

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ080033

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1610/2020, de 26 de noviembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7925/2018

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Infracciones específicas de los tributos. IVA. Repercusión impropia en documento diferente a factura (escritura pública).** La cuestión nuclear que suscita este recurso de casación consiste en determinar si, a los solos efectos sancionadores, cabe considerar integrada en el art.170.2.3º Ley IVA la conducta consistente en la repercusión impropia del IVA efectuada mediante un documento distinto al de la factura, como es el caso de una escritura pública, en atención al elemento de la falta de ingreso de las cuotas impositivas o si, por el contrario, con arreglo a las exigencias del principio de tipicidad, debe entenderse que la repercusión impropia ha de realizarse, única y exclusivamente, en la factura, como presupuesto necesario para la imposición de sanción, no en otra clase distinta de documentos. En una primera aproximación literal o gramatical al tipo descrito, la mención en el art. 170.2.3º Ley IVA a la factura, realidad que alude a un documento mercantil concreto -cuya forma, requisitos y efectos están normativamente definidos en reglamentos-, excluye otras figuras con las que guarde cierta y relativa proximidad en algunos de sus efectos, como en este caso sucede con la escritura pública. Esta referencia a la factura como elemento del tipo debe entenderse ceñida a éstas en sentido propio y estricto, con exclusión de otra clase de documentos que, a ciertos efectos, hagan sus veces. Además de la pura literalidad del precepto, la alusión efectuada a la comprensión media es obligada porque la finalidad del principio de *lex certa*, en la vertiente de aplicación de la norma ha de prescindir de interpretaciones extensivas como la que la Administración realiza aquí y la sentencia asume como propia, en la medida en que pueda provocar confusión o dudas al destinatario de la norma sobre lo que está prohibido o no; lo que está castigado y lo que no. Si la norma alude al término factura está excluyendo otros documentos -*inclusio unius exclusio alterius*-, de suerte que no cabe exigir al contribuyente una labor de integración de los elementos normativos con la extensión a otros semejantes, averiguando cuál sería una comprensión y lógica del precepto a efectos penales. La doctrina que fija el Tribunal respecto al principio de tipicidad, en su modalidad de *lex certa* o taxatividad es la siguiente: No cabe subsumir en el tipo del art.170.2.3º Ley IVA la repercusión impropia operada en un documento distinto a la factura que dicho precepto menciona -como, aquí, una escritura pública-, pues la exigencia inherente a los principios de legalidad y tipicidad, así como el de prohibición de la analogía *in malam partem*, impone una interpretación estricta de la norma penal, en el sentido de que a los solos fines punitivos esa repercusión ha de realizarse, única y exclusivamente, en una factura, no en documentos distintos de ésta, reflejada en el tipo infractor. El criterio de la sentencia recurrida no se ajusta a la interpretación que hemos reputado correcta. Se casa la sentencia impugnada y, estimando el recurso contencioso- administrativo, se declara la nulidad de los actos administrativos impugnados en ese litigio, sancionador y revisor, por ser el primero de ellos infractor del principio de tipicidad y de prohibición de la analogía. **Voto particular** [Vid., ATS de 14 de marzo de 2019, recurso n.º 7925/2018 (NFJ074802) y STSJ de Cataluña de 30 de noviembre de 2018, recurso n.11/2016 (NFJ072521) que se casa y anula].

**PRECEPTOS:**

Constitución Española, arts. 9 y 25.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 170.

**PONENTE:**

Don Francisco José Navarro Sanchis.

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.610/2020

Fecha de sentencia: 26/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7925/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/11/2020

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7925/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

**SENTENCIA**

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<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 26 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 7925/2018, interpuesto por la procuradora doña Beatriz de Miquel Balmes, en representación de DOÑA Pilar , contra la sentencia nº 726/2018, de 17 de septiembre, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 11/2016.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 17 de septiembre de 2018, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo número 11/2016 interpuesto por la representación procesal de Da Pilar contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña objeto de esta litis, con imposición de costas a la actora hasta 300 euros [...]."

### **Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora Sra. de Miquel Balmes, en la ya expresada representación, presentó escrito de 15 de noviembre de 2018, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, la recurrente cita como normas infringidas los artículos 9.3, 24 y 25.1 de la Constitución Española (CE); artículos 127 a 138 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC); artículos 25 a 31 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público; los artículos 178, 183 y 207 de la General Tributaria (LGT) y el artículo 170.Dos.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

3. La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 21 de noviembre de 2018, que ordenó el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La procuradora Sra. de Miquel Balmes, parte recurrente, ha comparecido el 3 de mayo de 2019, sin que haya comparecido, en el plazo ofrecido en el emplazamiento, el Abogado del Estado.

### **Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en virtud de auto de 14 de marzo de 2019, que aprecia interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Determinar si cabe subsumir en la conducta tipificada en el artículo 170.2.3º LIVA la repercusión impropia del IVA efectuada mediante un documento distinto al de la factura que dicho precepto menciona - como es el caso de una escritura pública-, por el solo hecho de la falta de ingreso de las cuotas impositivas debidas; o si, por el contrario, la exigencia inherente a los principios de legalidad y tipicidad imponen una interpretación restrictiva del precepto sancionador, en el sentido de que a los solos fines punitivos la repercusión impropia ha de realizarse, única y exclusivamente, en una factura, no en documentos distintos de los reflejados en dicho tipo infractor [...]."

2. La representación, ya reseñada, de doña Pilar, interpuso recurso de casación mediante escrito de 3 de mayo de 2019, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando del Tribunal dicte sentencia que case y anule la de instancia, por haberse vulnerado los principios de legalidad, tipicidad y prohibición de la analogía.

