

CEF.- Fiscal Impuestos

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ079700

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1463/2020, 5 de noviembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1569/2018

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Otros principios de la potestad sancionadora. Non bis in idem. Compatibilidad entre la infracción por incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación mediante la emisión de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados y la de dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación con utilización de medios fraudulentos. El reproche principal que se dirige a la sentencia recurrida es que ha infringido el art. 180.2 LGT, en la redacción vigente cuando ocurrieron los hechos (actual art. 180.1 LGT). No es contraria al art. 180.1 LGT la aplicación a una misma persona de la sanción prevista para la infracción muy grave tipificada en art. 201.1 y 3 LGT, simultáneamente, con las sanciones correspondientes a la infracción del art. 191.1 cuando esta es calificada como leve o grave, sin que el empleo de las facturas falsas haya servido para la calificación o graduación. La prohibición absoluta de doble castigo correspondiente al principio *non bis in idem* requiere una unidad o identidad que ha de estar referida a todo lo siguiente: hechos o conductas que hayan sido objeto de la doble sanción; sujeto al que se imputan esos hechos o conductas y se imponen las sanciones, y situación jurídica del mismo que se toma en consideración para dichas imposiciones y fundamento jurídico de las infracciones sancionadas, en lo relativo, principalmente, a que el castigo debe ir dirigido a la protección del mismo bien o interés jurídico. En este caso no es de apreciar la triple identidad exigible cuando en las dos sanciones no concurre identidad subjetiva porque la persona sancionada actuó en situaciones jurídicas diferenciadas. Tampoco concurre identidad en lo relativo al fundamento jurídico correspondiente a las sanciones impuestas porque una de ellas persigue el principio de eficacia administrativa y la otra persigue garantizar la obligación del pago del tributo como manifestación del deber constitucional de contribuir a las cargas públicas. La derivación de responsabilidad que la Administración tributaria ha decidido en aplicación del art. 42.1.a) LGT 2003 no vulnera el principio de culpabilidad, ni la presunción de inocencia. Y no existe esa vulneración porque, tratándose de actos de personas jurídicas colectivas o asociativas, la voluntad y conciencia que determina la culpabilidad procede de la persona física que los realiza como necesario órgano de dichas entidades personificadas por el ordenamiento jurídico. A la luz de los anteriores criterios interpretativos, procede anular la sentencia recurrida; pues sus razonamientos argumentan acertadamente sobre el alcance general de la prohibición «*non bis in idem*», pero no diferencian debidamente la operatividad que ha de darse a este concreto mandato del art. 180.1 LGT, lo que conduce a que esta Sala enjuicie directamente el recurso contencioso-administrativo que fue deducido en la instancia. Los acuerdos de 21 de diciembre de 2009 únicamente atacados en el proceso de instancia no incurrieron, por sí solos, en vulneración alguna del principio de *non bis in idem* o de lo establecido en el art. 180.1 LGT. La vulneración en la que, en su caso, pueda haber incurrido el acuerdo de 19 de enero de 2010, no puede ser declarada en el actual proceso jurisdiccional porque el recurso contencioso-administrativo que le dio origen no fue dirigido contra dicho concreto acto, consiguientemente, el recurso contencioso-administrativo deducido en el proceso de instancia debe ser desestimado [Vid., ATS, 11 de julio de 2018, recurso n.º 1569/2018 (NFJ070998), que admite el recurso de casación contra la STSJ Cataluña, 6 de julio de 2017, recurso n.º 1184/2013 (NFJ070999), que se que se anula a los efectos del fallo].

PRECEPTOS:

RDLeg 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, secc. 1.^a Epígrafe 501.3.

Ley 230/1963 (LGT), art. 78.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 48, 178, 180, 191a 197 y 201.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 16.

Ley Orgánica 10/1995 (CP), arts. 8, 67 y 77.

Constitución española, art. 31.

PONENTE:

Don Nicolás Antonio Maurandi Guillén.

CEF.- Fiscal Impuestos

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
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.463/2020

Fecha de sentencia: 05/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1569/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/06/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 1569/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1463/2020

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

Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 5 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación que con el número 1569/2018 ante la misma pende de resolución, interpuesto por don Everardo, representado por la procuradora doña Cayetana Zulueta Luch-Singer, contra la sentencia núm. 566/2017, de 6 de julio de 2017, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1184/2013).

