



Roj: **STS 3318/2015 - ECLI:ES:TS:2015:3318**

Id Cendoj: **28079130022015100350**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **06/07/2015**

Nº de Recurso: **3418/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ BAL 569/2013,**
STS 3318/2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a seis de Julio de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación para la unificación de doctrina 3418/13, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 29 de mayo de 2013 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 1ª) del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares en el recurso 260/12, sobre derivación de responsabilidad solidaria en el pago de deudas tributarias. Ha intervenido como parte recurrida Construcciones Andeme Mallorca, S.L., representada por la procuradora doña Begoña Muñoz Vivancos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada estimó el recurso contencioso-administrativo promovido por Construcciones Andeme Mallorca, S.L., contra la resolución aprobada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears el 30 de marzo de 2012. Esta resolución administrativa de revisión declaró no haber lugar a la reclamación 251/09, instada por la mencionada compañía frente al acuerdo adoptado el 25 de noviembre de 2008 por el Inspector Coordinador de Unidades de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en virtud del que la declaró responsable solidaria en el pago de las deudas tributarias, incluida la sanción, de don Jeronimo por su colaboración activa en la realización de una infracción consistente en la emisión de facturas falsas.

La sentencia impugnada no duda de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 42.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) (FJ 3º), y considera que el principio *ne bis in idem* impide sancionar autónomamente, y en consecuencia derivar la responsabilidad por la colaboración de la compañía aquí recurrida en la emisión de facturas falsas, pues esta emisión fue reputada "medio fraudulento" para considerar muy grave a los efectos de los artículos 191.4 y 184.3.b) de la misma Ley la conducta consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria, por lo que de acuerdo con el artículo 180.2 de la repetida Ley, en la redacción aplicable *ratione temporis*, no puede ser sancionada independientemente (FJ 4º).

SEGUNDO .- La Administración General del Estado interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina, sosteniendo que la anterior sentencia contradice el criterio sentado por la dictada el 28 de septiembre de 2012 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Burgos, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en el recurso 539/10, al tiempo que infringe los artículos 25 y 31 de la Constitución, 5 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio), y 5.2 de la Ley General Tributaria de 2003, incurriendo en aplicación indebida de los artículos 42 y 180 de la misma.



Razona que la sentencia recurrida aplica indebidamente el principio *ne bis in idem*, como se deduce claramente de la de contraste, en la que (FJ 5º) se habla de que, a pesar del "componente sancionador" que puede tener la derivación de responsabilidad del artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003, ello no implica que se sancione dos veces por los mismos hechos cuando se "deriva" a la entidad que utilizó facturas falsas y colaboró en su elaboración y emisión. Sostiene que nunca puede considerarse que haya habido doble sanción por los mismos hechos, porque no se imponen dos sanciones ("derivar" no es "sancionar") y no hay referencia a los "mismos hechos" (una cosa es elaborar las facturas, otra ponerse de acuerdo con el emisor, otra utilizarla en las declaraciones, etc.).

Añade que la actual Ley General Tributaria deja claro, en su Exposición de Motivos (apartado V), la absoluta independencia de la potestad sancionadora, recalcando que la derivación de responsabilidad es una actuación recaudatoria, por lo que no ha lugar al *bis in idem*

Siendo así, reputa inaplicable el artículo 180.2 de la citada Ley, ya que en la sanción de cuyo pago se hizo responsable a Construcciones Andeme Mallorca, S.L., no se ha empleado la expedición de facturas con datos falsos o falseados como infracción independiente, sino sólo como criterio de graduación. Subraya que la actuación sancionadora que afectó al Sr. Jeronimo se funda en el incumplimiento de las obligaciones de facturación (artículo 201 de la Ley General Tributaria de 2003), mientras que la sanción de la que se hace responsable a dicha compañía lo es por la colaboración activa en la expedición de la factura falsa o falseada y el artículo 184.3.b) se funda en el empleo de la misma.

Indica que la interpretación que sostiene es la más conforme con el artículo 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, por asegurar la efectividad de un principio constitucional básico, cual es la solidaridad contributiva del artículo 31 de la Constitución.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, desestime el recurso contencioso-administrativo instado por Construcciones Andeme Mallorca, S.L.

TERCERO .- Dicha compañía se opuso al recurso en escrito registrado el 7 de octubre de 2013, en el que interesó su desestimación.

Dice no existir contradicción alguna entre la sentencia de contraste respecto de la naturaleza sancionadora de la derivación de la responsabilidad, aunque reconoce que sí existe oposición en cuanto a la interpretación del artículo 180.2 de la Ley General Tributaria de 2003 y la aplicación del principio *ne bis in idem*.

