

LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES EX ARTÍCULOS 194.1 Y 195.1 LGT RESULTA COMPATIBLE CON LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA POR LA PARTICIPACIÓN EN LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 201.3 LGT

Julia López Espejo

*Becaria Beca Semillero de Investigadores. Área de
Derecho Financiero y Tributario
Departamento de Derecho Público y Económico.
Universidad de Córdoba
(España)*

Title

The imposition of penalties ex articles 194.1 and 195.1 LGT is compatible with the derivation of joint liability for participation in the commission of the infringement of article 201.3 LGT

Resumen

En el presente trabajo se realiza un comentario a la STS 1177/2020, de 17 de septiembre (ROJ: STS 2871/2020 – ECLI:ES:TS:2020:2871), referida al estudio de la triple identidad que presupone la infracción de la vertiente material del principio *non bis in idem* tutelada por el artículo 25.1 de la Constitución Española, así como, a la posibilidad de que una doble represión fiscal contravenga el principio de inherencia recogido en el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En estas páginas analizaremos y realizaremos anotaciones sobre los últimos criterios jurisprudenciales que el Tribunal Supremo ha establecido en relación con las vidriosas cuestiones que se vienen planteando en los últimos tiempos referentes al principio *non bis in idem* en el ámbito del Derecho tributario sancionador.

Palabras clave

Principio *non bis in idem*. Principio de inherencia. Concurso de normas. Concurso de infracciones tributarias. Responsabilidad solidaria. Facturas falsas.

Abstract

This paper consists in a comment about the Supreme Court Judgement 1177/2020, of 17 September referring to the study of the triple identity that presupposes the infringement of the material aspect of the *non bis in idem* principle protected by Article 25.1 of the Spanish Constitution in the context of a sanctioning tax procedure, as well as the possibility that a double fiscal repression contravenes the principle of inherence enshrined in Article 180.1 of Law 58/2003 of 17 December, Tax General. In these pages we will analyse and make notes on the most recent jurisprudential criteria that the Court has established in relation to the *ne bis in idem* principle in the field of punitive tax law.

Keywords

Non bis in idem principle. Principle of inherence. Concurrent rules. Concurrent tax offences. Joint liability. False invoices.

Cómo referenciar: López Espejo, J. (2021). La imposición de sanciones ex artículos 194.1 y 195.1 LGT resulta compatible con la derivación de responsabilidad solidaria por la participación en la comisión de la infracción del artículo 201.3 LGT. *Revista Técnica Tributaria* (134), PP. 141-160

SUMARIO

1. Introducción
2. Los hechos, el objeto y la cuestión de interés casacional de la STS 1177/2020, de 17 de septiembre
3. Análisis crítico de la doctrina introducida por el Tribunal Supremo en la STS 1177/2020, de 17 de septiembre
 - 3.1. Criterios jurisprudenciales reseñables
 - 3.2. El concurso ideal medial como causa de exclusión de la vulneración del principio *non bis in idem*
 - 3.3. La aplicación del artículo 180 LGT a los supuestos enjuiciados. La aplicación de los tipos agravados del artículo 191.3 y 191.4 LGT por el empleo de facturas falseadas impide derivar responsabilidad por el artículo 201.3 LGT: la STS 3318/2015, de 6 de julio
 - 3.4. Contenido del voto particular
4. Conclusiones
5. Bibliografía
6. Referencias jurisprudenciales
 - Sentencias del Tribunal Supremo
 - Sentencias del Tribunal Constitucional

1. Introducción

Uno de los mayores problemas que se viene planteado desde tiempo atrás para todos los aplicadores del Derecho se refiere al hecho de conferir contenido al principio *non bis in idem* que, a pesar de no ser un principio expresamente recogido en nuestra Constitución, el Tribunal Constitucional ha manifestado su encaje en los artículos 24 y 25 de la Constitución española. El *non bis in idem* se refiere a la prohibición dirigida al *ius puniendi* del Estado en cuanto a la apertura de un segundo procedimiento sancionador o a la imposición de una segunda sanción por los mismos hechos, contra el mismo sujeto y con el mismo fundamento jurídico. Observamos, así, como el principio en cuestión presenta dos vertientes, procesal y material, estrechamente relacionadas y de idéntica importancia jurídica. Sin embargo, este principio, en tanto que no presenta un contenido completamente claro ni una delimitación adecuada, puede provocar supuestos de desigualdad e injusticia para los infractores. En este sentido, es innegable la relevancia que ha ido adquiriendo este principio en el ámbito del Derecho tributario sancionador, donde cada vez son más abundantes las situaciones en las que unos mismos hechos son constitutivos tanto de infracción tributaria, de las recogidas en los artículos 191 y siguientes de la Ley General Tributaria, como de delito, recogido en el artículo 305 del Código Penal, referido al delito de fraude contra la Hacienda Pública (conurrencia externa), así como, los supuestos en los que de unos mismos hechos se pueden derivar dos sanciones tributarias (conurrencia interna), convirtiéndose aquél principio en un criterio básico e imprescindible para, fundamentalmente, limitar la potestad sancionadora del Estado.

Asimismo, la propia Ley General Tribunal (en adelante, LGT), en su artículo 180, recoge el principio de no concurrencia de sanciones. En este precepto como ha indicado el Tribunal Supremo, no se recogen íntegramente las exigencias que dimanen de la vertiente material del *non bis in idem* sino, exclusivamente, uno de los mandatos que se infieren de este principio¹: el que la doctrina penalista denomina principio de inherencia, que prohíbe que una acción u omisión que sirva como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave pueda ser sancionada como infracción independiente.