Siendo parte recurrida la Administración General del Estado, que no se personó en la actual fase de casación.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

" FALLO:

Se desestima le recurso contencioso administrativo número 1184/2013 interpuesto por D. Everardo contra el acto objeto de esta litis, con imposición en costas al recurrente hasta el límite máximo de quinientos euros".

Segundo.

Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de don Everardo se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

Tercero.

Recibidas las actuaciones, el auto de 11 de julio de 2018 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de "fundamentos de derecho" de la actual sentencia.

Cuarto.

La representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras ser invocados los motivos en que se apoyaba, se terminaba así:

" A LA SALA SUPLICO: Tenga por presentado este escrito y por formulado el recurso de casación contra la sentencia de fecha 6 de julio de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña número de recurso ordinario 1184/2013 continuando el procedimiento en todos sus trámites y dictando sentencia por la que estimando el recurso interpuesto, acuerde la nulidad de la sanción impuesta a Everardo, objeto de la sentencia mencionada anteriormente".

Quinto.

La representación procesal de la Administración General del Estado, al no haberse personado, no formalizó oposición al recurso de casación.

Sexto.

Se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 23 de junio de 2020; pero la deliberación continuó en sesiones posteriores y finalizó el 4 de noviembre inmediato posterior, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Hechos y actos administrativos litigiosos; proceso seguido la instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya; e indicación de quien es la parte recurrente en la actual casación.

A partir de lo consignado tanto en la resolución del Tribunal Económico Administración Regional de Cataluña (TEAR-C) que fue impugnada en el proceso de instancia, como en la sentencia del TSJ de Catalunya directamente recurrida en esta casación, debe resaltarse aquí lo siguiente:

1.- Don Everardo estaba dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en la actividad de albañilería -epígrafe 501.3 IAE- y también era socio y administrador de la entidad mercantil Yesos Salou, S.L.

2.- Se inició un procedimiento de inspección en el que la Inspección tributaria concluyó que don Jacinto y don Everardo intentaron dividir artificialmente la actividad mercantil de Yesos Salou, S.L. entre dicha sociedad y esas dos personas físicas.

Que lo hicieron porque, al estar acogidas esas dos personas físicas a la estimación objetiva en IRPF y al régimen simplificado en IVA, las facturaciones que efectuaron para otros no tenían coste fiscal, porque el rendimiento IRPF y las cuotas a ingresar por IVA se efectuaba por módulos; y, sin embargo, esas mismas facturaciones sí que podían implicar una menor tributación para la sociedad mercantil, al poder conllevar para ella gastos deducibles y cuotas IVA soportadas.

Y que esa división artificial se tradujo en una facturación a Yesos Salou, S.L. por parte de esas dos personas físicas, de una actividad que había sido simulada y no efectivamente realizada por don Jacinto y don Everardo.

3.- Lo anterior determinó que el Inspector Regional Adjunto de Tarragona de la AEAT dictara el 21 de diciembre de 2009 actos de regularización tributaria y también actos sancionadores.

La regularización consistió, para las personas físicas, en la devolución de las cuotas IVA que habían ingresado en el periodo comprendido entre el segundo trimestre de 2004 y el cuarto trimestre de 2005.

Y para la sociedad mercantil en no admitir como IVA soportado las cuotas IVA que figuraban en las facturas expedidas por las personas físicas de que se viene hablando.

El acto sancionador referido a don Everardo consistió en apreciar, para el periodo comprendido hasta 1 de julio de 2014 la infracción tipificada en el artículo 78.1.d) de la LGT 1963; y, para el periodo posterior, la muy grave del artículo 201.3 de la LGT 2003.

4.- Posteriormente, el acuerdo de 19 de enero de 2010 del Inspector Regional Adjunto de Tarragona declaró que don Everardo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.1.a) de la LGT 2003, era responsable de las deudas y sanciones tributarias de Yesos Salou, S.L.

Para justificar esta declaración declaró y razonó que don Everardo era administrador de la sociedad mercantil y no realizó los actos de su incumbencia que hubieran evitado la infracción tributaria.

Afirmó a este respecto que, en particular:

- Simuló la realización de actividades económicas individuales y emitió facturas falsas o falseadas en las que se documentaban operaciones inexistentes con la finalidad de disminuir ilícitamente la tributación de la sociedad.