### **Cuarto. Vista pública y deliberación.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 17 de noviembre de 2020, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación, en cuanto a la doctrina que, por el interés casacional que presenta, debemos resolver, es el de si cabe subsumir en la conducta tipificada en el artículo 170.2.3º LIVA la repercusión impropia del IVA efectuada mediante un documento distinto al de la factura que dicho precepto menciona - como es el caso de una escritura pública-, por el solo hecho de la falta de ingreso de las cuotas impositivas debidas; o si, por el contrario, la exigencia inherente a los principios de legalidad y tipicidad imponen una interpretación restrictiva del precepto sancionador, en el tanto a fines punitivos tal repercusión ha de realizarse, única y exclusivamente, en una factura, no en documentos distintos de los reflejados en dicho tipo infractor.

A tal efecto, la sentencia impugnada razona del siguiente modo (se transcribe parcialmente y aislando los argumentos referidos tan solo a la tipicidad, no a otros elementos de la infracción y sanción separables de ésta):

"[...] TERCERO: En el escrito de demanda se solicita que se declare no ajustada adrecho la resolución impugnada y en defensa de su pretensión sostiene la actora en síntesis la atipicidad de la conducta, pues no se ha emitido factura alguna y en la escritura pública no se hace ninguna mención a que la operación estuviere sujeta a IVA, o que la actora repercutiera al Consorcio cantidad alguna en concepto de IVA. La STS que consta en la resolución sancionadora, contempla un supuesto distinto, además de que es dos años posterior al otorgamiento de la escritura, por lo que el criterio que en la misma se sienta no podía ser conocido y reitera que la conducta no es constitutiva de infracción...

CUARTO: ...En este caso, ya hemos visto que se reprocha a la actora la infracción por haber repercutido IVA, no siendo sujeto pasivo y se considera que aunque la repercusión no fue realizada por el obligado tributario en una factura el Tribunal Supremo en sentencia 5498/2011 de 11 de julio, establece la procedencia de la repercusión en escritura pública a efectos de ejercitar el derecho a deducción de tales cuotas, como si de una factura se tratase. Por tanto, se entiende cumplido el tipo del artículo 170 Dos 3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. la culpabilidad.

De otro lado, la obligada tributaria prestó su conformidad a la propuesta de liquidación definitiva, extendiéndose su aceptación a los hechos recogidos en el acta y a todos los demás elementos determinantes de dicha liquidación...

QUINTO: Por lo que se refiere a que la conducta no es constitutiva de infracción, pues no se ha emitido factura, la sanción se basa en un tipo ( art 170.Dos.3a de la Ley del IVA ) que aparece previsto para el caso de una repercusión impropia, pero real, de cuota de IVA, que luego no se ingresa, apropiándose por tanto el que la repercutió sin ser sujeto pasivo.

A juicio de la demandante teniendo en cuenta que el precepto se refiere a la repercusión impropia "en factura", resulta claro que no se cumple el primer requisito necesario para que se pueda cometer la infracción.

No obstante, ante un argumento similar, la Audiencia Nacional en su Sentencia de 16-9-2014, (rec. 143/2012 ) pone de relieve <<Respecto a la factura, la constancia de la repercusión en la escritura pública de compraventa es documento suficiente para justificar la misma - así lo ha declarado la Sala en relación a supuestos de deducción-, sin que sea necesario un documento adicional. Por tal razón la referencia del precepto a "factura" ha de entenderse realizado a cualquier documento que contenga la repercusión, y por ello, también, a la escritura pública de compraventa que [a refleja.>> A lo que añade << en toda repercusión impropia ", no procede el ingreso, y, precisamente, el tipo infractor lo que contempla es una repercusión impropia y falta de ingreso de la cantidad repercutida, siendo indiferente que el ingreso no proceda.>> [...]".

### **Segundo.** Algunas consideraciones sobre la exigencia de *lex certa* -o de taxatividad- en la tipificación y en la aplicación de las normas sancionadoras.

Según se razona en el auto de admisión de este recurso:

"[...] SEGUNDO.- 1. El artículo 170. Dos LIVA dispone que "[...] constituirá infracción tributaria: ...3.º La repercusión impropia en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del Impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas".

2. La sentencia de instancia [FD 4º], tras señalar que: "[...] consta en el Acta de conformidad que la actora percibió 126.150 € de los cuales 17.400 € correspondían a un IVA repercutido en la operación. Que no ingresó en

el Tesoro las cuotas repercutidas y que no realizó en 2009 ninguna actividad empresarial ni profesional", declara que la demandante reconoce haber repercutido indebidamente el IVA, en la medida en que procedió a suscribir un acta de conformidad, lo que conlleva admitir los hechos recogidos en dicho documento, y sin que figure que la liquidación fuera impugnada.

Luego, en cuanto a la tipicidad de la infracción, razona [FD 5º] que la sanción se basa en un tipo previsto en el art. 170. Dos 3º LIVA para caso de repercusión improcedente, pero real, de cuota de IVA, que luego no se ingresa Y SE APROPIA, por tanto, quien la repercutió sin ser sujeto pasivo.

En particular, basándose en la sentencia de 16 de septiembre de 2014 dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (recurso 143/2012 ) cuyo contenido transcribe en parte, la Sala sentenciadora rechaza que se incumpla el requisito de que la repercusión improcedente se realice en una factura por el hecho de que se haya llevado a cabo mediante una escritura pública, pues considera que la mención que efectúa el precepto referido al vocablo "factura" ha de entenderse realizada a cualquier documento que contenga la repercusión y por ello, también, a la escritura pública que la refleje. Y concluye exponiendo que:

"[...] en toda "repercusión improcedente", no procede el ingreso, y, precisamente, el tipo infractor lo que contempla es una repercusión improcedente y falta de ingreso de la cantidad repercutida, siendo indiferente que el ingreso no proceda.

3. La cuestión nuclear que suscita este recurso de casación consiste en determinar si, a los solos efectos sancionadores, cabe considerar integrada en el artículo 170.2.3º LIVA la conducta consistente en la repercusión improcedente del IVA efectuada mediante un documento distinto al de la factura, como es el caso de una escritura pública, en atención al elemento de la falta de ingreso de las cuotas impositivas o si, por el contrario, con arreglo a las exigencias del principio de tipicidad, debe entenderse que la repercusión improcedente ha de realizarse, única y exclusivamente, en la factura, como presupuesto necesario para la imposición de sanción, no en otra clase distinta de documentos.