Desde un punto de vista material, el *non bis in idem*, de acuerdo con los principios de tipicidad y legalidad y, como ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional en diferentes pronunciamientos², «impide sancionar en más de una ocasión el mismo hecho con el mismo fundamento, de modo que la reiteración sancionadora constitucionalmente proscrita 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». ³ Pretende, por tanto, «que no recaiga duplicidad de sanciones, admi-

1 STS 1177/2020, de 17 de septiembre, FD 10.

2 SSTC 2/1981, de 30 de enero y 2/2003, de 16 de enero, entre otras.

3 STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3.

nistrativa y penal, en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento»⁴.

Además, con esta vertiente material se persigue una finalidad concreta, referida a «evitar una reacción punitiva desproporcionada»⁵, pues como afirma el máximo intérprete de la Constitución, «dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente», quebrantándose tanto el principio de seguridad jurídica como de proporcionalidad.

La STS 1177/2020, de 17 de septiembre, que en estas líneas nos proponemos comentar y analizar, resuelve una serie de cuestiones que se centran, fundamentalmente, en dos materias: por un lado, el contenido y el alcance de la vertiente material del principio *non bis in idem* y, por otro lado, la aplicación del artículo 180 de la Ley General Tributaria ante un supuesto de concurrencia interna de sanciones tributarias.

En concreto, en relación con estas cuestiones el Tribunal Supremo ha sentado jurisprudencia sobre el particular problema que plantea la emisión y el aprovechamiento de las facturas falsas emitidas por terceros. Y es que la emisión de una factura falsa o con datos falseados es una conducta ilícita que atañe e involucra, al menos, a dos obligados. En primer lugar, desde luego, a quien, en su condición de emisor, la crea materialmente. Pero, sobre todo, en segundo lugar, esta creación no tendría una auténtica aplicación práctica si quien figura en ella como destinatario, no está interesado en aprovecharla para incrementar sus beneficios por medio del incremento de gastos deducibles o de aumento de cuotas deducibles. En términos utilizados por GARCÍA MORENO⁶, si no hay alguien «interesado» en aprovechar las consecuencias de la mendacidad para rebajar su tributación en la imposición personal sobre la renta o en la imposición indirecta (Impuesto sobre el Valor Añadido) difícilmente ningún contribuyente estaría dispuesto a simular que obtiene mayores ingresos de los que realmente ha obtenido, por mucho que, por su situación tributaria especial, no le reporte un mayor gravamen.

Así, el Tribunal Supremo en la Sentencia objeto de análisis considera que no vulnera la vertiente material del principio *non bis in idem* el hecho de que quien se ha aprovechado particularmente de la facturas falsas emitidas por otros y que ha utilizado las mismas como medio para solicitar devoluciones, artículo 194.1 LGT, o para acreditar cuotas o partidas negativas a compensar de períodos futuros, artículo 195.1 LGT, tenga también que afrontar las consecuencias sancionadoras de la infracción consistente en la emisión de dichas facturas, art. 201.3 LGT, mediante derivación de responsabilidad ex artículo 42.1.a) LGT.

4 STC 2/1981, de 30 de enero, FJ 4.

5 SSTC 154/1990, de 15 de octubre y 2/2003, de 16 de enero.

6 GARCÍA MORENO, A: «Infracciones tributarias de peligro y la exigencia de responsabilidad tributaria al amparo del art. 42.1.a) LGT por la emisión de facturas falsas: una duplicidad sancionadora procedente», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm., 75, 2021, pág. 2.

Para llegar a esta conclusión es necesario detallar los hechos enjuiciados en el recurso de casación y la fundamentación jurídica que se desprende de la Sentencia que resuelve dicho recurso de casación. Vayamos por partes.

2. Los hechos, el objeto y la cuestión de interés casacional de la STS 1177/2020, de 17 de septiembre

La STS 1177/2020, de 17 de septiembre resuelve, como decimos, un recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, la cual entiende que, al amparo del artículo 42.1.a) LGT y en aplicación de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 6 de julio de 2015 (RCUD núm. 3418/2013), MERCURY HOUSE no debe ser declarada responsable solidaria, por ser causante o colaboradora activa en la realización de la infracción cometida por la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES, S.L.U. correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) del ejercicio 2008.

Para comprender las cuestiones de fondo y la fundamentación jurídica que a continuación expondremos, veamos, en primer lugar, resumidamente, los hechos enjuiciados por la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

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

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

A la par, la citada Dependencia Regional de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) dictó acuerdo por el que, al amparo del artículo 42.1.a) LGT, se declaró a MERCURY HOUSE responsable solidaria, por ser causante o colaboradora activa en la realización de la infracción cometida por la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES, correspondiente al IVA del ejercicio 2008.

Contra la derivación de responsabilidad, MERCURY HOUSE interpuso recurso de reposición y, una vez desestimado, reclamación ante el Tribunal

Económico Administrativo de la Comunidad Valenciana (en adelante, TEARCV), que fue estimada parcialmente al confirmar el acuerdo de derivación de responsabilidad, pero ordenando la retroacción al momento del requerimiento de pago a efectos de que al responsable le pueda ser aplicada la reducción del artículo 188.3 de la LGT, si se cumplen los requisitos establecidos por la norma.

Disconforme con la resolución del TEARCV, MERCURY HOUSE interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC). La recurrente alegaba la falta de motivación de la derivación de responsabilidad. Dicho recurso fue desestimado por resolución sin pronunciarse sobre la cuestión de interés casacional que se resuelve en este recurso de casación.

El objeto de esta Sentencia 1177/2020 consiste en determinar si la resolución pronunciada por la Audiencia Nacional impugnada en casación por la Administración General del Estado, es o no conforme a Derecho al concluir, partiendo de que resulta aplicable el criterio contenido en la STS de 6 de julio de 2015 (RCUD núm. 3418/2013), que no se puede, al amparo del artículo 42.1.a) LGT, derivar la responsabilidad solidaria a MERCURY HOUSE por ser causante o colaboradora activa en la realización de la infracción del artículo 201, apartados 1 y 3, LGT, cometida por la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES, correspondiente al IVA del ejercicio 2008.