- Asimismo permitió la contabilización y registro de operaciones ficticias documentadas en facturas falsas o falseadas con la misma finalidad de evadir el pago de sus deudas tributarias por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los años 2003 a 2005.

5.- Los dos acuerdos de 21 de diciembre de 2009 referidos a don Everardo antes mencionados, de regularización y sanción, fueron objeto respectivamente de dos reclamaciones económico-administrativas.

6.- Las reclamaciones económico-administrativas fueron desestimadas por la resolución de 11 de julio de 2013 dictada por el TEAR de Cataluña.

7.- Contra la anterior resolución del TEAR.-C la representación procesal de don Everardo interpuso recurso contencioso-administrativo (procedimiento ordinario núm. 1184/2013) ante el Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

8.- La sentencia aquí recurrida desestimó el recurso contencioso-administrativo.

Esta sentencia analizó y rechazó, según expresa su fundamento de derecho primero, las impugnaciones que don Everardo planteó en relación con todo lo siguiente: (i) la prescripción del derecho de la Administración para practicar los actos finales de regularización; (ii) la imposición indebida de una doble sanción, por considerar el recurrente que era incompatible sancionar por el incumplimiento de la obligación de facturación y, simultáneamente, por dejar de ingresar la deuda tributaria; y (iii) inexistencia de la infracción apreciada.

Y de todo ello es relevante para lo suscitado en la actual casación lo que se razona para rechazar segunda impugnación (que se detallará más adelante).

9.- El actual recurso de casación lo ha interpuesto también don Everardo.

Segundo. *Razones de la Sala de Catalunya para justificar su rechazo a la impugnación que sostuvo la imposición de una doble sanción contraria al principio "non bis in idem".*

Están contenidas en el fundamento jurídico (FJ) tercero de la sentencia directamente recurrida en esta casación, que consta de dos partes claramente diferenciadas.

1.- La primera parte de ese FJ invoca la doctrina contenida en la sentencia STS de 31 de marzo de 2010, de la Sección Cuarta de esta Sala Tercera (recurso de casación de unificación de doctrina núm. 457/2008), sobre las identidades que han de darse entre dos hechos sancionadores para que opere la prohibición de "non bis in idem", y transcribe de ella lo siguiente:

"Así las cosas procede casar la sentencia de instancia al contener la misma una doctrina errónea que es preciso anular para unificar la doctrina que viene manteniendo este Tribunal en el sentido de que para aplicar el principio non bis in idem no sólo debe existir una identidad de hechos o fundamentos, objeto y causa material o punitiva, sino también de sujetos,

y ello no sucede en el caso de autos, pues la sentencia penal condenó a tres personas, el arquitecto superior y el arquitecto técnico responsable de la obra así como al encargado general de seguridad de la empresa como responsable de los delitos de los que les acusaba, mientras que la sanción administrativa recae sobre la empresa por la no adopción de medidas de seguridad en el trabajo, de modo que no existe infracción al principio de non bis in idem al no sancionarse por los mismos hechos a idénticas personas".

Y también invoca estas declaraciones de la STC 2/2003, de 18 de enero:

"La garantía de no ser sometido a bis in idem se configura como un derecho fundamental (STC 154/1990, de 15 de octubre , FJ3), que en su vertiente material impide sancionar en más de una ocasión el mismo hecho con el mismo fundamento, de modo que la reiteración sancionadora constitucionalmente prevista puede producirse mediante la sustanciación de una dualidad de procedimientos sancionadores, abstracción hecha de su naturaleza penal o administrativa, o en el seno de un único procedimiento (por todas, SSTC 159/1985, de 27 de noviembre, FJ3 ; 94/1986, de 8 de julio, FJ4 ; 154/1990, de 15 de octubre, FJ3 ; y 204/1996, de 16 de diciembre , FJ 2)" FJ-3.

(...).

Por tanto se han de comparar los ilícitos sancionados, partiendo de la acotación de los hechos realizada por la Administración en la resolución sancionadora y por el órgano judicial penal en las sentencias, y tomando como base la calificación jurídica de estos hechos realizada por estos poderes, dado que, de conformidad con el artículo 44.1 b LOTC , en el examen de la vulneración de los derechos fundamentales este Tribunal Constitucional no entrará a conocer de los hechos que dieron lugar al proceso....."FJ5".

