

ÚLTIMOS O RECIENTES PRONUNCIAMIENTOS JURISPRUDENCIALES SOBRE EL DERECHO TRIBUTARIO SANCIONADOR ¹

Antonio Martínez Lafuente

Abogado del Estado. Doctor en Derecho

*Vicepresidente de la Sección de Derecho Financiero
y Tributario*

*Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de
España*

Cómo referenciar: Martínez Lafuente, A. (2022). Últimos o recientes pronunciamientos jurisprudenciales sobre el Derecho tributario sancionador. *Revista Técnica Tributaria* (139), 291-345.

¹ Ponencia presentada el día 26 de octubre de 2022 con motivo de la inauguración del Curso Académico 2022/2023

SUMARIO

1. En relación con el delito contra la Hacienda Pública
2. En relación con las infracciones y sanciones tributarias
 - 2.1. Aspectos generales
 - 2.2. Los principios del derecho sancionador tributario
 - 2.3. Las infracciones tributarias
 - 2.4. Las sanciones tributarias
 - 2.5. El procedimiento sancionador

No hace mucho me ocupé sobre el delito contra la Hacienda Pública² y sobre los principios del Derecho Tributario sancionador;³ tras ello se han producido nuevos pareceres de la Jurisprudencia, entendiendo esta expresión en su más amplio sentido, que precisan o corrigen anteriores pronunciamientos fruto de nuevos hechos llevados a conocimiento de los Tribunales de Justicia o de distintos enfoques planteados por los recurrentes y aceptados por estos; y sin más procedo a dar cuenta de lo que se contiene en el presente estudio que sólo pretende poner al día cuestiones que son sobradamente conocidas por los estudiosos de la disciplina y sobre todo por los que ahora se denominan operadores jurídicos.

1. En relación con el delito contra la Hacienda Pública

1.- La primera de las cuestiones que se traen a colación guarda relación con la terminología utilizada en el Código Penal en relación con los diversos supuestos contemplados; y así la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2021, en relación con las «expresiones técnicas» mencionadas⁴ por la norma sancionadora aclara que:

«Para que haya predeterminación del fallo es necesario que en el relato fáctico se hayan utilizado expresiones técnicas en sentido jurídico. La doctrina de esta Sala incluye las siguientes: a) expresiones técnico-jurídicas que definan o den nombre a la esencia del tipo aplicado; b) expresiones sean tan sólo asequibles por regla general para los juristas y no sean compartidas en el uso del lenguaje común; c) expresiones que tengan valor causal respecto al fallo y; d) que, suprimidos tales conceptos jurídicos, dejen el hecho histórico sin base alguna.

Puede ocurrir que el Juez o Tribunal emplee expresiones que son utilizadas en los tipos penales pero también en el lenguaje común. Así ocurre con los términos defraudación y concierto. En tales supuestos nada obsta a que ese tipo de expresiones o vocablos se utilicen en la redacción de los hechos probados y no por ello puede decirse que predeterminen el resultado correspondiente a la subsunción judicial sino que, antes al contrario, en ocasiones se convierten en imprescindibles, arrojando más claridad semántica. A veces por un purismo mal entendido se realizan descripciones fácticas a base de sinónimos o locu-

2 Me remito a : «Precisiones Jurisprudenciales sobre el delito contra la Hacienda Pública». Editorial Civitas Thomson Aranzadi (2019) con prólogo del Profesor Rodríguez Mourullo.

3 La remisión se realiza a : «La potestad sancionadora de la Administración Tributaria. Doctrina Jurisprudencial.» «Revista Técnica Tributaria» n.º 134 (2021).

4 La remisión se realiza a mi estudio: «La cuestión terminológica en la Ley General Tributaria». Revista «Impuestos» Volumen II (2004), y más recientemente a: «En torno a la literatura jurídica», en «Abogados del Estado. Revista de la Asociación», n.º 55 (2021); el Tribunal Supremo en sentencia de 2 de marzo de 2015, expuso: «Hemos declarado, muchas veces, está claro que, sin éxito, pero hemos de insistir en ello por imperativos constitucionales, que «liquidar no es sancionar». De tal modo que, la trasgresión del Ordenamiento Jurídico que toda regularización tributaria comporta, si no se anuda a ella, entre otros requisitos, el de la culpabilidad, no acarrea la imposición de sanción. Por eso, todos los mecanismos que vinculan a la trasgresión la sanción automática han de reputarse contrarios a Derecho. Esto explica que de las múltiples trasgresiones que se producen en todos los ámbitos del Ordenamiento Jurídico diariamente sólo una mínima parte son objeto de sanción. El Derecho Tributario no puede, ni debe, ser una excepción.»

ciones equivalentes, muchas veces con aportaciones de frases retorcidas, fruto de un incorrecto léxico, que resultan poco comprensible para los propios destinatarios de la resolución.