En el primer aspecto, afirma que, por supuesto, se está ante dos títulos de imputación distintos, que tienen su origen en dos conductas diferentes, estando así previsto por la norma. Sostiene que cuando el precepto alude a una misma acción en modo alguno quiere decir que la acción que sirve como criterio de graduación deba identificarse con la que es objeto de sanción y graduación, sino que claramente se entiende que existen dos actos diferenciados. A nadie se le escapa -añade- que no es lo mismo colaborar en la falsificación de facturas que dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, pero tampoco debiera pasar desapercibido que, tal y como ocurre en el caso enjuiciado, si una de esas conductas actúa como criterio de graduación de la otra, determinando su calificación como grave o muy grave, no puede ser sancionada como infracción independiente. Hubo dos conductas diferentes: la defraudación tributaria consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria y la utilización para ello de medios fraudulentos (empleo de facturas falsas), actuando la segunda como criterio de graduación de la sanción correspondiente a la primera y determinando que la misma fuese calificada como muy grave. Por ello, entiende de aplicación el apartado segundo del artículo 180 de la Ley General Tributaria.

Respecto del principio *ne bis in idem* considera correcta la doctrina que refleja la sentencia recurrida, pues es cierto que la participación en la elaboración de la factura falsa es parte del mecanismo fraudulento de reducir la cuota tributaria, siendo el dolo único: la intención de minorar la cuota tributaria.

CUARTO . - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 14 de noviembre de 2013, fijándose al efecto el día 1 de julio de 2015, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Con motivo de las actuaciones practicadas a don Jeronimo, la Inspección de los Tributos comprobó que durante el ejercicio 2004 había emitido facturas sin justificar la realidad de los trabajos que documentaban. Entre ellas, la número NUM000, de 30 de septiembre de 2004, girada, con un importe de 86.801 euros, a Construcciones Andeme Mallorca, S.L.



Por la emisión de esa factura, el Sr. Jeronimo resultó sancionado como autor de una infracción muy grave del artículo 201.3 de la Ley General Tributaria (incumplimiento de las obligaciones de facturación mediante la emisión de facturas con datos falsos o falseados). Por su parte, Construcciones Andeme Mallorca, S.L., lo fue como autora de una infracción, también muy grave, del artículo 191.4 [dejar de ingresar la deuda tributaria correspondiente a los impuestos sobre sociedades y el valor añadido utilizando medios fraudulentos, siendo ese medio el empleo de la indicada factura NUM000 - artículo 184.3.b)]. Ambas sanciones alcanzaron firmeza.

El 25 de noviembre de 2008, el Inspector Coordinador de Unidades de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria declaró a Construcciones Andeme Mallorca, S.L., responsable solidario de las deudas de don Jeronimo , con un alcance de 53.618,71 euros, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003 , por colaborar activamente en la emisión de la factura en cuestión, que dio lugar a la sanción.

Este último acto, después confirmado en la vía económico-administrativa, es el que se encuentra en el origen de este recurso de casación para la unificación de doctrina. La Sala de instancia, en la sentencia impugnada, toma en consideración la naturaleza sancionadora de la derivación de la responsabilidad (FJ 2º) y juzga que, si la emisión de facturas falsas por la que fue sancionado el Sr. Jeronimo fue considerada como elemento agravador de la infracción que se impuso a Construcciones Andeme Mallorca, S.L., no puede castigarse autónomamente, en virtud del artículo 180.2 de la repetida Ley. Siendo así, no cabe derivar la responsabilidad solidaria a dicha compañía en el pago de la sanción infligida al Sr. Jeronimo con fundamento en su participación activa en la comisión de ese elemento agravador, que no fue más que instrumento o parte del mecanismo seguido para cometer la infracción por la que ella misma fue sancionada: dejar de ingresar la deuda tributaria utilizando medios fraudulentos. A su juicio, el castigo separado del fraude y de la acción que fue herramienta para su comisión vulnera el principio *ne bis in idem* . Frente al argumento de que no es lo mismo elaborar facturas falsas que utilizarlas para reducir la deuda tributaria, dice que sólo podría prosperar si fuese posible la comisión de una infracción sin la otra (FJ 3º).

SEGUNDO .- La Administración General del Estado estima que tal forma de resolver infringe los artículos 25 y 31 de la Constitución , 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 5.2 de la Ley General Tributaria de 2003, al tiempo que aplica indebidamente los artículos 42 y 180 de esta última, contradiciendo la doctrina sentada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Burgos, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en la sentencia de 28 de septiembre de 2012 (recurso 539/10).

Esta sentencia aborda el siguiente supuesto de hecho: Una compañía mercantil (Construcciones y Reformas Quintanadueñas, S.L.) emitió facturas con datos falsos o falseados a otra (Xasa Networks, S.L.), que fue sancionada como autora de una infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas, calificada como muy grave por el empleo de medios fraudulentos. Paralelamente, la primera de las dos compañías fue castigada por la emisión de facturas falsas, siendo la segunda declarada responsable solidaria para su pago, en virtud del artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003 .