2.- Más adelante la sentencia recurrida explica por qué en el caso litigioso no ha sido cumplida la prohibición non bis in idem.

Lo hace así:

"En este caso las sanciones impuestas al aquí recurrente fueron las previstas en el art. 78.1.d) de la LGT/1963 y art. 201.3 de la LGT/2003 , es decir, el incumplimiento de las obligaciones de facturación en cuanto que las facturas eran falsas al no responder a ninguna actividad económica, en tanto que la sanción impuesta a la sociedad fue por la falta de ingreso prevista en el art. 191 de la LGT/2003 , agravada por la utilización de medios fraudulentos, lo cual es perfectamente compatible al no existir identidad de personas ni de tipificación por tratarse de dos ilícitos distintos con diferentes bienes jurídicos protegidos.

Cuestión distinta es la incidencia de la derivación del aquí recurrente, por acuerdo de 19 de enero de 2010, conforme al art.42.1a) de la LGT/2003 , es decir, las personas que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria, y que el citado acuerdo sustenta en el hecho de que era administrador y no realizó los actos que eran de su incumbencia y hubieran evitado la comisión de la infracción tributaria, y en particular

simuló la realización de actividades y emitió facturas falsas o falseadas en las que se documentaban operaciones inexistentes, y permitió la contabilización y el registro de estas operaciones ficticias.

El recurrente considera que fue sancionado por el art. 191 de la LGT por dejar de ingresar la deuda tributaria con motivo de la emisión de estas facturas y al mismo tiempo por el art. 201 por la emisión de las mismas facturas, y además por la primera con el carácter de infracción grave por la concurrencia de medidas fraudulentas, consistentes precisamente en las facturas. Pone de manifiesto que esta duplicidad está expresamente vetada, citando el texto del apartado 3 del art. 17 del Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario, aprobado por RD 2063/2004, y añade que la derivación de responsabilidad exige la culpabilidad y por ello no estando un procedimiento de recaudación como sancionador.

A juicio de esta Sala, el argumento, aunque elaborado, falla en su premisa mayor porque en el acuerdo de derivación no se sanciona la falta de ingreso que incumbe al deudor principal, que es la sociedad, sino la omisión de los actos que eran incumbencia del administrador para evitar la comisión, es decir, para evitar la falta de ingreso, de manera que no nos encontramos ante una única persona sancionada doblemente, con concurrencia de los presupuestos antes vistos para apreciar el "bis in idem", sino con dos personas con posición jurídica diferente y distinto título de imputación.

Así frente al deudor principal que no ingresa concurriendo el dolo y culpa específica en la falta de ingreso, concurre el administrador, configurado como responsable solidario de la deuda tributaria, junto al deudor principal, como determina el art. 41.1 de la LGT , y el título de imputación es específicamente el incumplimiento de los deberes de su cargo, lo cual sustenta la derivación en cuanto sí precisa la culpabilidad, pero al propio tiempo distingue el título de imputación que se esgrime frente a la sociedad.

En este sentido puede considerarse la configuración del responsable que se trata dada en la Ley General Tributaria del 2003 como un supuesto de colaboración o coautoría en la infracción, y por tanto la existencia de dos personas perfectamente diferenciadas, a lo que no es obstáculo que existiendo solidaridad, quepa derivar de forma inmediata la obligación del pago de la sanción.

Hay que añadir que de lo expresado en el acuerdo de derivación, Fundamentos 3º, 4º y 5º resulta que se sustentó en la condición de administrador del interesado, si más que la responsabilidad se sustentó en el art. 42.1 a) y no en el 43.1 a), lo cual es posible atendiendo a las conductas de colaboración activa más graves en las que hubieran pedido incurrir los administradores, y la gravedad la pone de manifiesto en este caso en el énfasis que el acuerdo de derivación hace sobre el hecho de que el administrador fue el que articuló la simulación".

Tercero. La admisión del recurso de casación y la fijación de la cuestión de interés casacional objetivo.