En este caso el precepto aplicado (artículo 309 del Código Penal, derogado) no utilizaba para describir la conducta típica el término «defraudación», vocablo que sí utiliza el actual artículo 306 del Código Penal, que ha sustituido al artículo 309. Pero no cabe duda que tanto el término «defraudación» como el adjetivo «defraudado» o la expresión verbal «concertó» son vocablos usados en el lenguaje común. Para su comprensión no se precisan conocimientos de Derecho ajenos a una cultura media general y se trata de términos entendibles por cualquier persona e interpretables, sin necesidad de un conocimiento jurídico especializado.

Además, en este caso su hipotética exclusión no impediría la calificación de los hechos como delito porque el relato fáctico, al margen de estas singulares expresiones, precisa con todo detalle la dinámica defraudatoria. Se trata de expresiones meramente descriptivas de la acción típica que aportan claridad semántica al juicio histórico.»

2.- Antes de abordar lo concerniente a los requisitos del delito básico contra la Hacienda Pública que es el contemplado en el art. 305 del Código Penal, tenemos que hacer alusión a las precisiones que se contienen en la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2021, a cuyo tenor:

«Ambas acusaciones impugnan acertadamente tal entendimiento. Esa interpretación parte de la errónea configuración de los tipos penales definidos en el art. 305 del Código Penal como norma penal absolutamente en blanco, a integrar completamente por la normativa tributaria. La realidad es que se trata de tipos, parcialmente en blanco, que sólo han de integrarse con la normativa tributaria en los extremos a los que remite la tipificación penal (conceptos tributarios como base imponible, cuota defraudada, período impositivo....). Ese carácter decae cuando no se trata de la elusión del pago de impuestos o el disfrute indebido de beneficios fiscales, sino – como en este caso – de fraudes en el contexto y mecánica de determinados tributos como es el Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Es decir, se introduce la primera de las precisiones en el sentido de que la norma penal está concebida como norma «parcialmente» en blanco; y ello lo hace en relación con la problemática de los intereses de demora⁵ en relación con el responsable tributario; y así se expuso:

«Afirma que la exigencia de los intereses de demora impuestos en sentencia a los responsables de los delitos fiscales que resultan condenados y al recurrente como responsable civil subsidiario, es improcedente, por infringir la Ley General Tributaria y por resultar contrario al principio de responsabilidad patrimonial universal constitucionalmente garantizado. Argumenta que no son las mismas reglas de responsabilidad civil las que deben aplicarse al responsable civil subsidiario que al directo y que deben ser tenidas en consideración las

5 Me ocupé del tema en: «Nueva visita al interés de demora tributario». Revista «Impuestos». Volumen II (2010).

dilaciones habidas; y a tal fin, examina el artículo 41.1 de la Ley General Tributaria, con cita del particular que señala que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario; así como el 176 de la Ley General Tributaria; y en cualquier caso, insta que los intereses de demora tributarios dejen de devengarse en caso de un retraso imputable a la Administración Tributaria, con cita de la jurisprudencia contenciosa.

Es decir, entiende que el régimen jurídico aplicable al «responsable subsidiario» del delito fiscal, no puede ser el mismo que el que se aplicó al responsable directo, pues siendo el art. 305 del Código Penal una norma penal en blanco que remite a la normativa tributaria debe aplicarse el régimen del responsable tributario subsidiario, mencionado en el art. 43 de la Ley General Tributaria. El art. 41.3 de este texto establece que «salvo lo dispuesto en el apartado 2 del art. 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario». La recurrente interpreta que la deuda correspondiente al responsable tributario subsidiario es la que existiría para el responsable directo en período voluntario y no en fase ejecutiva, por lo que esa deuda no puede verse incrementada con los intereses de demora anteriores al momento último de pago en período voluntario.»

Añadiéndose:

«Donde no es dable confundir, al responsable civil subsidiario ex art. 120.4 del Código Penal, con el responsable tributario subsidiario; no resultan de aplicación a la recurrente los arts. 41.1 y 176 de la Ley General Tributaria, sino el 120.4 del Código Penal en cuanto establecimiento empleador de la responsabilidad directa, sobre cuyas actuaciones no ejerció control alguno, permitiendo (sus mandos directivos y su consejo de administración) que desarrollara sin cortapisas tan importante volumen de actividad comercial descontrolada.