4. Esta cuestión presenta, a nuestro juicio, un indudable interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, pues concurre la presunción del artículo 88.3.a) LJCA, siendo conveniente un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que la esclarezca, cumpliendo su función uniformadora, y sirva como criterio orientador de los tribunales inferiores, así como pacificador de la situación controvertida.

5. Es cierto que esta Sala de lo Contencioso-Administrativo, en la sentencia antes citada de 11 de julio de 2011, ya ha tenido ocasión de pronunciarse -en una sentencia dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina- respecto de si la factura puede ser sustituida por otro documento a efectos del derecho a la deducción del IVA, respondiendo a dicha interrogante en sentido afirmativo, siempre y cuando el documento que sustituya a la factura contenga todos los datos que la factura debe incorporar.

Ahora bien, conviene tener en cuenta que la controversia que se suscitaba en ese caso se refería a un supuesto netamente distinto al que ahora examinamos: la interpretación del artículo 97 LIVA a efectos de determinar el alcance del derecho a la deducción del impuesto, no a efectos de la exigencia del principio de tipicidad en las infracciones tributarias..." [...]."

El examen de la cuestión casacional exige una imprescindible referencia a la doctrina del Tribunal Constitucional y de este Tribunal Supremo:

Así, en primer lugar, la STC 276/2000, de 16 de noviembre, señala:

"[...] En efecto, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, que recuerda la STC 133/1999 , de 15 de julio, FJ 2, "el derecho fundamental enunciado en el art. 25.1 CE extiende la regla nullum crimen, nulla poena sine lege al ámbito del ordenamiento administrativo sancionador ( SSTC 42/1987 , FJ 2; 69/1989 , FJ 1; 219/1989 , FJ 2; 207/1990 , FJ 3 y 341/1993 , FJ 10) y comprende una doble garantía. La primera, de alcance material y absoluto, se refiere a la imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos (lex previa) que permitan predecir con el suficiente grado de certeza (lex certa) dichas conductas, y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción; la otra, de alcance formal, hace referencia al rango necesario de las normas tipificadoras de dichas conductas y sanciones, toda vez que este Tribunal ha señalado reiteradamente que el término legislación vigente contenido en dicho art. 25.1 es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora ( SSTC 42/1987 , FJ 2; 101/1988 , FJ 3; 29/1989 , FJ 2; 69/1989 , FJ 1; 219/1989 , FJ 2; 61/1990 , FJ 7; 83/1990 , FJ 2; 207/1990 , FJ 3; 6/1994 , FJ 2; 145/1995 , FJ 3 y 153/1996 , FJ 3)".

Por su parte, la STC 185/2014, de 6 de noviembre, afirma:

"El principio de legalidad penal ( art. 25.1 CE), conforme a doctrina reiterada de este Tribunal (entre muchas, SSTC 24/2004 , de 24 de febrero, FJ 2; 283/2006 , de 9 de octubre, FJ 5; y 101/2012 , de 8 de mayo, FJ 3), comprende una doble garantía: formal y material. La garantía formal se concreta en que existe una reserva de ley

para definir delitos y para amenazarlos con penas, quedando así acotadas las fuentes del Derecho en materia penal. La garantía material refleja la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE) -cuya infracción también se plantea aquí- en este ámbito limitativo de la libertad individual, por lo que respecto a la ley penal, comporta el mandato de taxatividad o de certeza que se traduce en la exigencia de predeterminación normativa de las conductas punibles y de sus correspondientes sanciones ( lex certa), en virtud del cual el legislador debe hacer el máximo esfuerzo posible en la definición de los tipos penales, promulgando normas concretas, precisas, claras e inteligibles, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, así, las consecuencias de sus acciones".

Por su parte, la STC 219/2016, de 19 de diciembre de 2016, razona del siguiente modo:

"[...] En este punto, la propia recurrente realiza una primera delimitación en la demanda de amparo, en la que considera que las resoluciones impugnadas han vulnerado la garantía constitucional de lex certa. Sin embargo, dicha garantía, como faceta específica del derecho a la legalidad sancionadora, se desenvuelve, en nuestra doctrina (vid, por todas, STC 146/2015, de 25 de junio, FJ 2), en dos ámbitos distintos:

a) De un lado, la garantía de certeza puede resultar vulnerada por la insuficiente determinación ex ante de la conducta sancionable, como defecto inmanente a la redacción legal del precepto sancionador objeto de escrutinio; vulneración que afectaría a la calidad de la ley, esto es, a la accesibilidad y previsibilidad del alcance de la norma en el ámbito penal o sancionador ( SSTC 184/2003, de 23 de octubre, FJ 3, y 261/2015, de 14 de diciembre, FJ 5).

b) En cambio, aun cuando la redacción de la norma sancionadora resulta suficientemente precisa, la garantía de lex certa puede verse afectada por la aplicación irrazonable de dicha norma, vertiente que se desdobra, a su vez, en dos planos, (i) el de la indebida interpretación ad casum del alcance semántico del precepto, más allá de su sentido literal posible (analogía in malam partem), y, (ii) el de la subsunción irrazonable, en el precepto ya interpretado, de la conducta que ha sido considerada probada. En estos casos, pese a la "calidad" de la ley, su aplicación irrazonable se proyecta sobre la exigencia de previsibilidad del alcance de su aplicación [...]."