El auto de admisión precisaba que la cuestión que presenta interés casacional es la siguiente:

«Determinar si cuando un contribuyente es sancionado por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria), puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) del mismo texto legal respecto del pago de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación agravada por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (apartados 1 y 3 del artículo 201 de la Ley General Tributaria), cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica, precisamente, el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo de los contribuyentes citados. Particularmente, ¿esa doble represión es conforme con el principio de no concurrencia de sanciones tributarias, proclamado en el actual artículo 180.1 de la Ley General Tributaria? O, en cualquier caso, ¿la máxima ne bis in idem según ha sido interpretada por el Tribunal Constitucional consiente tal duplicidad?»

En este pronunciamiento, el Tribunal Supremo declara haber lugar al recurso de casación y entiende, como ya adelantamos en líneas anteriores, que, al amparo del artículo 42.1.a) LGT, MERCURY HOUSE puede y debe ser declarada responsable solidaria, por ser causante o colaboradora activa en la realización de la infracción del artículo 201, apartados 1 y 3, de la LGT, cometida por la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES, correspondiente al IVA, ejercicio 2008.

Para llegar a la conclusión que acabamos de exponer, el Tribunal Supremo desarrolla los fundamentos de derecho que a continuación nos disponemos a analizar.

Es necesario indicar que, junto a esta STS 1177/2020, de 17 de septiembre (RCA 325/2019; ECLI:ES:TS:2020:287), existen otras Sentencias del Tribunal Supremo, todas ellas de 17 de septiembre de 2020, a excepción de una posterior con fecha muy reciente de 25 de marzo de 2021, donde las cuestiones planteadas y los razonamientos jurídicos otorgados son de naturaleza prácticamente idéntica⁷.

3. Análisis crítico de la doctrina introducida por el Tribunal Supremo en la STS 1177/2020, de 17 de septiembre

3.1. Criterios jurisprudenciales reseñables

Partiendo de los hechos *supra* expuestos, es claro que la problemática viene suscitada por la doble sanción impuesta a MERCURY HOUSE, en primer lugar, por infracción grave de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, por acreditar improcedentemente partidas a deducir en la cuota del IVA utilizando facturas falseadas, con solicitud de las oportunas devoluciones fiscales y, en segundo lugar, al amparo del artículo 42.1.a) LGT, se declara a MERCURY HOUSE responsable solidaria, por ser causante o colaboradora activa en la realización de la infracción de falseamiento del artículo 201.3 LGT, cometida por la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES. Por tanto, la cuestión planteada al Tribunal es la siguiente: ¿son estos hechos conformes al principio *non bis in idem*, especialmente, en relación con la vertiente material del mismo? ¿y conforme al artículo 180 LGT referido al principio de no concurrencia?

Ahora debemos analizar los criterios jurisprudenciales sentados en la STS 1177/2020, de 17 de septiembre, que como sabemos, han servido de base a Sentencias posteriores de este mismo Tribunal.

La STS 1177/2020 cuenta con 14 fundamentos de derecho que nos guían hasta la decisión final del Tribunal. En cada uno de estos fundamentos de derecho se realiza un análisis y exposición de diferentes cuestiones de índole fundamental en relación con el principio *non bis in idem* y el principio de inherencia en el ámbito del procedimiento tributario sancionador.

En concreto, en esta ocasión, centraremos nuestro estudio en el análisis de los fundamentos de derecho que consideramos más trascendentales para la resolución de la problemática planteada. Por un lado, nos centraremos en el estudio que realiza el Tribunal en relación con la existencia, ante los hechos

⁷ Nos referimos a las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020 (RCA 665/2019; ECLI:ES:TS:2020:2861, RCA 193/2019; ECLI:ES:TS:2020:2878, RCA 162/2019; ECLI:ES:TS:2020:2862 y RCA 7714/2018; ECLI:ES:TS:2020:2880). Asimismo, con posterioridad a esta fecha, debemos destacar la STS de 25 de marzo de 2021 (RCA 2983/2019; ECLI:ES:TS:2021:1369), en la que, nuevamente, las cuestiones planteadas y los razonamientos jurídicos son idénticos a los recogidos en la STS 1177/2020, de 17 de septiembre.

acaecidos, de un concurso aparente de normas o, en cambio, de un concurso de delitos. Esta decisión es imprescindible, como a continuación explicaremos, para determinar si existe una infracción del principio *non bis in idem*. Por otro lado, nos referiremos al artículo 180 LGT, examinando si efectivamente los sucesos objeto de controversia vulneran, o no, el principio de inherencia previsto en el actual artículo 180.1 LGT. De igual modo, haremos referencia al Fundamento 1 para destacar una cuestión imprescindible y facilitar, así, el entendimiento del resto de criterios jurisprudenciales que desarrollaremos. Veamos.

3.2. El concurso ideal medial como causa de exclusión de la vulneración del principio *non bis in idem*

En primer lugar, debemos dejar constancia de que, a este supuesto, como se indica en el Fundamento 1 de esta Sentencia, resulta aplicable el criterio contenido en la sentencia de 6 de julio de 2015 (RCUD núm. 3418/2013). Esta Sentencia establece, entre otras, dos ideas fundamentales. En primer término, estableció que la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT tiene naturaleza sancionadora. Y, en segundo término, por tanto, anunció la aplicación en estos asuntos de la prohibición de *bis in idem*, así como, la previsión del artículo 180.1 LGT como manifestación del principio de no concurrencia de sanciones.