Como hemos expresado en diversas resoluciones, no cabe apreciar razón alguna por la que los delincuentes fiscales deban resultar privilegiados en el abono de los intereses de su deuda tributaria respecto de cualesquiera otros deudores tributarios, que pese a no haber cometido delito alguno, están legalmente obligados al abono de intereses de demora caso de retrasarse en el pago.

Por otra parte, la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública consiste en el importe de la deuda tributaria. El concepto de deuda tributaria se contiene en el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, que establece: «la deuda tributaria estará integrada, en su caso, entre otros conceptos por el interés de demora.»

3.- Por lo que respecta a las discrepancias de los recurrentes con relación a la ausencia del elemento subjetivo del tipo contenido en el artículo 305 del Código Penal, tienen desde luego razón cuando aseguran que el delito contra la Hacienda Pública no se conforma ni con la falta de presentación de las correspondientes declaraciones, en relación con los tributos que imponen esa obligación al propio deudor tributario, ni, por descontado, tampoco con el solo impago de la cuota debida.

El artículo 305 del Código Penal emplea, no por casualidad, el sintagma «defraudar,»⁶ como verbo rector de la conducta que describe; y aunque es verdad que la doctrina no es del todo conteste en cuanto a los aspectos que dicha expresión debe abarcar, ni en consecuencia coincide tampoco en señalar qué conductas quedarían extramuros del mismo, sí existe, en cambio, un consenso general en que la expresión escogida por el legislador demanda la existencia, en el plano objetivo y subjetivo, de una cierta maquinación, maniobra o añagaza, aun cuando pudiera ser meramente pasiva, para disimular, oscurecer u ocultar a la Hacienda la realidad del hecho imponible.

También lo ha destacado así el propio Tribunal Supremo, por todas, la sentencia número 209/2019, de 22 de abril, que se pronunció en este sentido: «Aunque del tenor literal de algún pronunciamiento del Tribunal

6 También se recuerda en la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2021, que: «En cuanto a la indebida aplicación del artículo 305 del Código Penal, la aplicación errónea del mismo se desvanece desde la lectura del hecho probado. La defraudación es un elemento de la tipicidad respecto a la que hemos dicho que se integra cuando en orden a la determinación del elemento subjetivo del injusto (dolo del autor) «declarar mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto comete el delito» (sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 801/2008, de 26 de noviembre) y concurrirá cuando «se aporten a la declaración del impuesto datos mendaces, susceptibles de ocultar o enmascarar la realidad». (sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 523/2015, de 5 de octubre), incluyéndose supuestos de dolo eventual. (STS 817/2010, de 30 de septiembre). En el delito de defraudación tributaria se exige la ocultación de ingresos como medio para eludir el pago de impuestos no bastando el mero impago. Por tanto, el concepto de defraudación está vinculado a actuaciones de ocultación o alteración de datos de obligatoria comunicación. En ese mismo sentido el artículo 1 del Acuerdo del Consejo de 26/07/1995, que aprobó el Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, establece que en materia de ingresos, será constitutivo de fraude «cualquier acción u omisión intencionada relativa a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta». (sentencia 564/2018, de 19 de noviembre).»; y además en la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2022, se expone: «La sentencia impugnada concreta el fraude en la actuación del recurrente porque «su pretensión insostenible es no pagar en el Reino Unido (solo por lo allí ganado o remitido, esto es, prácticamente nada) y no pagar en España, porque su domicilio fiscal está en el Reino Unido. En una pretensión fraudulenta...». La jurisprudencia de esta Sala tiene un cuerpo de doctrina consolidado sobre la tipicidad subjetiva del delito fiscal y aunque del tenor literal de algún pronunciamiento del Tribunal Supremo pudiera parecer desprenderse que lo único exigible para poder considerar perpetrado el delito fiscal sería la no presentación en plazo de la declaración con la correspondiente liquidación –cuando debió hacerse–, superando las cuantías fijadas por la ley, por el simple hecho de constituir tal conducta un supuesto de impago del impuesto debido, lo cierto es que el criterio mantenido por este Tribunal se orienta hacia la exigencia añadida de un componente defraudatorio en la conducta del sujeto activo, que se traduzca en la ocultación del hecho imponible o de sus características (tipo objetivo) con el ánimo de eludir el pago del impuesto (tipo subjetivo). La defraudación es un elemento de la tipicidad respecto a la que hemos dicho que se integra cuando en orden a la determinación del elemento subjetivo del injusto (dolo del autor) «declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto comete el delito» (sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 801/2008 de 26 de noviembre) y concurrirá cuando «se aporten a la declaración del impuesto datos mendaces, susceptibles de ocultar o enmascarar la realidad». (sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 523/2015, de 5 de octubre), incluyéndose supuestos de dolo eventual. (STS 817/2010, de 30 de septiembre). En el delito de defraudación tributaria se exige la ocultación de ingresos como medio para eludir el pago de impuestos no bastando el mero impago. O «aparentar que el lugar de residencia es distinto, logrando hacerse con certificaciones en tal sentido para conseguir así disminuir las obligaciones tributarias» (sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 892/2016, de 25 de noviembre.). En esta misma sentencia se añade «la deslocalización simulada para ocultar las bases tributarias es, en principio, una modalidad defraudatoria capaz de rellenar las exigencias del tipo.»