La jurisprudencia de esta Sala Tercera también se ha pronunciado sobre el artículo 25.1 CE, en relación con el principio de lex certa o taxatividad, entre otras varias, en la sentencia de 28 de mayo de 2009 (recurso de casación nº 172/2003):

"CUARTO.- Conforme a reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, el derecho fundamental reconocido en el art. 25.1 CE "incorpora la regla nullum crimen nulla poena sine lege, extendiéndola incluso al ordenamiento sancionador administrativo, y comprende una doble garantía": la primera, "de orden material y alcance absoluto, tanto por lo que se refiere al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas", "se traduce en la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes"; la segunda, "de carácter formal, se refiere al rango necesario de las normas tipificadoras de aquellas conductas y reguladoras de estas sanciones", por cuanto, como el Tribunal Constitucional ha señalado reiteradamente, "el término "legislación vigente" contenido en dicho art. 25.1 es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora" ( SSTC 129/2003, de 30 de junio, FJ 4; 100/2003, de 2 de junio, FJ 3; 52/2003, de 17 de marzo, FJ 7; 50/2003, de 17 de marzo, FJ 4; 75/2002, de 8 de abril, FJ 4; 113/2002, de 9 de mayo, FJ 3; 25/2002, de 11 de febrero, FJ 4; en el mismo sentido, 6/1994, de 17 de enero, FJ 2; 133/1999, de 15 de julio, FJ 2; 276/2000, de 19 de noviembre, FJ 6).

Por lo que se refiere a la garantía material, que es la que se encuentra concernida en el presente proceso, a la que también se encuentra sujeta la potestad sancionadora de la Administración, el Tribunal Constitucional ha afirmado que incorpora dos mandatos: el de lex praevia ( STC 100/2003, de 2 de junio, FJ 3), esto es, la exigencia de que "la Ley sea anterior al hecho sancionado" ( STC 111/1993, de 25 de marzo, FJ 6); y el mandato de taxatividad, lex stricta o lex certa, que implica la exigencia de que la "Ley describa un supuesto de hecho estrictamente determinado" ( STC 111/1993, de 25 de marzo, FJ 6), de manera que la norma punitiva permita "predecir con suficiente grado de certeza las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa" ( SSTC 25/2002, de 11 de febrero, FJ 4; 100/2003, de 2 de junio, FJ 3, 129/2003, de 30 de junio, FJ 4 ; en el mismo sentido, SSTC 133/1999, de 15 de julio, FJ 2; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 6; 113/2002, de 9 de mayo, FJ 3). En este sentido -ha afirmado-, esta garantía -que también afecta "a la definición y, en su caso, graduación o escala de las sanciones imponibles" ( STC 25/2002, de 11 de febrero, FJ 6)-, aunque no supone "la exclusión de todo poder de apreciación por parte de los órganos administrativos a la hora de imponer una sanción concreta" ( SSTC 113/2002, de 9 de mayo, FJ 6; 100/2003, de 2 de junio, FJ 4; en el mismo sentido, STC 25/2002, de 11 de febrero, FJ 6), sí torna en inadmisibles las formulaciones de los tipos "tan abiertas por su amplitud, vaguedad o indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador" ( SSTC 34/1996, de 11 de marzo, FJ 5; 100/2003, de 2 de junio, FJ 3; 129/2003, de 30 de junio, FJ 4).

Pues bien, esa garantía de predeterminación normativa de los ilícitos y de las sanciones correspondientes tiene "como precipitado y complemento la de tipicidad, que impide que el órgano sancionador actúe frente a comportamientos que se sitúan fuera de las fronteras que demarca la norma sancionadora" ( SSTC 120/1996, de 8

de julio, FJ 8; 133/1999, de 15 de julio, FJ 2). Concretamente, el Tribunal Constitucional ha declarado que "una vez en el momento aplicativo del ejercicio de las potestades sancionadoras por los poderes públicos, éstos están sometidos al principio de tipicidad, como garantía material, en el sentido de que, por un lado, se encuentran en una situación de sujeción estricta a las normas sancionadoras y, por otro, les está vedada la interpretación extensiva y la analogía in malam partem, es decir, la exégesis y aplicación de las normas fuera de los supuestos y de los límites que ellas determinan", de manera que "se proscriben constitucionalmente aquellas otras incompatibles con el tenor literal de los preceptos aplicables o inadecuadas a los valores que con ellos se intenta tutelar" ( STC 52/2003, de 17 de marzo, FJ 5). Dicho con más precisión -esta es la afirmación que se reitera en las últimas Sentencias-, "no sólo vulneran el principio de legalidad las resoluciones sancionadoras que se sustenten en una subsunción de los hechos ajena al significado posible de los términos de la norma aplicada. Son también constitucionalmente rechazables aquellas aplicaciones que por su soporte metodológico -una argumentación ilógica o indiscutiblemente extravagante- o axiológico -una base valorativa ajena a los criterios que informan nuestro ordenamiento constitucional- conduzcan a soluciones esencialmente opuestas a la orientación material de la norma y, por ello, imprevisibles para sus destinatarios" (entre las últimas, STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 3). En fin, el art. 25 CE no tolera "la aplicación analógica in peius de las normas penales y exigen su aplicación rigurosa, de manera que sólo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnan todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles", doctrina que "es sin duda aplicable a las infracciones y sanciones administrativas, pues a ellas se refiere también expresamente el art. 25.1 de la Constitución" ( STC 182/1990, de 15 de noviembre, FJ 3; véanse también, sobre el particular, las SSTC 111/1993, de 25 de marzo, FJ 7; 75/2002, de 8 de abril, FJ 4; y 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 16).