En segundo lugar, por un lado, el Tribunal trata de dilucidar si el presente caso resulta verdaderamente contrario a la vertiente material del *non bis in idem* debemos dirimir si en el presente caso estamos ante un concurso aparente de normas o ante un concurso de delitos. Por otro lado, se realiza un estudio en relación con las acciones llevadas a cabo por la entidad MERCURY HOUSE para determinar si realmente se proyectan sobre un mismo bien jurídico o sobre dos bienes jurídicos distintos. Si se proyectan sobre un mismo bien jurídico, con la subsunción exclusiva de los hechos en los tipos de los artículos 194.1 y 195.1 LGT «ninguna parte injusta del hecho» queda sin respuesta sancionadora. Si, por el contrario, las acciones se fundamentan en distintos bienes jurídicos, una parte injusta del hecho quedaría sin respuesta por lo que, en esta situación, deberíamos acudir a la figura del concurso ideal medial de infracciones.

Centrándonos en las primeras de las cuestiones, es decir, en si en el presente caso estamos ante un concurso de normas o de delitos, el Tribunal establece que existe un concurso ideal medial de infracciones entre los artículos 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT, y no un concurso de normas. Para llegar a esta conclusión, el Tribunal realiza un examen de ambas figuras, esto es, del concurso aparente de normas (en el Fundamento 4) y del concurso ideal medial de infracciones (en el Fundamento 8).

En relación con la primera de las figuras, el Tribunal anuncia que para encontrarnos ante un concurso aparentes de normas a resolver aplicando el principio de consunción o absorción del artículo 8.3 del Código Penal, habría de comprobarse el cumplimiento de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en relación con el artículo 25.1 de la Constitución y de la jurisprudencia que, reiteradamente, ha venido dictando la Sala Segunda del Tribunal Supremo y que se configura del siguiente modo.

Para estar ante un concurso aparentes de normas, informa el Tribunal Supremo que:

- En primer lugar, las infracciones establecidas, de una parte, en los arts. 194.1 y 195.1 LGT y, de otra, en el artículo 201.3 LGT, deben proyectarse sobre un mismo bien jurídico.
- En segundo lugar, es necesario que «ninguna parte injusta del hecho» tipificado y sancionado en el artículo 201.3 LGT quede sin respuesta sancionadora castigando exclusivamente al obligado tributario por la comisión de las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT, y
- En tercer lugar, se exige que cuando la expedición, o la participación en la expedición, de facturas con datos falsos se erija en instrumento o medio para cometer las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT, estos últimos tipos infractores absorban o consuman íntegramente el ilícito de falsedad documental tipificado en el artículo 201.3 LGT.

El Tribunal continúa estableciendo que «pese a que, *a priori*, no parezcan descabelladas, ninguna de las afirmaciones anteriores puede compartirse» para el caso concreto.

Para llegar a la conclusión de que en el presente caso no existe un concurso de normas, sino que estamos ante un concurso ideal medial de infracciones, es fundamental que resulte, desde una perspectiva constitucional, que los preceptos implicados presenten un distinto fundamento jurídico y, por tanto, no concurra la infracción del principio *non bis in idem*. La vulneración del principio *non bis in idem* descansa, como sabemos, en la existencia de una triple identidad: de hechos, de sujetos y de fundamento jurídico⁸.

La identidad de fundamento se configura como el tercer y último requisito que debe existir para apreciarse la vulneración del principio *non bis in idem*. Esta identidad de fundamento se refiere a la figura del bien jurídico lesionado y protegido por la norma, de modo que toda posible duplicidad sancionadora sobre el mismo hecho, para no vulnerar el principio, debe afectar a dos bienes jurídicos diferentes, y por ello llevar aparejada diversas consecuencias jurídicas⁹. De manera muy clara RAMÍREZ GÓMEZ¹⁰ expone que «en caso de concurrencia normativa sancionadora de un mismo hecho, con identidad de bienes jurídicos normativos, el principio *non bis in idem* obliga a aplicar una sola sanción. Si, a pesar de tratarse del mismo hecho, los bienes jurídicos protegidos son distintos en las dos normas sancionadoras, nada impide la doble sanción, pues no nos encontramos ya ante un problema provocado por la prohibición de *bis in idem*.» El problema radica en determinar con claridad cuáles son los bienes jurídicos protegidos en cada una de las normas sancionadoras, de manera que podamos conocer si, verdaderamente, son idénticos, similares o diferentes.

8 Entre otras, así lo establece la STC 2/2003, de 16 de enero.

9 DE LEÓN VILLALBA, F.J.: *Acumulación de sanciones penales y administrativas. Sentido y alcance del principio «ne bis in idem»*. Ed. Bosch, Barcelona, 1998, págs. 489 y 490.

10 RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 48.

Por tanto, si falla la identidad de fundamento jurídico, no es posible establecer una violación del principio *nos bis in idem*. Esta cuestión será objeto de estudio en un momento posterior. Ahora, solamente diremos que, como establece el Tribunal Supremo, «entre los arts. 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT existe, en efecto, un concurso ideal medial de infracciones porque se han cometido dos acciones que dan lugar a dos resultados distintos, siendo una de esas acciones, la primera en el tiempo, el medio para cometer la otra. Es precisamente lo que sucede en el supuesto que se somete a nuestro enjuiciamiento: la expedición de facturas con datos falsos o falseados o, más específicamente, la colaboración en dicha acción falsaria llevada a cabo por la entidad MERCURY HOUSE constituye el medio para cometer las infracciones de peligro descritas en los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT».

En este punto resulta de especial importancia la jurisprudencia sentada por la Sala Segunda del Tribunal Supremo en relación con el delito de falsedad documental y el delito de defraudación fiscal. Esta Sala viene estableciendo que la emisión de facturas falsas con fines de defraudación fiscal se presenta como un caso de concurso ideal de delitos y no como un supuesto de consunción o absorción de normas penales. En aplicación de esta jurisprudencia, los tribunales penales vienen condenando frecuentemente por uno o varios delitos contra la Hacienda Pública en concurso ideal con un delito de falsedad en documento mercantil del artículo 392 del Código Penal, y la Sala Segunda ha confirmado tal calificación llevada a cabo por los tribunales de instancia¹¹.