Supremo pudiera parecer desprenderse que lo único exigible para poder considerar perpetrado el delito fiscal sería la no presentación en plazo de la declaración con la correspondiente liquidación –cuando debió hacerse–, superando las cuantías fijadas por la Ley, por el simple hecho de constituir tal conducta un supuesto de impago del impuesto debido, lo cierto es que el criterio mantenido por este Tribunal se orienta hacia la exigencia añadida de un componente defraudatorio en la conducta del sujeto activo, que se traduzca en la ocultación del hecho imponible o de sus características (tipo objetivo) con el ánimo de eludir el pago del impuesto (tipo subjetivo), sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2003; un ‘elemento de mendacidad’ que eleva el impago a la categoría de delito, y no de simple infracción tributaria, sentencia Tribunal Supremo de 20 de junio de 2006, pues lo realmente importante no es el impago, sino la ocultación del deber de pagar, y la ausencia de declaración oculta precisamente ese dato, sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2005.»

Razona la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2005: «Este entendimiento del tipo objetivo encaja mejor con el texto del artículo 305 del Código Penal actual, en el que se sanciona al que por acción u omisión ‘defraude’ a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, de donde no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina, también se ajusta mejor a la finalidad del tipo delictivo, orientado a sancionar a quien no contribuya a los gastos públicos mediante la elusión del pago de los impuestos que le corresponden, y no a quien solamente omita el cumplimiento de obligaciones formales, como la consistente en presentar una declaración identificando el hecho imponible o en practicar la liquidación con el correspondiente ingreso; en los tributos que se gestionan en régimen de autoliquidación, la regulación tributaria establece un plazo para efectuar la autoliquidación y para hacer efectivo el pago; el deber impuesto, deber de contribuir, se cumple, pues, atendiendo a dos aspectos: declarar y pagar.

La infracción de cualquiera de ellos podría tener consecuencias de naturaleza tributaria, sin embargo, lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración, ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz, pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios, de esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante.

Como recuerda la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2021:

«Respecto del tipo penal del art. 305 del Código Penal, en su fundamento de derecho segundo, dice que “se constituye objetivamente por: a) Un autor caracterizado por ser deudor tributario. Se trata de un «delito especial» que solamente puede cometer quien tiene esa condición; lo que no exige que el autor lleve a cabo el comportamiento típico por su propia mano; b) un aspecto “esencialmente omisivo” en cuanto que supone la infracción del deber de contribuir, que

la doctrina clasifica dentro de los «mandatos de determinación», que llevan a clasificar el delito dentro de la categoría de "en blanco"; c) pero que no se limita a la mera pasividad, por lo que, asume cualquiera de las modalidades de acción u omisión que el precepto citado prevé, lo que no basta es la mera elusión de la presentación de la preceptiva declaración y liquidación, o la inexactitud de ésta, ya que el desvalor de la acción exige el despliegue de "una cierta conducta o artificio engañoso", que lleva a incluir este delito dentro de la categoría de los de "medios determinados" funcionales para mantener oculta a la Hacienda la existencia del hecho imponible; d) que requiere un resultado constituido por el "perjuicio económico para la Hacienda" que será típico si alcanza la cantidad fijada en la norma penal; e) que este perjuicio derive de aquella actuación engañosa, lo que excluye de la tipicidad los casos en que el comportamiento del sujeto no impide u obstaculiza de manera relevante la actuación de comprobación por la Hacienda para la efectividad de la recaudación, diferenciándose por ello de la mera infracción sancionada administrativamente.