Conviene, además, precisar que, de acuerdo con el máximo intérprete de nuestra Constitución, forma parte del contenido constitucional del derecho fundamental a la legalidad reconocido en el art. 25 CE que la resolución sancionadora que pone fin al procedimiento incluya, como parte de su motivación, el fundamento legal de la sanción que se impone: "el derecho fundamental a la legalidad sancionadora ( art. 25.1 CE) -se afirma en el FJ 3 de la STC 161/2003, de 15 de septiembre-, en relación con el principio de seguridad jurídica también garantizado constitucionalmente ( art. 9.3 CE), exige que cuando la Administración ejerce la potestad sancionadora sea la propia resolución administrativa que pone fin al procedimiento la que, como parte de su motivación [la impuesta por los arts. 54.1.a) y 138.1 de la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común], identifique expresamente o, al menos, de forma implícita el fundamento legal de la sanción. Sólo así puede conocer el ciudadano en virtud de qué concretas normas con rango legal se le sanciona" (se hacen eco de esta doctrina la STC 113/2008, de 29 de septiembre, FJ 4; así como los AATC 317/2004, de 27 de julio, FJ 3; 324/2004, de 29 de julio, FJ 3; 250/2004, de 12 de julio, FJ 3; y 251/2004, de 12 de julio, FJ 3). Y, más recientemente, se ha puesto de relieve que "resulta elemento realmente esencial del principio de tipicidad, ligado indisolublemente con el principio de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE), la necesidad de que la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora identifique el fundamento legal de la sanción impuesta en cada resolución sancionadora. En otros términos, el principio de tipicidad exige no sólo que el tipo infractor, las sanciones y la relación entre las infracciones y sanciones, estén suficientemente predeterminados, sino que impone la obligación de motivar en cada acto sancionador concreto en qué norma se ha efectuado dicha predeterminación y, en el supuesto de que dicha norma tenga rango reglamentario, cuál es la cobertura legal de la misma" ( STC 218/2005, de 12 de septiembre, FJ 3). Ahora bien, esta última obligación encuentra, de acuerdo con el Tribunal, una única excepción: "aquellos casos en los que, a pesar de no identificarse de manera expresa el fundamento legal de la sanción, el mismo resulta identificado de forma implícita e incontrovertida" ( STC 218/2005, de 12 de septiembre, FJ 3); en estos supuestos -ha concluido el Tribunal- se respeta el art. 25.1 CE.

Corresponde, pues, a la Administración la subsunción de los hechos en el supuesto de hecho normativo y la determinación de la consecuencia jurídica que la realización de tales hechos lleva aparejada. Así lo ha declarado, sin ambages, el Tribunal Constitucional en la citada STC 161/2003, en cuyo FJ 3 se afirma lo que sigue: "[d]esde la perspectiva del reparto de poderes entre la Administración y los órganos judiciales en el ámbito del ejercicio de la potestad sancionadora administrativa debe destacarse que, conforme a la regulación vigente de la misma, es a la Administración a la que está atribuida la competencia sancionadora y que a los órganos judiciales corresponde controlar la legalidad del ejercicio de esas competencias por la Administración. No es función de los jueces y tribunales reconstruir la sanción impuesta por la Administración sin fundamento legal expreso o razonablemente deducible mediante la búsqueda de oficio de preceptos legales bajo los que puedan subsumirse los hechos declarados probados por la Administración.- En el ámbito administrativo sancionador corresponde a la Administración, según el Derecho vigente, la completa realización del primer proceso de aplicación de la norma (que debe ser reconducible a una con rango de ley que cumpla con las exigencias materiales del art. 25.1 CE), lo que implica la completa realización del denominado silogismo de determinación de la consecuencia jurídica: constatación de los hechos, interpretación del supuesto de hecho de la norma, subsunción de los hechos en el supuesto de hecho normativo y determinación de la consecuencia jurídica. El órgano judicial puede controlar posteriormente la corrección de ese proceso realizado por la Administración, pero no puede llevar a cabo por sí mismo la subsunción bajo preceptos legales encontrados por él, y que la Administración no había identificado expresa o tácitamente, con

el objeto de mantener la sanción impuesta tras su declaración de conformidad a Derecho. De esta forma, el juez no revisaría la legalidad del ejercicio de la potestad sancionadora sino que, más bien, lo completaría" (reproducen parcialmente esta doctrina los AATC 317/2004, de 27 de julio, FJ 6; 324/2004, de 29 de julio, FJ 6; 250/2004, de 12 de julio, FJ 3; y 251/2004, de 12 de julio, FJ 6)[...]."

La concreción de este principio exige extraer el resumen de sus notas esenciales:

a) el principio de legalidad penal del art. 25 CE, en sus diferentes vertientes, rige en toda su extensión, sin restricciones, en el ámbito administrativo sancionador.

b) Una de las vertientes del principio de legalidad, con los de *lex scripta* (previsión por ley formal); *lex praevia* (predeterminación a la conducta) y *lex stricta* (prohibición de la analogía *in malam partem*), es el de *lex certa*, también denominado de taxatividad.

c) En materia tributaria -ya penal, ya sancionadora-, el complemento a la norma extrapenal puede desvirtuar en buena medida el rigor con que tales principios imperan en nuestro derecho punitivo, porque la definición final de las conductas, por vía de reenvío -la técnica de las normas en blanco- se defiere a normas de rango a menudo inferior y de exactitud o certeza desigual, que pueden enervar los principios rectores.

d) Tal principio de *lex certa* entraña una llamada, en primer lugar, al legislador, para que precise en la ordenación de la ley penal -utilizado el término en sentido general- con la mayor exactitud, los tipos abstractos que definen las conductas que se reputen merecedoras de sanción; pero también ordena al aplicador o intérprete (la Administración que sanciona y el juez que controla la legalidad de esa actuación) la adecuada tarea de subsunción del hecho apreciado en la norma tipificadora, de modo que tal subsunción o inserción no fuerce el sentido de las palabras.

e) En otras palabras, el principio de taxatividad no sólo padece cuando el legislador, desatendiendo el mandato constitucional, crea tipos de infracción o sanción abiertos, ambiguos, imprecisos o generadores de confusión; sino también cuando el órgano que aplica una norma clara (como es la que ahora nos ocupa, el artículo 170.2.3º LIVA) extiende la aplicación del precepto más allá de lo que comprende su tenor literal, interpretado estrictamente.

f) Cabe expresar que, en estos casos, no sólo padece la *lex certa*, sino también, por lo común, el principio de interdicción de la analogía, fruto de tal extensión.