Llegados a este punto, nos parece de interés realizar un inciso.

Al igual que, como acabamos de exponer, existe un concurso ideal medial entre los artículos 194.1/195.1 y 201.3 LGT, entre los tipos contenidos en los artículos 194.1 y 195.1 LGT ha de establecerse un concurso ideal propio de infracciones tributarias, pues una sola acción comporta dos resultados que son los tipificados y sancionados en los artículos 194.1 y 195.1. Esto es, por un lado, solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en auto-liquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido y, por otro lado, determinar o acreditar improcedentemente partidas negativas

Centrándonos, ahora, en el primero de los requisitos establecidos para estar ante un concurso de normas, el Tribunal Supremo anuncia que «los tipos infractores consistentes, de una parte, en la solicitud indebida de devoluciones sin que lleguen a obtenerse (artículo 194.1 LGT) y la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras (artículo 195.1, párrafo 1º, LGT), y, de otra parte, en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (artículo 201.3 LGT), se proyectan sobre dos bienes jurídicos distintos». Para llegar a esta conclusión, realiza una diferenciación entre los bienes jurídicos directa e indirectamente tutelados; cuestión ésta que, adelantamos, nos parece de los más acertada.

11 Entre otras, la Sentencia de 25 de noviembre de 2016 (ECLI: ES:TS:2016:5671), FD 9.

Es evidente, como se apunta en la Sentencia, que todo el sistema sancionador tributario obedece a la salvaguarda del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de los obligados tributarios (artículo 31.1 CE). Ahora bien, es asimismo incuestionable que cada tipo de infracción tributaria persigue, además, la tutela de un bien jurídico directo o inmediato (ligado, eso sí, al comúnmente denominado interés fiscal).

En cuanto al caso que nos ocupa, el Tribunal entiende que los artículos 194.1 y 195.1 LGT contienen infracciones que se inscriben en lo que la doctrina tributarista ha venido calificando de tipos infractores «de peligro» y protegen directamente el interés patrimonial de la Hacienda Pública. En cambio, el tipo infractor previsto en el artículo 201.3 LGT, para el Tribunal, sanciona una falsedad documental y, «como sucede con todas las conductas que tienen en común atacar los símbolos de representación de las relaciones jurídicas y económicas de una sociedad, encuentra su razón de ser en la necesidad de proteger la fe y la seguridad en el tráfico jurídico, evitando que tengan acceso a la vida civil o mercantil elementos probatorios falsos que puedan alterar la realidad jurídica de forma perjudicial para la Administración tributaria».

En este sentido, se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional quien ha establecido que «la subsunción en el tipo infractor del artículo 201.1 de la conducta consistente en simular haber llevado a cabo concretas operaciones económicas, totalmente ficticias, afecta de lleno a ese legítimo interés de la Administración pública que tutela el citado precepto, cifrado en el deber de los obligados tributarios de suministrarle información veraz a efectos de la correcta gestión de los tributos correspondientes»¹².

Así las cosas, comprobamos que el primero de los requisitos que el Tribunal Supremo pone de manifiesto para la existencia de concurso aparente de normas, no se cumple. Las infracciones establecidas, de una parte, en los artículos 194.1 y 195.1 LGT y, de otra, en el artículo 201.3 LGT, no se proyectan sobre un mismo bien jurídico.

El segundo de los requisitos que comentábamos, referido a la necesidad de que «ninguna parte injusta del hecho» tipificado y sancionado en el artículo 201.3 LGT quede sin respuesta sancionadora castigando exclusivamente al obligado tributario por la comisión de las infracciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 LGT, es una cuestión importante en el desarrollo jurídico que efectúa el Tribunal Supremo. Analicémosla.

Para el Tribunal Supremo, las conductas tipificadas en los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT no consumen íntegramente el ilícito sancionado en el artículo 201.3 LGT ya que la expedición de facturas con datos falsos o falseados a que se refiere el artículo 201.3 LGT no exige que los datos falsos se hagan constar en una autoliquidación en la que se produzcan los resultados sancionados en los artículos 194.1 y 195 de la LGT, y estos últimos injustos típicos pueden cometerse sin que medien facturas falsas. Por ejemplo, hace referencia el Tribunal a la posibilidad de que el tipo del artículo 194.1 LGT pueda llevarse a cabo

¹² STC 146/2015, de 25 de junio, FJ 3. Y, en idénticos términos, volvió a pronunciarse el Tribunal Constitucional en la posterior STC 150/2015, de 6 de julio, FJ 3.

mediante la mera omisión de datos relevantes, y la infracción del artículo 195.1 LGT pueda efectuarse sin soporte documental alguno que justifique improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras.

De este modo, si la conducta del artículo 201.3 LGT quedara siempre consumida por la posterior realización de las infracciones contempladas en los artículos 194.1 y 195.1 LGT se estarían sancionando por igual «conductas desigualmente reprobables, pues es obvio que no es lo mismo omitir datos en una auto-liquidación, comportamiento que puede tener lugar por un mero olvido sancionable, que incluir datos falsos que puedan acreditarse mediante facturas falsas en cuya elaboración ha participado previa e intencionadamente el sujeto infractor. Y es que, ni en la tipificación del artículo 194.1 LGT, ni en la del artículo 195.1 LGT, se exige, en todo caso, el empleo de una falsedad instrumental de carácter documental».

3.3. La aplicación del artículo 180 LGT a los supuestos enjuiciados. La aplicación de los tipos agravados del artículo 191.3 y 191.4 LGT por el empleo de facturas falseadas impide derivar responsabilidad por el artículo 201.3 LGT: la STS 3318/2015, de 6 de julio

Una vez aclarado el contenido de este primer bloque de fundamentos, podemos exponer los relacionados, como adelantábamos, con el artículo 180 LGT y el principio de inherencia, el cual no es más que una concreción del principio *non bis in idem*.