Y en lo que al elemento subjetivo se refiere, en el sexto, añade que "lo que el sujeto debe saber es: a) que está constituido como sujeto pasivo del tributo, y b) que aquellos actos que se le atribuyen tienen por finalidad eludir el cumplimiento de ese deber, con la importancia económica que exige el artículo 305 del Código Penal. Y lo que debe querer es precisamente lograr como resultado de sus actos impedir la efectividad recaudadora de Hacienda y la evitación del pago a que venía obligado", con lo cual, lo que se viene a decir es que basta la conciencia y voluntad defraudadora, para incurrir en el delito.»⁷

4.- Es cada vez más frecuente la apreciación de la comisión de delito contra la Hacienda Pública con motivo de la solicitud de devoluciones especialmente las que guardan relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido⁸ y ello conduce a la concurrencia medial con otro delito, pues como recuerda la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2021:

«La comprensión de la calificación, se comprende mejor si partimos de que el delito fiscal por devoluciones indebidas, integra una modalidad de estafa, cuya relación concursal, no siempre ha sido pacífica en la jurisprudencia de la Sala (*vid.* sentencia del Tribunal Supremo 325/2004, de 11 de noviembre frente a la 17/2005, de 3 de febrero); pero al menos morfológicamente se comporta como una estafa, donde la sola especialidad derivaría de la cuota mínima defraudada exigida y la acotación del período temporal de donde resulta.

7 Y en cuanto a la prescripción la sentencia mencionada en el texto expone: «En cuanto a la prescripción de delito de falsedad, hemos de recordar que las acusaciones imputaron y el Tribunal sentenciador condenó por el delito continuado de falsedad como medial para un fraude fiscal específico de la Empresa que se inserta en la más amplia defraudación «en carrusel», objeto de la presente causa. La prescripción de las figuras penales conexas o vinculadas, al igual que la de los delitos leves, de carácter incidental, se computa atendiendo al plazo atribuido al delito o a la infracción más grave, criterio jurisprudencial de constante y reiterada aplicación, que posteriormente pasó a integrar el contenido del art. 131 del Código Penal; de modo que no cabría prescripción autónoma de la falsedad, pues como indica la sentencia recurrida, el delito medial contra la confianza documental, con la incorporación física de los documentos mendaces, forma parte de la trama penal principal, y conlleva la inviabilidad de su prescripción, interrumpida en el tracto del tiempo en que están incorporadas a esta causa donde se enjuicia (y condena) al representante de la Empresa por delito fiscal»

8 Me remito a mi monografía: «El derecho de deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido». Editorial Thomson Reuters Aranzadi (2020) con prólogo del Profesor Checa González.

La confluencia del delito de estafa con el fraude a la Hacienda Pública en la modalidad de devolución indebida, se hace más patente en la consideración de que aun siendo el (mendaz) hecho imponible generado en 2004, a través de sucesivas declaraciones "a compensar", los actos ejecutivos puedan transitar y desarrollarse por 2004, 2005, 2006, 2007 e incluso 2008; sin que en ningún momento hayan cesado los actos ejecutivos; donde el hilo conductor es en 2004 la inclusión en las sucesivas declaraciones el manteamiento del saldo «a compensar» resultante de computar el Impuesto sobre el Valor Añadido de aquellas mendaces facturas que se incluyera en 2004.»⁹

5.- Por lo que atañe a la comisión del delito contra la Hacienda Pública:¹⁰

a. En cuanto al delito fiscal, debemos apuntar que, como delito especial propio y delito de infracción de deber, sólo puede ser cometido a título de autor por el obligado a las prestaciones tributarias; no admite la autoría mediata ni la coautoría de quien no sea sujeto pasivo del tributo; pero, también, es autor del delito, a través del instituto de la actuación en nombre de otro, quien representa legal o voluntariamente a la persona del contribuyente, persona física, o a los administradores de hecho y de derecho de la persona jurídica contribuyente cuando con dominio funcional del hecho hayan participado en las operaciones