### **Tercero.** *Aplicación a este asunto de tales principios constitucionales.*

1) En el caso que nos ocupa, el tipo sancionador de cuya interpretación se trata, dice así, *ad pedem litterae*:

"Artículo 170. *Infracciones.*

Uno. Sin perjuicio de las disposiciones especiales previstas en este título, las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y demás normas de general aplicación.

Dos. Constituirán infracciones tributarias:

3.º La repercusión impropia en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del Impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas".

2) Una exégesis del precepto nos lleva a considerar que, en su configuración legal, en la definición de la conducta abstracta sancionada, no padece el principio de taxatividad, pues la infracción se define de modo preciso e inequívoco. Son requisitos o elementos de la conducta merecedora de la sanción los siguientes:

- Una repercusión impropia del IVA.
- Que quien la realice no sea sujeto pasivo del impuesto.
- Que no se haya efectuado el ingreso de las cuotas impositivas.
- Que la repercusión se efectúe en factura.

No habiendo aquí discusión sobre la concurrencia de los tres primeros requisitos del tipo -cosa distinta es la evaluación de la culpabilidad, que la sentencia de instancia aborda de un modo conjunto e indiferenciado del de tipicidad-, sí se suscita, en cambio, controversia sobre el último de los elementos, que la repercusión se efectúe en factura.

3) En una primera aproximación literal o gramatical al tipo descrito, la mención en el artículo 170.2.3º LIVA a la factura, realidad que alude a un documento mercantil concreto -cuya forma, requisitos y efectos están

normativamente definidos en reglamentos-, excluye otras figuras con las que guarde cierta y relativa proximidad en algunos de sus efectos, como en este caso sucede con la escritura pública.

Ello significa que, para una comprensión media y no especializada, la referencia a la factura como elemento del tipo debe entenderse ceñida a éstas en sentido propio y estricto, con exclusión de otra clase de documentos que, a ciertos efectos, hagan sus veces. Ello significa que el parámetro aludido de que el ciudadano, destinatario eventual de la norma sancionadora, comprenda sin vacilaciones el alcance de la prohibición y sepa a qué atenerse, solo se puede satisfacer con esa limitación.

4) Además de la pura literalidad del precepto, la alusión efectuada a la comprensión media es obligada porque la finalidad del principio de *lex certa*, en la vertiente de aplicación de la norma -ya hemos dicho que la ordenación legislativa se enuncia aquí con observancia del principio-, ha de prescindir de interpretaciones extensivas como la que la Administración realiza aquí y la sentencia asume como propia, en la medida en que pueda provocar confusión o dudas al destinatario de la norma sobre lo que está prohibido o no; lo que está castigado y lo que no.

Si la norma alude al término factura está excluyendo otros documentos -incluso unius exclusio alterius-, de suerte que no cabe exigir al contribuyente una labor de integración de los elementos normativos con la extensión a otros semejantes, averiguando cuál sería una comprensión y lógica del precepto a efectos penales.

Caben añadir a lo expresado otras consideraciones añadidas:

a) La referencia de la sentencia recurrida a la de esta Sala nº 5498/2011, de 11 de julio, que reconoce la procedencia de la repercusión efectuada en escritura pública a efectos de ejercitar el derecho a la deducción de tales cuotas, como si de una factura se tratase, así como la cita de una sentencia de la Audiencia Nacional en el mismo sentido, se entiende que despliega sus efectos favorables para permitir la repercusión -o, en su caso, la deducción del gasto correspondiente en el impuesto directo de que se trate- cuando la operación, entrega o prestación se haya documentado en una escritura pública -y, cabe añadir, en otros documentos, como los tiques, etc.-, todo ello en el terreno de la prueba y de la admisión de otros documentos que acrediten un hecho determinado. Pero tal reconocimiento no es, evidentemente, susceptible de ser trasladado sin más, con una importante ausencia de argumentación propia al respecto, al campo sancionador para suponer que la definición del tipo es susceptible de ser ampliada, en sentido agravatorio, en materia sancionadora, que reclama la *lex stricta*.

b) Desde hace muchos años, como hemos visto, este Tribunal Supremo equipara, a efectos de repercusión o de deducción, la escritura pública -y otros documentos mercantiles-, a la factura, lo que significa que, con toda facilidad, bien podría el legislador haber acometido una reforma del precepto sancionador para cubrir la sobrevenida laguna puesta de manifiesto con la mera referencia a la factura, a fin de que, en su aplicación, no se fuerce el sentido literal y lógico del tipo sancionador.

c) Que una conducta sea reprochable, dando lugar a una especie de antijuridicidad material, no puede servirnos de pauta interpretativa para extender el tipo sancionador a casos distintos de los previstos taxativamente en él. La garantía del artículo 25.1 CE, por tanto, juega en el plano de la antijuridicidad formal o tipicidad, en el sentido de que sólo es admisible la punición de conductas castigadas mediante ley previa a la comisión de los hechos, al margen de la reprobabilidad de los hechos o de lo injustos que resulten o parezcan.

d) La propia Sala enjuiciadora, en la sentencia de 5 de julio de 2018, -recurso nº 10/2016, consecutivo al referenciado y referida a la misma operación-, alcanzó, extrañamente, la solución contraria a la aquí adoptada, esto es, que la conducta de otro transmitente era atípica. Tal dato, por sí solo, no era determinante de la admisión de la casación ni obligaba a seguir, imperiosamente, uno u otro criterio de los antagónicamente declarados, pero es significativa esa distorsión del sistema judicial.

e) También resulta significativo el silencio de la Administración del Estado, parte demandada, que ha dejado transcurrir el plazo del emplazamiento conferido por la Sala juzgadora sin comparecer en sede casacional a defender su postura.