En primer lugar, en cuanto a la regla prevista en el párrafo 1º del artículo 180.2 LGT, ésta resulta de aplicación al encontrarnos ante un concurso no de normas, sino de infracciones.

En el ámbito tributario sancionador, no existe una regla específica que dé respuesta, con carácter general, a los casos de concurso ideales de infracciones tributarias. Tampoco existe una norma que resuelva los supuestos de concurrencia de los arts. 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT, por lo que el Tribunal Supremo establece que «procederá aplicar, en su defecto, la regla general establecida en el artículo 180.2, párrafo 1º, LGT, según la cual la "realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas", y, en consecuencia, será factible derivar responsabilidad solidaria por la participación en la comisión de la infracción del artículo 201.3 LGT a un sujeto que ha sido sancionado por la comisión de las infracciones de los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT.»

En segundo lugar, el Tribunal plantea la siguiente cuestión: ¿la acumulación de sanciones en los casos de concurrencia de los arts. 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT resulta prohibida por el denominado «principio de inherencia» previsto en el actual artículo 180.1 LGT? ¿Y por el artículo 17.3 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en lo sucesivo, RGRST)?

A esta pregunta, adelantamos ya que el Tribunal responde negativamente.

El artículo 180.1 LGT establece que «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». Este es el conocido, en el ámbito penal, como principio de inherencia.

El Tribunal entiende que el principio en cuestión no se ve vulnerado puesto que «el comportamiento tipificado en el artículo 201.3 LGT o, en su caso, la utilización de facturas con datos falsos o falseados, a diferencia de lo que sucede en las infracciones de los artículos 191, 192 y 193 de la LGT, no opera como criterio de calificación de las infracciones de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, ni está previsto que su toma en consideración conlleve una agravación de las sanciones a imponer por estos preceptos, en el supuesto que se somete a nuestra consideración no cabe declarar vulnerado el principio de inherencia y, por extensión, la previsión contenida en el artículo 180.1 LGT».

En relación con el artículo 17.3 del RGRST¹³, el Tribunal establece que «siempre que se incumplan obligaciones de facturación distintas del deber de conservación y, claro está, dicho incumplimiento no opere expresamente como criterio de calificación de las infracciones de los arts. 191 a 197 de la LGT (que es lo que sucede con los tipos de los arts. 191, 192, 193 de la LGT), el RGRST no impide que estos incumplimientos puedan sancionarse de manera autónoma, que es lo que acontece cuando se comete el tipo del artículo 201.3 LGT y las facturas falsas o con datos falseados expedidas se emplean posteriormente para cometer las infracciones de los arts. 194 a 197 de la LGT».

De nuevo, debemos detenernos en este punto. Esta vez para realizar una anotación en relación con las diferencias existentes entre la STS 1177/2020, de 17 de septiembre y la STS 3318/2015, de 6 de julio, que sirve de base a la Sentencia de la Sección Séptima de la Audiencia Nacional, impugnada en este recurso de casación. Concretamente, en la Sentencia de septiembre de 2020, la problemática se sitúa en torno a los artículos 194 y 195 LGT en relación con el artículo 201.3 LGT, mientras que en la Sentencia de 6 de julio de 2015 los problemas se suscitan entorno a los artículos 191 LGT (infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación) en relación con el artículo 201.3 LGT.

Como se observa, se trata de supuestos distintos, pues la emisión de facturas falseadas o parcialmente falsas aparece configurada en el artículo 191 LGT, apartados 3 y 4, como un criterio de agravación del tipo infractor, algo que no ocurre con los artículos 194 y 195 LGT.

13 El cual establece que «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».

Concretamente, los apartados 3 y 4 del artículo 191 establecen que:

1. «La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

2. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción».

Basta echarle un vistazo al contenido de estos preceptos para llegar a la conclusión de que, como hemos señalado, el uso de facturas falsas o falseadas se configura como un criterio de agravación de la infracción contenida en el artículo 191 LGT. Es cierto que, como se observa, el empleo de facturas falsas o falseadas no es la única vía para que los hechos sean calificados de graves o muy graves. Por ejemplo, para que la acción sea calificada de muy grave, basta con que se dejen de ingresar cantidades retenidas o ingresos a cuenta repercutidos en un porcentaje superior al 50 por 100 del importe de la base de la sanción para que la infracción tributaria por dejar de ingresar del artículo 191 LGT se califique como muy grave. No obstante, en relación con lo que aquí nos interesa, en cuanto al empleo de facturas falsas diremos que dicho empleo no es el único criterio de agravación de la infracción tributaria contenida en el artículo 191 LGT, pero sí es uno de los criterios contemplados en los apartados 3 y 4 del artículo en cuestión de modo que, al dejar de ingresar las cantidades debidas mediante utilización de facturas o documentos falsos o falseados, la infracción será considerada grave o muy grave.

Así las cosas, la aplicación de los tipos agravados del artículo 191.3 y 191.4 LGT por el empleo de facturas falseadas impide derivar responsabilidad por el

tipo infractor del artículo 201.3 LGT. Esto es así porque a pesar de que el artículo 201.3 LGT sancione la «expedición» de facturas falsas, se entiende que la «utilización» de facturas falsas de la que se deriva la responsabilidad solidaria, queda consumida en el acto de «expedir» la factura falsa.

Ahora bien, como venimos estableciendo de manera reiterada, debemos tener claro que dicha «utilización» se configura como un criterio de agravación de la infracción y, por tanto, de la sanción en los supuestos contemplados en el artículo 191 LGT, apartados 3 y 4, pero no en los tipos recogidos en los artículos 194.1 y 195.1 LGT. Por ello, la utilización de facturas falseadas para la comisión de las infracciones de los artículos 194.1 y 195.1 puede sancionarse mediante derivación de responsabilidad solidaria *ex* artículo 42.1.a) LGT de la sanción impuesta a un tercero por la «expedición» de dichas facturas falseadas y que posteriormente fueron utilizadas para la solicitud de devoluciones indebidas.