La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación en auto de 11 de julio 2018, en estos términos:

" 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si cuando un contribuyente es sancionado por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación mediante la emisión de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (artículo 201.3 de la Ley General Tributaria), ¿puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) de la citada Ley, en el pago de la sanción impuesta al receptor de la factura como autor de una infracción muy grave por dejar de ingresar la deuda tributaria - habiendo sido calificada su infracción como muy grave por utilizar medios fraudulentos consistentes en facturas falsas o con datos falseados (artículo 191, apartados 1 y 4 de la Ley General Tributaria)-, debido a que colaboró activamente en su perpetración? ¿La máxima ne bis in idem consiente tal duplicidad? ¿ Esa doble represión es conforme con el principio de no concurrencia de sanciones tributarias, proclamado en el artículo 180 LGT/2003? .

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 180.3 y 201.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación con el artículo 42.1.a) de la misma Ley".

Cuarto. El recurso de casación de don Everardo.

El reproche principal que se dirige a la sentencia recurrida es que ha infringido el artículo 180.2 de la Ley General Tributaria de 2003 (LGT 2003), en la redacción vigente cuando ocurrieron los hechos (coincidente con el texto del artículo 180.1 en la redacción introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre).

Y respecto de ese precepto (el actual 180.1 LGT 2003) se hace la principal afirmación de que es una consecuencia del principio " ne bis in idem".

En los argumentos esgrimidos para sostener esa infracción se desarrollan estas ideas básicas:

1.- Ese antiguo artículo 180.2 (actual 180.1), en lo que hace a las conductas aisladas configuradoras o tipificadoras de los ilícitos sancionables, establece una preferencia por establecer infracciones únicas con elementos de agravación o cualificación, frente a la apreciación de varias infracciones independientes.

Lo cual se traduce, en el caso presente, que, si se hubieran tramitado al actual recurrente, don Everardo, dos procedimientos respectivamente referidos a la infracción del artículo 191 (falta de ingreso de la deuda tributaria) y a la del 201 (incumplimiento de obligaciones de facturación), debería haberse aplicado preferentemente la sanción agravada de la primera infracción y no la sanción de la segunda infracción.

Se añade que reforzaría la anterior conclusión la siguiente norma que el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (Real Decreto 2063/2004) incluye en su artículo 16.3

"No 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".

Y se dice que la posibilidad que se permite de imponer varias sanciones que deriven de acciones independientes (antiguo artículo 180.3 y actual 180.2) exige que se trate de diversas a acciones tipificadas independientemente; algo, según el recurso de casación, que es diferente a lo querido por ese artículo antiguo 180.2 (actual 180.1) que pone su acento en que una misma acción no puede ser sancionada dos veces.

2.- La interpretación de las normas tributarias anteriores debe ponerse en relación con el Derecho Penal, al ser este aplicable en gran medida al procedimiento sancionador tributario.

Se aduce a este respecto que el artículo 77 del Código Penal contempla el concurso medial (un hecho en sí mismo delictivo que sea medio objetivo para la comisión de otro delito), previendo la solución de un castigo único agravado frente a varios castigos.

Se dice, así mismo, que, según esta solución normativa penal, hay que tener en cuenta que la emisión de facturas falsas solo tiene razón de ser para que el destinatario las deduzca de su imposición; es decir, hay un conjunto de acciones con una clara conexión de obtener un resultado final de defraudación.

Y se insiste en que, pese a esa pluralidad de conductas, sólo se sanciona la acción (conducta) culminante.

Se invoca también como expresivo de esa tendencia al castigo único el principio de absorción, recogido en el artículo 8.3 del Código penal, que dispone la aplicación del precepto penal más amplio o complejo para aquellos casos en que los hechos sean subsumibles en varios preceptos.

Como igualmente se trae a colación el artículo 67 del Código Penal, en lo que dispone que las reglas aplicativas de las penas previstas para las circunstancias agravantes o atenuantes no se observaran cuando tales circunstancias se hayan tenido en cuenta para describir o sancionar una infracción.

3.- En la hipótesis del concurso medial de las infracciones de los artículos 201 y 191, habría en principio dos posibilidades teóricas de sanción: la correspondiente a la infracción tributaria de incumplir las obligaciones de facturación (art. 201 LGT 2003); y la correspondiente a la infracción tributaria grave de dejar de ingresar cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados [artículo 191.3.a]).

Pero la aplicación del principio de no concurrencia de sanciones tributarias, previsto en el artículo 180 LGT 2003, haría que únicamente pudiere aplicarse una sola sanción y esta hubiere de ser la correspondiente a la infracción de dejar de ingresar.

