, ni otro propósito confeso que el de asegurar el pago de la multa junto con la obligación tributaria principal, de la que conceptualmente aún no se ha desligado.

Por tanto, hemos de tener presente que el bis in idem cuya concurrencia aquí discutimos jamás tendría posibilidad de acaecer en el proceso penal, ni en el delito o la pena procedentes, pues se materializa en un momento posterior a la consumación de ambas acciones, aquél en el que se trasvasa la responsabilidad personal sancionadora a un tercero, lo que equivale a sancionar (art. 42.1.a), en relación con el 175 LGT), pero al margen de toda idea de procedimiento, audiencia, posibilidad de prueba o apreciación de dolo -atendida la necesidad de ser causante o colaborador activo-, y una vez que ya se ha establecido la sanción del infractor originario principal, prácticamente imposible de controvertir en tal tesitura.

La consecuencia que la sentencia fija como fundamento de su fallo estimatorio del recurso de casación de la Administración, por tanto, es que estamos en presencia de un concurso ideal medial -una conducta realizada con el fin de cometer otra- que, no obstante tal calificación, no obtiene efecto o beneficio alguno de tal deslinde conceptual, puesto que da lugar a una punición separada de las dos infracciones, reunidas solo, tras su comisión, por el vínculo de la derivación, puesto que se parte de que no concurre entre ellas la triple identidad configuradora del principio prohibitivo del non bis in idem.

Para llegar a esta conclusión sustancial, que no comparto, no era necesario apelar a esta institución traída del Derecho penal -las situaciones de concurso ideal de infracciones- pues al margen de que se trata de una aportación argumental de la propia Sala, el efecto jurídico de aplicarla al caso es nulo -puesto que el tratamiento penológico no es otro que la suma aritmética de las sanciones, ex artículo 180.2 LGT-, todo ello al margen de que falta el elemento de la tipicidad para importar, por imperativo dogmático o dialéctico, una institución a este caso sin habilitación legal alguna.

Además de lo expresado, hablar de una incrustación del concurso ideal, en este caso medial, es lacerante para el interesado, en la medida en que denota que, con tal calificación jurídica, se pone en evidencia la diferencia notable y evidente de trato entre el penado -por razón de la aplicación de los artículos 77.1 y 2, y 73 CP, que se resume en una disminución de la pena, basada en la síntesis entre las a priori establecidas para su imposición separada- y el sancionado por la Administración, para quien resulta inútil y decepcionante esta tan exquisita como vana delimitación conceptual, que deriva en la mera suma de multas, que es el efecto propio de su tratamiento separado -y no de otro modo podría ser cuando la aducida situación concursal que construye la Sala acaece cuando a un sancionado por la comisión de una infracción originaria se le agrega otra, posteriormente, haciéndolo responsable solidario de la infracción de otro.

En otras palabras y como resumen de lo expuesto, creo haber razonado por qué no hay en este caso concurso ideal medial; pero aun aceptando dialécticamente que lo hubiera, ni puede dar lugar a efecto favorable alguno pro reo -que sería su única posible razón de ser-, ni el sistema punitivo toleraría una diferencia de trato no prevista en la ley aplicable al caso y desfavorable al autor, sin que llegásemos a plantearnos, de haber lugar a ello -dada la falta, en mi criterio, de juicio de relevancia- que la discriminación y desproporción que tal desigualdad propiciaría estaría constitucionalmente prohibida, dando lugar a la pertinente cuestión de inconstitucionalidad.

6) Consideración final.

a) La construcción de la sentencia de la que discrepo es teóricamente brillante y está muy extensa y prolijamente motivada, con abundante cita de jurisprudencia, pero lleva a una conclusión que en mi juicio es errónea y gravemente perjudicial para el sancionado. Tal vez cabría invocar aquí el célebre apotegma de Cicerón de "summum ius, summa iniuria", poniendo de manifiesto que una sentencia impecable en su razonamiento y en el análisis minucioso de los requisitos dogmáticos de la triple identidad, necesarios para identificar el bis in idem a efectos de su prohibición, arroje como precipitado, debido a la falta de toma de consideración de elementos de diverso signo, un resultado injusto para el sancionado. Tal injusticia es material, porque es palpable, real y cierta, pero no lo es en el sentido peyorativo que usualmente se emplea para desacreditarla: que sería una justicia que se aleja del Derecho para prevalecer. No en la tesis aquí sostenida, porque la interdicción del non bis in idem, al menos en lo que se ha razonado en este voto, cumple con la triple identidad concurrente, en especial con la de bien jurídico protegido, para su concurrencia como garantía constitucional.

b) Donde la disensión con la sentencia llega a su momento álgido es en la consideración que a la sentencia merece, en líneas generales, la imposición de sanciones por vía de responsabilidad. Nuevamente aquí, como en la sentencia de 23 de julio de 2020, pronunciada en el recurso de casación nº 1993/2019, frente a la que también formulé voto discrepante, el razonamiento da por bueno, cargándose de razones -no de razón, en mi opinión- sobre la suficiencia del régimen estatuido en los artículos 42 y 174 y 175 LGT para servir de vehículo

válido y adecuado para imponer sanciones, a través de una fórmula legal concebida para garantizar el crédito tributario, con el que las multas debidas a la Administración se sigue confundiendo tenazmente.

La energía dialéctica desplegada por la sentencia para robustecer ese endeble flanco argumental, en mi opinión, lejos lograr la eficacia pretendida, lleva a un resultado, al menos, sorprendente. No cabe olvidar que, en el sistema de garantías penales, las de orden procesal son de suma importancia y que afirmar, con la rotundidad con que lo hace la sentencia, que el artículo 174 LGT colma la totalidad de tales garantías para extender la responsabilidad solidaria de la sanción -ya establecida y juzgada por la Administración- a un tercero, por el mero dato de que se le dé audiencia a éste y se ponga en su conocimiento un hecho ya establecido, no puede ser compartido.

Cabría, también en este punto, en un plano teórico, al menos, poner en duda la constitucionalidad del sistema sancionador paralelo y atípico que representan tales preceptos no sancionadores, pero tampoco aquí aparece perfilado con nitidez bastante el juicio de relevancia -al margen de que ni en el proceso de instancia, ni en la casación, ni en el auto de admisión, se llega a poner en tela de juicio el sistema-. De hecho, el voto puede ser sustentado, y así se hace efectivamente, en el hecho de que la sanción, aun aceptando a efectos argumentativos la plena conformidad a la Constitución de los artículos 42 y concordantes LGT, es inválida en tanto quebrantadora del principio de interdicción del non bis in idem.

c) La tesis que se postula en el voto particular, que desemboca en la necesidad de un fallo que declare no haber lugar al recurso de casación entablado por la Administración General del Estado, no supone respaldo o aquiescencia con la argumentación de la sentencia de instancia, deficiente y errónea en su motivación, como ya ha quedado expresado.

Por todas las razones expuestas, reiterando el respeto que me merece la postura que ha prevalecido, considero que la sentencia debió declarar no haber lugar al recurso de casación formulado por el abogado del Estado, en la representación que ostenta, contra la sentencia del Tribunal de instancia, que a mi juicio acertó -aun de la forma expresada- al anular los actos administrativos allí enjuiciados.

Madrid, misma fecha de la sentencia de la que se discrepa.

D. Francisco José Navarro Sanchís D. José Antonio Montero Fernández
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguillo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

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