3.4. Contenido del voto particular

Frente al posicionamiento mayoritario de la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la STS 1177/2020, de 17 de septiembre, existe un voto particular formulado por el magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís y al que se adhieren los magistrados Excmos. Sr. y Sra. Don José Antonio Montero Fernández y Doña Esperanza Córdoba Castroverde.

Resumidamente, podemos decir que existen dos grandes discrepancias en el voto particular relacionadas con los elementos que configuran el principio *non bis in idem*, que, como sabemos, son tres los elementos en cuestión: la identidad de sujetos, la identidad de hechos y la identidad de fundamentos jurídicos. Pues bien, la primera de las discrepancias se refiere a la identidad de hechos y la segunda, hace referencia a los bienes jurídicos protegidos en el caso enjuiciado, es decir, los bienes jurídicos protegidos por los artículos 194.1, 195.1 y 201.3 LGT.

En primer lugar, respecto a la identidad de hechos, es decir, la identidad objetiva, el Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís, aclara que entiende que aquella concurre en este caso. Ello obedece a que para la parte discrepante, a MERCURY se la ha sancionado por dos conductas que son dos aspectos o facetas de una misma acción, la de concordar con un tercero para crear y aprovechar las facturas falsas o falseadas con la finalidad de obtener beneficios fiscales, sobre la que recaen dos consecuencias penales: se le sanciona por la obtención del aprovechamiento o beneficio derivado de la utilización de facturas falsas, sanción originaria, y por la emisión de tales facturas falsas, sanción asumida por derivación de responsabilidad, al ser causante o colaborador en la emisión. Para el ponente del voto particular, además, no es irrelevante que la propia conducta descrita en el artículo 194 LGT consista, literalmente en «...solicitar indebidamente devoluciones ...mediante...la inclusión de datos falsos» de donde resulta que, para esta infracción, la acción tipificada incorpora normativamente la inclusión de datos falsos como medio comisivo. E, igualmente, entiende que la colaboración activa, que sirve de fundamento inexcusable de la obligación de soportar que crea el artículo 42.1.a) LGT, «sería impen-

sable si MERCURY no hubiera convenido con la sociedad emisora de tales facturas, de modo inescindible, su empleo posterior, en sus autoliquidaciones, pasando a segundo plano, entonces, el tipo infractor concreto que se le hubiera impuesto como consecuencia de ese disfrute, pues la elección de uno u otro no excluye que, en todo caso, la sancionada, para consumir sus infracciones, se valió de un medio ilícito exigido, en todo caso, en la tipificación».

En segundo lugar, respecto a los bienes jurídicos protegidos por los artículos 194.1, 195.1 y 201.3 LGT, el voto particular establece que el juego de los preceptos, «encierra un *idem* común», pues se persiguen bienes jurídicos comunes u homogéneos en ambos casos.

Además, el voto particular establece, para así defender la homogeneidad de los bienes jurídicos protegidos por las normas sancionadoras tributarias, que «todo el sistema sancionador tributario aspira al logro de un único y posible bien jurídico que debe tutelarse, castigando y previniendo conductas futuras, conforme a los fines de la pena: el deber de contribuir de los ciudadanos puntúa, conforme a la ley y de acuerdo con su capacidad económica». No opera aquí la tesis de los bienes jurídicos protegidos directa e indirectamente que la mayoría de la Sección que resolvió este asunto sí comparte.

Entre otros, por estos motivos, el voto particular termina concluyendo que el principio *non bis in idem* cumple con la triple identidad en este asunto pues, de lo contrario, se estaría desdibujando como garantía constitucional, produciéndose una situación errónea y gravemente perjudicial para el sancionado. Por ese motivo, la tesis que postula en el voto particular desemboca en la necesidad de un fallo que declare no haber lugar al recurso de casación entablado por la Administración General del Estado por apreciarse en el supuesto enjuiciado la concurrencia del *bis in idem* si se deriva la responsabilidad solidaria por el tipo infractor contenido en el artículo 201.3 LGT.

4. Conclusiones

No cabe duda de que los problemas suscitados por el principio *non bis in idem*, en su vertiente material, está a la orden del día y más aún en el ámbito del Derecho tributario sancionador, donde las dobles sanciones fiscales por infracciones contenidas en los artículos 191 y siguientes de la LGT no dejan de ser controvertidas. Algunas de estas cuestiones quedan resueltas, o al menos, orientadas por las sentencias del Tribunal Supremo que en estas líneas hemos comentado. No obstante, como hemos tenido ocasión de apuntar, nos encontramos ante asuntos relacionados con los artículos 194 y 195 LGT sobre los que el Tribunal Supremo se ha pronunciado por primera vez en una serie de sentencias dictadas el día 17 de septiembre de 2020, existiendo, hasta ese momento, solamente precedentes jurisprudenciales relacionados con los artículos 191-193 LGT que, como hemos examinado, presentan una configuración legal distinta a la de los artículos 194 y 195 LGT. Por tanto, se trata de un asunto novedoso que, sin lugar a dudas, los tribunales deberán seguir clarificando y perfilando en futuras cuestiones que les sean planteadas al respecto.

A pesar de ser una cuestión controvertida sobre la que no existe unanimidad en el seno de la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, creemos que la Sentencia que en este estudio exponemos, puede ser un buen punto de partida para seguir atribuyendo sentido y significado al principio *non bis in idem*, en concreto, a su vertiente material, en el ámbito del Título IV de la LGT, referido a la potestad sancionadora de la Administración Tributaria.

A modo de conclusión, en la Sentencia que ha sido objeto de estudio, esto es, la STS 1177/2020, de 17 de septiembre, encontramos, a nuestro juicio, tres ideas que se han de resaltar, pues su aplicación práctica presenta una virtualidad indudable y contribuyen a perfilar las cuestiones más trascendentales relacionadas con la vertiente material del principio *non bis in idem*.