#### **Cuarto.** *Doctrina procedente sobre la cuestión suscitada en casación.*

La doctrina que cabe extraer de cuanto se ha razonado, que exige la observancia del principio de tipicidad, en su modalidad de *lex certa* o taxatividad es la siguiente:

No cabe subsumir en el tipo del artículo 170.2.3º LIVA la repercusión improcedente operada en un documento distinto a la factura que dicho precepto menciona -como, aquí, una escritura pública-, pues la exigencia inherente a los principios de legalidad y tipicidad, así como el de prohibición de la analogía *in malam partem*, impone una interpretación estricta de la norma penal, en el sentido de que a los solos fines punitivos esa repercusión ha de realizarse, única y exclusivamente, en una factura, no en documentos distintos de ésta, reflejada en el tipo infractor.

#### **Quinto.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de estimarse, ya que el criterio de la sentencia recurrida no se ajusta a la interpretación que hemos reputado correcta. Ello significa que hemos de casar la sentencia impugnada y, estimando el recurso contencioso- administrativo, declarar la nulidad de los actos administrativos impugnados en ese litigio, sancionador y revisor, por ser el primero de ellos infractor del principio de tipicidad y de prohibición de la analogía.

**Sexto.**

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 de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en 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 :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora Sra. de Miquel Balmes, en nombre de doña Pilar, contra la sentencia de 17 de septiembre de 2018, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso nº 11/2016, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el citado recurso nº 11/2016, de que dimana esta casación y, en su virtud, anular los actos administrativos de sanción y revisión impugnados.

4º) 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.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado  
Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández  
Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

*VOTO PARTICULAR que formula el MAGISTRADO NICOLÁS MAURANDI GUILLÉN a la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 7925/2018*

Con el mayor respeto expreso mi discrepancia con la sentencia mayoritaria, pues creo que el fallo debía haber declarado no haber lugar al recurso de casación.

Las razones de mi diferente parecer son las que expreso seguidamente.

**Primero.- Doctrina jurisprudencial en la que la sentencia mayoritaria apoya su decisión.**

Nos recuerda las líneas fundamentales de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y este Tribunal Supremo sobre el contenido del derecho fundamental proclamado en el artículo 25.1 CE; y efectúa una extensa exposición de esa jurisprudencia.

Esa jurisprudencia, reseñada aquí en lo esencial, se puede resumir en estas principales ideas que siguen.

Que el mencionado derecho fundamental comprende una doble garantía formal y material, que se corresponde con la operatividad que deben de tener en materia sancionadora (por constituir esta la respuesta más grave que el poder público puede ofrecer al ciudadano) los principios de democracia y seguridad jurídica.

Que la garantía formal, ligada al principio de democracia, se traduce en la necesidad de que los preceptos que definan los ilícitos sancionados tengan el rango de ley; lo que equivale a exigir que esa regulación tenga el amparo del poder legislativo en cuanto representante de la soberanía popular.

Que la garantía material, trasunto del principio de seguridad jurídica, encarna el requisito de tipicidad, que conlleva la necesidad de que el ciudadano tenga un conocimiento anticipado, de manera precisa y clara, sobre

cuáles son las concretas conductas que pueden comportar para él una respuesta sancionadora del ordenamiento jurídico.

Y que la mencionada garantía material se diversifica en estas diferentes vertientes: *lex praevia* (predeterminación de la conducta) *lex certa* (taxatividad excluyente de tipos abiertos, ambiguos, imprecisos o generadores de confusión; y *lex stricta* (prohibición de la analogía in malam parte).

**Segundo.-** *Conducta analizada por la sentencia, precepto sancionador que interpreta y razón principal de su decisión.*

La conducta es la repercusión impropia de IVA efectuada en una escritura pública, seguida de la falta de ingreso de las cuotas impositivas.

El ilícito sancionador interpretado es el que tipifica el artículo 170.Dos.3º de la Ley 37/1992 del IVA, cuya debida comprensión exige transcribir del precepto este texto:

" Artículo 170. *Infracciones.*

Uno. Sin perjuicio de las disposiciones especiales previstas en este título, las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y demás normas de general aplicación.

Dos. Constituirán infracciones tributarias.

(...)

3.º La repercusión impropia en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del Impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas."

La razón principal de decidir de la sentencia es que la referencia que ese tipo sancionador efectúa a la factura excluye la escritura pública; y esto hace que la conducta antes mencionada, que es la que ha sido objeto de la sanción controvertida, no resulte encuadrable o subsumible en dicho tipo sancionador.

Y la explicación básica que ofrece la sentencia, respecto de lo anterior, es que la expresión "factura" designa una realidad que alude a un documento mercantil concreto, cuya forma, requisitos y efectos están normativamente definidos en reglamentos.

**Tercero.-** *La sentencia efectúa una reducción del tipo que carece de justificación; y descarta por ello, de manera indebida, la concurrencia del elemento atinente a la "factura".*

Los elementos de la conducta sancionada de tipo infractor de que venimos hablando, como señala la sentencia, son los siguientes:

- Una repercusión impropia del IVA
- Que quien la realice no sea sujeto pasivo del impuesto
- Que no se haya efectuado el ingreso de las cuotas impositivas
- Que la repercusión se efectuó en factura.

Lo primero a destacar sobre esos elementos es que los tres primeros son los básicos, pues encarnan el injusto material o desvalor que pretende castigarse; que queda cometido con la entrega de una cantidad que no está destinada a que el receptor la haga suya, sino que éste recibe con el compromiso de ingresarla en la Administración tributaria, o de devolverla .

Lo segundo a resaltar es que el cuarto elemento, relativo a " factura" , cumple una función importante pero secundaria en relación con la principal conducta que determina ese desvalor que la ley castiga; pues sólo está dirigido a exigir que exista una constancia, de la recepción que materializa esa principal conducta, de una manera clara y segura a través del elemento objetivo que significa la factura.