9 La posibilidad de la tentativa en este delito resulta de la jurisprudencia de esta Sala Casacional. En efecto, la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 619/2021, de 9 de julio, con cita de las sentencias de esta Sala 17/2005, de 3 de febrero, y 649/2017, de 3 de octubre, admiten la posibilidad de tentativa en el delito que es objeto de examen. La primera de ellas razona que «la sola petición de devolución apoyada en las falsas facturas forma parte del «*iter delictivo*» como actividad encaminada a producir el error en quien recibe la solicitud y la documentación falsaria, de suerte que si la decisión del agente se detuviera en este instante podría hablarse de tentativa, pero en ningún caso de consumación, que tendrá lugar, en efecto, con el desplazamiento patrimonial realizado por la Hacienda como consecuencia de la acción engañosa y previa de quien solicita fraudulentamente la devolución». En este mismo sentido, la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 89/2019, de 19 de febrero, declara que el artículo 16.1 del Código Penal señala que hay tentativa cuando el sujeto da principio a la ejecución del delito directamente por hechos exteriores, practicando todos o parte de los actos que objetivamente deberían producir el resultado, y sin embargo éste no se produce por causas independientes de la voluntad del autor. El fundamento de la punición de la tentativa es el mismo que el castigo del supuesto de hecho consumado: la lesión del bien jurídico o, en el caso de tentativa, su puesta en peligro, y la voluntad de conseguir su lesión típica. Efectivamente en la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 751/2017, 23 de noviembre, señalábamos que «la exigencia de los 120.000 euros no es el resultado causal respecto a la acción defraudatoria, sino un elemento del delito consistente en la superación de determinada cantidad para diferenciar la infracción administrativa de la penal y requiere su efectiva concurrencia como elemento definidor del delito. Como tal condición de punibilidad, no requiere ser abarcada por el dolo, y su concurrencia es obligada como elemento del delito.» En este punto (sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 499/2016, 9 de junio), expuso: «Cuando se trata de defraudaciones cometidas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, para afirmar la existencia de una *conducta delictiva*, es necesario constatar que la cuantía defraudada en el año natural superó la cifra marcada por la ley penal. Es preciso, pues, realizar una liquidación de todas las operaciones llevadas a cabo por el sujeto pasivo del impuesto en el período del año natural, determinando la cuantía que debería haber ingresado y la que ingresó efectivamente, constituyendo la diferencia la cuota tributaria defraudada en ese ejercicio fiscal. El hecho de que finalmente la Agencia Tributaria no resultara efectivamente perjudicada no excluye el delito pues, como hemos visto, el acusado con su acción puso en peligro el bien jurídico protegido por este delito – interés económico de la Hacienda Pública o los principios de solidaridad tributaria–, dirigiendo su actuación a la obtención final de unas devoluciones superiores a 120.000 euros, las que no le correspondían».

10 Con carácter general, la sentencia de la Sección Segunda de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2022, expuso: «La jurisprudencia de esta Sala tiene establecido que la coautoría se aprecia cuando varias personas, de común acuerdo, toman parte en la ejecución de un

de defraudación; además, también hemos de atender al «*extraneus*», que en un delito especial propio puede ser condenado a título de participación como cooperador necesario, sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2021.

b. De la jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo se desprende con claridad la posibilidad de considerar cooperador necesario a quien, no siendo deudor tributario, colabora con el autor en la comisión del delito contra la Hacienda Pública; debemos considerar errónea, por lo tanto, la argumentación de la sentencia de instancia cuando sostiene que la naturaleza especial y propia del delito, determina su atribución a título de mero cómplice; la Sala también ha entendido mayoritariamente que «... la distinción entre el cooperador y el cómplice se encuentra en la importancia o relevancia de la aportación para la ejecución del hecho de que se trate, idea coincidente con el contenido de la teoría de los bienes escasos», sentencia del Tribunal Supremo nº 1157/2011.

c. Por último la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2022, expone: En cuanto a la posibilidad de condenar al partícipe cuando se absuelve al autor, la cuestión debe resolverse con arreglo al principio de accesoriedad limitada, dominante en la doctrina y jurisprudencia, según el cual, para el castigo del partícipe solo es necesario que haya cooperado en un acto típicamente antijurídico, sin que sea necesaria la culpabilidad del autor, «El que ese hecho de relevancia jurídico-penal pueda ser atribuido a una persona concreta o que aquélla a la que inicialmente se imputaba resulte absuelta, en nada afecta a la afirmación de accesoriedad», sentencia del Tribunal Supremo n.º 1394/2009, de 25 de enero de 2010 y sentencia del Tribunal Supremo n.º 303/2013, de 26 de marzo; y en la sentencia del Tribunal Supremo n.º 222/2010, de 4 de marzo, se razonaba que «Cuestión distinta es la admisibilidad de la participación cuando el acto ilícito del autor no reúne todas las exigencias típicas; nada ha impedido al respecto la admisión como partícipe del sujeto en el que no concurren las objetivas condiciones típicas del autor en los denominados delitos especiales propios; así no se cuestiona la figura de la inducción por el particular *extraneus* del delito del funcionario «*intraneus*»; en cuanto a la relevancia del componente subjetivo del tipo, el autor ha de actuar dolosamente, si