En primer término, la necesidad de diferenciar los bienes jurídicos directa e inmediatamente tutelados por los distintos tipos infractores previstos en los artículos 191 a 206 LGT y los bienes jurídicos que mediata o indirectamente tienden a tutelar, para lograr, así, una correcta aplicación del principio *non bis in idem*. En concreto, todos los tipos infractores fiscales obedecen a la salvaguarda del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de los obligados tributarios (artículo 31.1 CE). Sin embargo, éste quedaría configurado como el bien jurídico indirectamente perseguido, de modo que cada tipo infractor presentará, además, un bien jurídico inmediato o directo a proteger. En el caso de los artículos 194 y 195 LGT éste es el interés patrimonial de la Hacienda Pública, mientras que el tipo infractor del artículo 201 LGT protege la fe y la seguridad en el tráfico jurídico, evitando que tengan acceso a la vida civil o mercantil elementos probatorios falsos que puedan alterar la realidad jurídica de forma perjudicial para la Administración tributaria. Por este motivo, no debe entenderse que el bien jurídico perseguido por todos los tipos infractores de la LGT sean, finalmente, idénticos. De este modo, ante la falta de identidad de bienes jurídicos protegidos, no tendría lugar la triple identidad (de sujetos, de hechos y de fundamento jurídico) necesaria para que se produzca la vulneración del principio *non bis in idem*.

En segundo término, el Tribunal Supremo es claro al establecer, en nuestra opinión, de manera acertada, que las conductas tipificadas en los artículos 194 y 195 de la LGT no consumen íntegramente el ilícito sancionado en el artículo 201 LGT ya la expedición de facturas con datos falsos o falseados a que se refiere el artículo 201 LGT no exige que los datos falsos o falseados así documentados se hagan constar en una autoliquidación en la que se produzcan los resultados sancionados en los artículos 194 y 195 de la LGT, y estos últimos injustos típicos pueden cometerse sin que medien facturas falsas. De manera que existe una «parte injusta del hecho» tipificado y sancionado en el art. 201 LGT que queda sin respuesta sancionadora castigando exclusivamente por la comisión de las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT.

En tercer y último lugar, en relación con el principio de inherencia, recogido en el artículo 180.1 LGT, el Tribunal advierte, de manera clara y precisa, que éste es exclusivamente uno de los mandatos que se infieren de la vertiente material del principio *non bis in idem*. Este principio de inherencia, veda que una acción u omisión que opera como criterio de calificación de una infracción o de graduación de una sanción pueda ser sancionada, asimismo, como infracción inde-

pendiente. Tras la lectura de los artículos 191, 192, 193, 194, 195 y 201 LGT se llega a la conclusión de que, pese a lo que se pueda opinar en contrario, efectivamente, la redacción de los artículos 191, 192 y 193 LGT es diferente en estructura y contenido a la redacción que presentan los artículos 194 y 195 LGT. De modo que es evidente que, en la medida en que el comportamiento tipificado en el art. 201.3 LGT o, en su caso, la utilización de facturas con datos falsos o falseados, a diferencia de lo que sucede en las infracciones de los artículos 191, 192 y 193 de la LGT, no opera como criterio de calificación de las infracciones de los artículos 194.1 y 195.1 LGT, ni está previsto que su toma en consideración conlleve una agravación de las sanciones a imponer por estos preceptos, en el supuesto que se somete a enjuiciamiento no cabe declarar vulnerado el principio de inherencia y, por extensión, la previsión contenida en el artículo 180.1 LGT.

Expuestos los aspectos más importantes de estas sentencias del Tribunal Supremo, lo que es innegable es la trascendencia de las cuestiones que en las mismas se plantean en relación con la vertiente material del principio *non bis in idem* en el Derecho tributario sancionador al que se refiere el Título IV LGT.

5. Bibliografía

AGUALLO AVILÉS, A y BUENO GALLARDO, E: «Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria», *Crónica tributaria*, núm. 132, 2009.

ANÍBARRO PÉREZ, S: *Infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005.

DÍEZ-OCCHOA AZAGRA, J.M: *Derecho tributario sancionador: (comentarios y casos prácticos)*, Ed. Centros de Estudios Financieros, Madrid, 2006.

DE LEÓN VILLALBA, F.J: *Acumulación de sanciones penales y administrativas. Sentido y alcance del principio «ne bis in idem»*. Ed. Bosch, Barcelona, 1998.

GARBERÍ LLOBREGAT, J. (Dir.): *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias (Tomo I)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2005.

GARCÍA MORENO, A: «Infracciones tributarias de peligro y la exigencia de responsabilidad tributaria al amparo del art. 42.1.a) LGT por la emisión de facturas falsas: una duplicidad sancionadora procedente», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm., 75, 2021.

RAMÍREZ GÓMEZ, S: *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000.

6. Referencias jurisprudenciales

Sentencias del Tribunal Supremo

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2015 (RCUD núm. 3418/2013; ECLI:ES:TS: 2015:3318).

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2016 (RCA núm. 785/2016; ECLI:ES:TS: 2016:5671).

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2021 (RCA 2983/2019; ECLI:ES:TS: 2021:1369).

Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020 (RCA 325/2019; ECLI:ES:TS: 2020:2871, RCA 665/2019; ECLI:ES:TS: 2020:2861, RCA 193/2019; ECLI:ES:TS:2020:2878, RCA 162/2019; ECLI:ES:TS:2020:2862 y RCA 7714/2018; ECLI:ES:TS:2020:2880).

Sentencias del Tribunal Constitucional

Sentencia del Tribunal Constitucional 2/1981, de 30 de enero.

Sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003, de 16 de enero.

Sentencia del Tribunal Constitucional 146/2015, de 25 de junio.

Sentencia del Tribunal Constitucional 150/2015, de 6 de julio.