4.- Según el recurso de casación, en el concreto caso aquí litigioso sólo hay una única conducta reprochable a don Everardo y esta es la de emisión de facturas falsas.

Y esta concreta afirmación la pretende defender el recurso de casación con estas más particulares consideraciones.

Se dice que la sentencia recurrida acierta en atribuir naturaleza sancionadora a la derivación de responsabilidad que se acordó para don Everardo; pero confunde la conducta que determina la infracción cuya sanción se deriva o extiende a don Everardo con la conducta que determina la derivación de responsabilidad.

Pero incurre en error dicha sentencia -según el recurrente- cuando dice que lo que sanciona el acuerdo de derivación de responsabilidad no es la falta de ingreso sino la omisión de los actos que eran incumbencia del administrador para evitar la comisión; y es errónea esta apreciación de la sentencia, en el criterio del recurso de casación, porque no hay en nuestro ordenamiento jurídico ningún tipo de sanción al administrador por no realizar determinadas actuaciones.

5.- Sostiene en definitiva el recurso de casación que hay un incumplimiento del principio de no concurrencia de sanciones (artículo 180 LGT 2003) porque la misma persona, don Everardo, ha sido sancionada dos veces por lo mismo.

Lo cual se viene a explicar así:

(a) Los dos hechos que determinaron que fuera apreciada en la sociedad mercantil la infracción del artículo 191 LGT, cuya sanción ha sido derivada a don Everardo, fueron la emisión de facturas falsas y el no ingreso por dicha sociedad mercantil de sus deudas tributarias;

(b) Por ese hecho de emisión de facturas falsas ha sido ya sancionado don Everardo.

(c) Por la vía de la derivación de la responsabilidad no puede ser castigado de nuevo don Everardo por ese mismo hecho.

Quinto. Criterio interpretativo que se fija en la actual sentencia y respuesta que, desde este criterio, se da a la cuestión de interés casacional.

I.- El punto de partida para esa fijación debe ser la doctrina de la sentencia de 6 de julio de 2015 de esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, dictada en el recurso de casación núm 3418/2013.

En su fundamento de derecho tercero se delimita la cuestión que en ella se aborda en estos términos:

"(...) el interrogante al que debemos dar respuesta es el siguiente:

cuando un contribuyente es sancionado por dejar de ingresar, en todo o parte, la deuda tributaria, siendo calificada su infracción como muy grave por utilizar medios fraudulentos consistentes en facturas falsas o con datos falseados (artículo 191, apartados 1 y 4, de la Ley General Tributaria), o por obtener indebidamente devoluciones, con empleo de iguales medios (artículo 193, apartados 1 y 4), ¿puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) de la misma Ley, en el pago de la sanción impuesta al emisor de la factura como autor de una infracción muy grave por incumplir las obligaciones de facturación o documentación mediante la emisión de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (artículo 201.4), debido a que colaboró activamente en su perpetración? ¿La máxima ne bis in idem consiente tal duplicidad? ¿Esa doble represión es conforme con el principio de no concurrencia de sanciones tributarias, proclamado en el artículo 180 de la Ley de 2003, y en particular con la prohibición de sancionar autónomamente conductas que constituyen criterios de graduación o de calificación de otras, prevista en el apartado 2 de dicho precepto, en la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio?".

Sus razonamientos principales sobre dicha cuestión están contenidos en estas declaraciones:

" 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 2º) 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 idem, 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 "derivación" y "sancionar", a estos efectos- separadamente una conducta que ha servido para graduar otra o para calificarla como grave o muy grave".

II.- De manera coherente con los razonamientos anteriores, el criterio interpretativo que debe fijarse en la actual sentencia para la cuestión de interés casacional objetivo señalada en el auto de admisión debe ser el que continúa.

Que un contribuyente sancionado por el incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación, mediante la emisión de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (artículo 201.3 de la Ley General Tributaria), no puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) de la citada Ley, en el pago de la sanción impuesta al receptor de la factura como autor de una infracción muy grave por dejar de ingresar la deuda tributaria y habiendo sido calificada su infracción como muy grave por utilizar medios fraudulentos consistentes en facturas falsas o con datos falseados (artículo 191, apartados 1 y 4 de la Ley General Tributaria); pues el artículo 180 LGT/2003 no permite sancionar separadamente una conducta que ya ha servido para graduar otra o para calificarla como muy grave.