Lo tercero a subrayar es que el vocablo "factura" tiene un sentido en el lenguaje común, que es distinto al específico documento mercantil que se regula también bajo la expresión de "factura" en distintas normas del ordenamiento jurídico. Pues es un hecho notorio que, en el ámbito de la vida privada, se utiliza la expresión "factura" para designar el justificante escrito que se reclama sobre las compras que se realizan para atender necesidades de la vida personal, en el que se hace constar el objeto vendido y el precio pagado. Y basta con acudir a cualquier diccionario lexicográfico para comprobar que figura en ellos la palabra factura con ese sentido general, no específico, al que acaba de hacerse referencia.

Y lo cuarto que debe ponerse de manifiesto es que el artículo 170.Dos.3 emplea la palabra "factura" sin ningún adjetivo o complemento, lo que deja claro que le da el significado común que tiene en el ámbito personal de

la vida ordinaria; como también ha de resaltarse que carece de justificación el quebrantamiento de la garantía material del derecho fundamental del artículo 25 de la CE que la sentencia aprecia en relación con el ilícito administrativo.

Todo lo cual es lo que evidencia la indebida de reducción del tipo infractor que efectúa la sentencia en lo relativo a ese elemento "factura " que figura en la descripción legal del tipo de la infracción administrativa.

**Cuarto.-** *El criterio interpretativo de la sentencia mayoritaria contradice la nota de racionalidad y el carácter axiológico que se viene atribuyendo al concepto de juridicidad que la Constitución asume como postulado básico del modelo de Estado de Derecho.*

Es usual en la doctrina afirmar que la racionalidad es una de las reglas más básicas que nuestra Constitución incluye en el concepto de Derecho que por ella es asumido; y, en esta línea, se dice que dicha racionalidad es la faceta positiva del mandato negativo de interdicción de la arbitrariedad proclamada en el artículo 9.3 CE.

Y no es menos frecuente leer, en los autores, que la Carta Magna se sitúa también en las antípodas de un positivismo meramente formalista o conceptualista, que pueda convertir la regulación jurídica en una simple y vacía disciplina huérfana de todo principio de justicia material. Añadiéndose que es al contrario, pues claramente opta por una concepción axiológica de lo jurídico, como explícitamente confirman las referencias al ordenamiento jurídico y el derecho, y no sólo a la ley, que efectúan los artículos 101 y 106 CE (los preceptos que más enérgicamente subrayan la juridicidad que caracteriza al modelo constitucional de Estado de Derecho).

La sentencia mayoritaria contradice, como ya he avanzado, esa concepción constitucional, racional y axiológica, de la juridicidad.

La razón de que así deba ser considerado es el concurso de leyes que en nuestro ordenamiento jurídico genera la simultánea tipificación del delito de apropiación indebida (en el artículo 253 del Código penal) y de la infracción administrativa que describe y castiga el artículo 170.Dos 3º de la Ley del IVA.

Uno y otro ilícito, el penal y el administrativo, castigan el mismo injusto material, constituido por la conducta de una persona de hacer propia la cantidad dineraria que le fue entregada con el compromiso de hacerla llegar a otro o de devolverla.

Y el esencial elemento diferenciador, que desplaza ese mismo injusto material desde el más grave castigo penal a la inferior sanción meramente administrativa, es tan sólo el concepto tributario que haya sido atribuido a esa cantidad que se recibió con la obligación de entregar o devolver.

Por lo cual, la esencial clave de que, en virtud del principio de especialidad, ese concurso de leyes haya de ser resuelto dando prioridad a la infracción administrativa regulada en la Ley del IVA, la constituye el carácter tributario que haya sido atribuido al dinero recibido y no el documento que refleja la repercusión.

La solución seguida por la sentencia mayoritaria, de descartar el ilícito administrativo por faltar un elemento que, según lo que antes se razonó no figura en la descripción que configura el tipo de ilícito administrativo, acarrea estas singulares consecuencias.

La primera es que se traslada el comportamiento de la parte recurrente hacia el ilícito penal, con el contrasentido que supone abandonar el propósito del legislador de que, lo que es un mismo injusto material, no sea castigado como delito sino como infracción administrativa cuando acaece en el ámbito tributario.

La segunda es que lo anterior se efectúa mediante un criterio ultra formalista no sólo erróneo sino carente de cualquier explicación o análisis substantivo.

Es erróneo porque exige como elemento típico del ilícito administrativo un específico concepto de factura que no figura en la definición de dicha infracción administrativa; y porque no tiene en cuenta que una escritura pública notarial no desvirtúa la existencia de una factura, cuando refleja lo que en el concepto usual de esta última constituye su esencial contenido u objeto.

Siendo de añadir a esto último que la forma de escritura pública lo único que hace es dotar, al documento que cumple la función de factura, de la mayor fuerza probatoria que corresponde a la fehaciencia que es inherente a la intervención notarial.

La tercera consecuencia es, en fin, la subsistencia del injusto material y la clara voluntad de legislador de castigarlo; lo que conlleva que, de no ser subsumible en la infracción administrativa, pueda serlo en el delito de apropiación indebida; y resulte obligada la comunicación al Ministerio Fiscal, o a la jurisdicción penal, que establece el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (lo que no dispone la sentencia).

Y el corolario final de todo lo anterior es el que sigue:

- No hay racionalidad en la sentencia porque, con la improcedente aplicación que realiza de la garantía material del derecho fundamental del artículo 25 de la CE, una conducta encuadrable en una infracción administrativa la traslada a la posibilidad de ser subsumida en un ilícito penal que es legalmente acreedor de un castigo más severo.

- Y a través de la decisión de no comunicar los hechos al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal, para dar así cumplimiento a lo que manera inequívoca dispone el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, hay en la sentencia una inexplicable pasividad en orden a la persecución del injusto material realmente existente cuando

se da la apropiación de una cantidad recibida con el compromiso de entregarla o de devolverla; pasividad que es contradictoria con la clara la voluntad del legislador de castigar necesariamente ese injusto material, de manera alternativa, es decir, como delito o como infracción administrativa, y no de dejarlo impune.

En Madrid a 26 de noviembre de 2020

Nicolás Maurandi Guillén

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que 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.