Dicha sentencia de contraste declaró conforme a derecho tal derivación de responsabilidad, negando, aun reconociendo su carácter sancionador, que resultara infringido el principio *ne bis in idem*. Ante la invocación del artículo 180.2 de la Ley General Tributaria de 2003 razona que no es lo mismo colaborar en la falsificación de facturas que dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, determinando improcedentemente la misma mediante el empleo de esas facturas. En su opinión, se trata de dos conductas distintas, de las que se pueden derivar diferentes responsabilidades: una solidaria con el falsificador y otra personal y directa por las cantidades dejadas de ingresar mediante su empleo.

TERCERO .- Como puede apreciarse, concurren en este caso los requisitos exigidos por el artículo 96.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), como presupuestos de procedibilidad del recurso de casación para la unificación de doctrina: pronunciamientos distintos de diferentes salas de lo Contencioso-Administrativo, respecto de litigantes en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales.

Ante esa contradicción, 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?

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.

A partir de aquí surgen las discrepancias entrambos pronunciamientos, pues, mientras que para el impugnado, aquel principio y esta regla impiden derivar la responsabilidad de la sanción impuesta al emisor de una factura falsa o con datos falseados a quien colaboró activamente en tal conducta, cuando haya sido sancionado como autor de una infracción muy grave por dejar de ingresar la cuota tributaria al usar esa factura, el que se aporta como término de contraste admite la convivencia de los dos castigos.

En este punto, se ha de precisar que, en el caso debatido, no se trata de la operatividad directa del principio *ne bis in idem* (nadie puede ser sancionado -o juzgado- dos veces por un mismo hecho) ni de si concurre el "*idem*". Por ello, están demás las reflexiones que se contienen en la sentencia de contraste y en el voto particular formulado por dos magistrados disidentes a la recurrida sobre el alcance de dicho principio en el ámbito administrativo sancionador. El debate no consiste en determinar si es lo mismo colaborar en la emisión de una factura falsa o con datos falseados que emplearla en la declaración o autoliquidación del correspondiente tributo, con el resultado de dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria o de obtener indebidamente devoluciones, conductas que, con toda evidencia, son diferentes. Si no, mucho más modestamente, en precisar si la regla del artículo 180.2 de la Ley General Tributaria de 2003 impide una solución como la adoptada en los actos administrativos anulados por la sentencia recurrida en casación, siendo por ello incorrecta la tesis que se mantiene en la sentencia que la Administración recurrente aporta como término de comparación.

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

Si la derivación, con carácter solidario, de responsabilidad en el pago de las sanciones a quienes causaron o colaboraron activamente en la realización de las infracciones tributarias, contemplada en el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003, es una manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora, ha de quedar sometida a los principios y reglas que lo presiden y, entre ellas, a la recogida en el repetido artículo 180.2. Por lo tanto, la derivación de responsabilidad solidaria en el pago de la sanción impuesta por una infracción consistente en la emisión de una factura falsa o con datos falseados a quien colaboró activamente en su realización cuando dicho colaborador ha sido también sancionado, como autor de una infracción muy grave, por haber utilizado esa factura en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias dando lugar a que deje de ingresar, en todo o en parte, la deuda tributaria o a que obtenga indebidamente devoluciones, desconoce ese precepto legal al sancionar -la naturaleza sancionadora de la responsabilidad que se examina permite equiparar "derivar" y "sancionar", a estos efectos- separadamente una conducta que ha servido para graduar otra o para calificarla como grave o muy grave.

Las interpretaciones, como la que se contiene en la sentencia de contraste o en el voto particular formulado a la sentencia recurrida, aun siendo sólidas y argumentadas, conducen a una exégesis extensiva del ejercicio de la potestad sancionadora, que restringe el alcance del principio de no concurrencia y que no puede ser compartida por este Tribunal Supremo, porque la naturaleza excepcional que cabe atribuir al ejercicio del *ius puniendi* del Estado, en cualquiera de sus manifestaciones, se opone a tales resultados hermenéuticos.

Por lo demás, la insistencia en razonar que no es lo mismo colaborar en la emisión de una factura falsa o falseada que emplearla en autoliquidaciones tributarias olvida que, por definición, la norma del artículo 180.2



se refiere a conductas diversas: la sancionada y la instrumental que sirve para graduar o calificar aquella primera. En realidad, el apartado 2 representa respecto del 3 [ambos en la redacción de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre)] una excepción, impidiendo sancionar separadamente varias acciones u omisiones constitutivas de infracciones diferentes cuando unas sirven de elemento de graduación o calificación de otras.

Siendo así, hemos de concluir, con desestimación de este recurso de casación, que la doctrina contenida en la sentencia impugnada es ajustada a derecho.

CUARTO .- En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción, procede imponer las costas a la Administración recurrente, si bien, haciendo uso de la facultad que nos otorga el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de cuatro mil euros, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas.

FALLAMOS

Desestimamos el recurso de casación para la unificación de doctrina 3418/13, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 29 de mayo de 2013 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 1ª) del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares en el recurso 260/12, que confirmamos, imponiendo las costas a la Administración recurrente, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Angel Aguillo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN**.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.