hecho típico constitutivo de delito. Ello requiere, como elemento subjetivo de la coautoría, de la existencia de una decisión conjunta y, como elemento objetivo, de un dominio funcional del hecho, con aportación al mismo de una acción en la fase ejecutiva. Nuestra jurisprudencia es expresiva también de que la concurrencia del elemento subjetivo puede concretarse en una deliberación previa realizada por los autores, con o sin reparto expreso de papeles, o bien puede asumirse al tiempo de la ejecución cuando se trata de hechos en los que la ideación criminal avanza simultáneamente con la acción o la precede en unos instantes, pudiendo ser tanto expresa como tácita.»; y además se recuerda en la sentencia de la Sección Segunda de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2022: «. Por otro lado, se alega en el recurso que el acusado carece de formación fiscal y de estudios básicos. La alegación carece, como acertadamente apunta el Ministerio Fiscal, por completo de apoyatura probatoria, es una mera y simple afirmación exculpatoria, además sea cual sea la formación del acusado, esta le ha permitido administrar una sociedad y desarrollar una actividad económica de cierta importancia. Ya se ha dicho antes que la capacidad que se le supone para dirigir y administrar la sociedad, desarrollar una actividad de promoción inmobiliaria, relacionarse con terceros y suscribir contratos de muy distinta naturaleza, se le supone, igualmente, para cumplir con las básicas obligaciones fiscales que de esas actividades de derivan. La misma ausencia probatoria existe sobre la alusión relativa que había sido mal aconsejado por su gestoría, se trata de una afirmación con una intención claramente exculpatoria carente de base probatoria.»

actuara imprudentemente la participación lo sería en delito de esa naturaleza y solamente en el caso de que existiera la previsión típica de tal modalidad; pero no se requiere que el dolo del autor sea el denominado «dolus malus» que implica una representación del sujeto sobre la oposición entre su comportamiento y el Derecho; es suficiente el denominado dolo natural o, si se quiere, dolo típico, referido al hecho típico; en el caso, se absuelve al acusado como autor, al considerar el Tribunal que no está probado que conociera las circunstancias que determinaban la ilicitud fiscal de la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por parte de la Empresa; pero ello no implica que tal forma de actuar no reúna las características que lo hacen típicamente antijurídico, por lo que el partícipe debe responder de su propio comportamiento de colaboración a la comisión del delito.

6.- Por lo que concierne a la participación «a título lucrativo», debe recordarse que a tenor de lo dispuesto en el art. 122 del Código Penal: «El que por título lucrativo hubiere participado de los efectos de un delito, está obligado a la restitución de la cosa o al resarcimiento del daño hasta la cuantía de su participación»; se establece así una responsabilidad civil solidaria y conjunta a la del responsable penal por el importe de su beneficio a cargo de quien, sin haber participado en el delito, hubiera obtenido ganancia del mismo; se trata de una responsabilidad civil derivada del delito cometido por otro, a cargo de quien, sin haber tenido intervención ni conocimiento del ilícito penal, sin embargo, se beneficia a título gratuito, esto es, sin contraprestación alguna, de las ganancias derivadas del mismo; el fundamento de tal responsabilidad es la interdicción de enriquecimiento gratuito e injusto, basada en el principio de que nadie puede enriquecerse en virtud de negocios que derivan de causa ilícita, artículo 1305 del Código Civil, ajena al principio de culpabilidad sobre el que entronca la participación penal, sentencia del Tribunal Supremo 1.006/2021, de 17 de diciembre.

En relación con las devoluciones tributarias por el Impuesto sobre el Valor Añadido, la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2021, incidiendo en lo expuesto en la precedente sentencia de la misma Sala de 8 de junio de 2018, recaída en el «Caso Noos», precisó:

«Pero es que, además y sobre todo, como han venido a aclarar las últimas reformas penales, las indemnizaciones en favor de la Hacienda Pública que pueden fijarse en un proceso penal (antes eran obligados esos pronunciamientos) seguido por alguno de los delitos del art. 305 del Código Penal no constituyen en rigor responsabilidad civil nacida de delito regida por los arts. 110 a 122 del Código Penal; sino una deuda tributaria, regida por la legislación tributaria que señala quiénes son los responsables y en qué cuantías y con qué condiciones, aunque exigible en el proceso penal por virtud de una norma de atribución específica.