Y que, sin embargo, no es contraria al último precepto que acaba de citarse la aplicación a una misma persona de la sanción prevista para la infracción muy grave tipificada en los apartados 1 y 3 del artículo 201 de la Ley General Tributaria, simultáneamente, con las sanciones correspondientes a la infracción del artículo 191.1 cuando esta es calificada como leve o grave, según lo establecido en sus apartados 2 y 3, sin que el empleo de las facturas falsas haya servido para la calificación o graduación.

Sexto. Consideraciones adicionales sobre la compatibilidad antes declarada entre las sanciones correspondientes a la infracción muy grave tipificada en los apartados 1 y 3 del artículo 201, y las correspondientes a la infracción del artículo 191.1 cuando esta es calificada como leve o grave, según lo establecido en sus apartados 2 y 3, sin que el empleo de las facturas falsas haya servido para la calificación o graduación.

Esas consideraciones deben hacerse a la vista de los concretos hechos alegados por la parte recurrente, y sin perjuicio de la operatividad que pudiera tener para ellos este mandato del artículo 180 de la LCT/2003:

"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".

Y consisten en señalar que no resulta procedente la aplicación absoluta de la prohibición inherente al principio "non bis in idem" por todo lo siguiente:

1.- Esa prohibición absoluta de doble castigo correspondiente al principio non bis in idem requiere una unidad o identidad que ha de estar referida a todo lo siguiente:

- Hechos o conductas que hayan sido objeto de la doble sanción.

- Sujeto al que se imputan esos hechos o conductas y se imponen las sanciones, y situación jurídica del mismo que se toma en consideración para dichas imposiciones.

- Fundamento jurídico de las infracciones sancionadas, en lo relativo, principalmente, a que el castigo debe ir dirigido a la protección del mismo bien o interés jurídico.

2.- No hay identidad subjetiva, ya que la sanción impuesta al recurrente por el mero incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación está referida a unas obligaciones tributarias formales que le corresponden individualmente a él como persona física en los actos que realiza en la esfera de sus intereses personales exclusivos.

Mientras que la derivación de responsabilidad que se le hace respecto de la sanción por dejar de ingresar [en aplicación del artículo 42.1.a) LGT] lo es en su condición de administrador de una sociedad mercantil; es decir, como órgano de actuación de un ente asociativo que, al ser no ser una persona física sino una organización colectiva personificada por el ordenamiento jurídico, necesita servirse de personas físicas que actúen como órganos suyos que exterioricen la voluntad que todo sujeto de derecho ha de plasmar en los actos que perfeccionen sus relaciones jurídicas con otros sujetos de derecho (sean estos personas físicas u otras personas jurídicas colectivas).

Dicho de otro modo, la infracción por dejar de ingresar, cuya sanción ha sido derivada al aquí recurrente, ha estado motivada por la conducta realizada por este, no como persona física en defensa de sus intereses individuales exclusivos, sino como órgano de una persona jurídica (una sociedad mercantil) en defensa de los intereses correspondientes a esta entidad (distintos de aquellos otros exclusivos del recurrente).

3.- No hay un mismo fundamento o interés jurídico en el comportamiento base de la infracción de dejar de ingresar [artículo 191.1) LGT 2003]; y en el comportamiento base de la infracción por el mero incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación (artículo 201.1 LGT).

No lo hay por lo siguiente.

- Hay unas infracciones tributarias en las que el elemento típico esencial del ilícito es el comportamiento de dejar de ingresar (art. 191.1 LGT); y, por ello, a lo que van dirigidas es a asegurar la obligación individual de contribuir

al sostenimiento de los gastos públicos que corresponde al infractor por imperativo de lo establecido en el artículo 31.1 CE.

- Mientras que hay otro grupo de infracciones tributarias que tipifican como ilícito el mero incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación (art. 201 LGT), cuyo fin es castigar comportamientos que producen el resultado de evitar u obstaculizar la actividad de comprobación de la Administración tributaria respecto de la totalidad de los actos de un contribuyente que tienen trascendencia tributaria; esto es, castigan las conductas que dificultan esa comprobación administrativa tanto respecto de las obligaciones tributarias del infractor como respecto de las obligaciones tributarias que corresponden a las terceras personas con las que ese infractor se relaciona.

4.- Lo que antecede, unido a esa falta de identidad del sujeto infractor, por tratarse aquí de una persona física que actúa en un caso como tal y en el otro como órgano de una entidad colectiva personificada, determina también la existencia de dos conductas o acciones que jurídicamente son autónomas o diferenciadas.

Esto hace que sea de apreciar la hipótesis de "varias acciones (...) constitutivas de varias infracciones" que expresamente prevé el actual artículo 180.2 LGT (antiguo 180.3) para posibilitar la "imposición de las acciones que procedan por todas ellas".

5.- La derivación de responsabilidad que la Administración tributaria ha decidido en aplicación del artículo 42.1.a) LGT 2003 no vulnera el principio de culpabilidad, ni la presunción de inocencia. Y no existe esa vulneración porque, tratándose de actos de personas jurídicas colectivas o asociativas, la voluntad y conciencia que determina la culpabilidad procede de la persona física que los realiza como necesario órgano de dichas entidades personificadas por el ordenamiento jurídico.

Séptimo. Decisión del recurso de casación.

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de don Everardo y anular la sentencia recurrida; pues sus razonamientos argumentan acertadamente sobre el alcance general de la prohibición "non bis in idem", pero no diferencian debidamente la operatividad que ha de darse a este concreto mandato del artículo 180.1 de la LCT/2003:

"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".

Lo que conduce a que esta Sala enjuicie directamente el recurso contencioso-administrativo que fue deducido en la instancia.

Octavo. Precisiones iniciales necesarias para el enjuiciamiento del recurso contencioso-administrativo deducido en el proceso de instancia.

Ese recurso contencioso-administrativo fue dirigido únicamente contra la resolución del TEAR de Cataluña de 11 de Julio de 2013.

Y esta resolución del TEAR lo que decidió fue la desestimación de las dos reclamaciones económico-administrativas planteadas contra los dos acuerdos de 21 de diciembre de 2009 que, uno de ellos, decidió la regularización y liquidación tributaria de don Everardo; y, el otro, la imposición de sanción por la infracción del artículo 201, apartados 1 y 3, de la LGT 2003.

Por tanto, en el proceso de instancia no hubo impugnación jurisdiccional dirigida contra el acuerdo de 19 de enero de 2010 que declaró a don Everardo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.a) de la LGT 2003, responsable solidario de las deudas y sanciones tributarias de Yesos Salou S.L.; y siendo una de estas sanciones la correspondiente a la infracción muy grave del artículo 191 de la LGT 2003.

Así lo confirma la lectura del escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo, pues el ordinal primero de su parte expositiva dice:

"Que en virtud de este escrito interpongo recurso Contencioso-administrativo contra el acto administrativo en virtud del cual se tiene por desestimada la reclamación económico-administrativa interpuesta ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, y referida a la liquidación por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicios 2004 y 2005 en donde se establece una devolución de 33.408,46€ e igualmente respecto al acuerdo de resolución del expediente sancionador, por incumplimiento de las obligaciones de facturación y por un importe de sanción efectiva 345.895,59 euros, por ser contraria a Derecho y lesivas para los intereses de mi representada".

Noveno. Decisión del proceso de instancia.

Los acuerdos de 21 de diciembre de 2009 únicamente atacados en el proceso de instancia no incurrieron, por sí solos, en vulneración alguna del principio de non bis in idem o de lo establecido en el artículo 180.1 de la LGT 2003.

La vulneración en la que, en su caso, pueda haber ocurrido el acuerdo de 19 de enero de 2010, no puede ser declarada en el actual proceso jurisdiccional porque el recurso contencioso-administrativo que le dió origen no fue dirigido contra dicho concreto acto.

Consiguentemente, el recurso contencioso-administrativo deducido en el proceso de instancia debe ser desestimado.

Décimo. 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 lo que se refiere a las costas causadas en este recurso de casación; y tampoco sobre las de la instancia por aplicación de lo que establece el artículo 139.1 del anterior texto legal.

F A L L O

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 quinto de esta sentencia.

Segundo.

Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por don Everardo contra la sentencia núm. 566/2017, de 6 de julio de 2017, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1184/2013); sentencia que se anula a los efectos de lo que se decide a continuación.

Tercero.

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia por don Everardo.

Cuarto.

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación y tampoco sobre las correspondientes al proceso de 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 Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Nicolás Maurandi Guillén, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, 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.