No rige respecto de esa deuda la previsión del art. 122 del Código Penal que no va anudada a la capacidad económica que inspira la determinación del deudor tributario y el monto de su obligación, ni se corresponde con las personas que la ley tributaria considera responsables cuando se elude el pago de impuestos; ese régimen no varía por el hecho de que se haya producido un delito; sería absurdo un travestismo de la deuda tributaria y la mutación de sus obligados,

unos son sustituidos por otros que no estaban y aparecen por el dato de que la cuantía rebase los 120.000 euros, como absurda e inexplicable sería luego una eventual reconversión a sus términos iniciales, en ejemplo muy gráfico propuesto por algún tratadista, por una vicisitud como la muerte del responsable penal que lleva a archivar el proceso penal y reabrir la vía recaudatoria original mutándose otra vez absurdamente su régimen jurídico, y los obligados al pago en un ir y venir sin sentido.»

Pero se aclara que:

«La argumentación anterior, resulta de plena aplicación en el caso del Impuesto sobre Sociedades, no sucede igual en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido; y no sólo en caso de indebidas devoluciones, sino también en su concreción de apropiación, cuando no se ingresa el saldo positivo entre el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido y el soportado.

No obstante, en autos, el lucro que se imputa a la Empresa, no es el derivado del que un tercero ha conseguido con la elusión de la deuda tributaria o con la indebida devolución de diversas partidas por parte de Hacienda; sino el importe del margen comercial obtenido por las operaciones de mera refacturación que se afirma, sin contraprestación ni valor añadido alguno; es decir, es un supuesto diverso y alejado al que contempla la jurisprudencia citada, sobre el disfrute derivado o con origen en el importe logrado por tercero de cuotas tributarias cuyo abono se elude o cuya devolución indebidamente se obtiene.»

7.- En lo concerniente a la prescripción, téngase presente que el art. 132, apartado segundo, del Código Penal dispone que la prescripción se interrumpe desde el momento en que se dirige el procedimiento contra la persona indiciariamente responsable del delito; la Jurisprudencia ha venido admitiendo que, cuando se ha presentado una querrella, la admisión de la misma incoando el correspondiente procedimiento para la investigación de los hechos tal como en ella vienen relatados, supone una atribución motivada del hecho que es bastante para interrumpir la prescripción.

Para que tal interrupción tenga lugar, es necesario, por lo tanto, una identificación suficiente, aunque sea provisional, del hecho, y al tiempo, una mínima identificación del autor.

Tratándose del delito contra la Hacienda Pública, el recurrente sostiene que la identificación suficiente del hecho solo tiene lugar cuando ha habido una liquidación definitiva de la cuota tributaria defraudada; se apoya en la sentencia del Tribunal Supremo n.º 1629/2001, de 10 de octubre; sin embargo, en esa sentencia no se sostiene exactamente esa tesis; lo que se afirma en ella es que, siendo necesaria la identificación suficiente del hecho, éste «sólo estará determinado a los efectos de la dirección del procedimiento contra el culpable en la medida en la que la Autoridad Tributaria haya procedido, por alguno de los métodos autorizados por los arts. 47/51 de la Ley General Tributaria, a la liquidación, al menos provisional (art. 123.1.2º párrafo de la Ley General Tributaria), del impuesto, es decir, a la determinación de la deuda fiscal, proveniente del hecho imponible y del sujeto obligado, y sobre esa base haya dado impulso a la iniciación del procedimiento; sólo a partir de ese momento se puede considerar

que existe una determinación del hecho imputable a una persona, pues precisamente la liquidación del impuesto presupone la comprobación de un hecho imponible (según el art. 28.1 de la Ley General Tributaria: 'el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria') y la imputación del mismo a un sujeto pasivo del tributo (según el art. 31.1 de la Ley General Tributaria: «es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria del hecho imponible»), sin una liquidación al menos provisional, sería jurídicamente imposible que el Juez que recibe la denuncia de la evasión tributaria pueda llegar a pronunciarse sobre los extremos que establecen los arts. 269 y 313 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal así como informar al imputado en la forma prevista en el art. 118 de la misma Ley; la liquidación provisional del impuesto, por lo tanto, es un presupuesto de procedibilidad, en el sentido técnico que le da la doctrina, es decir: como «circunstancias de las que depende la admisión del proceso en su totalidad o ciertas partes del mismo».

Otras sentencias de la Sala Segunda del Tribunal Supremo entienden que es suficiente para la identificación del hecho que consten datos que permitan individualizar la infracción fiscal que, aunque sea provisionalmente, presenta caracteres delictivos; así, en la sentencia del Tribunal Supremo n.º 1807/2001, de 30 de octubre, se decía que «en esta clase de delitos debe concretarse, al menos, el período impositivo de que se trate, y el propio tributo afectado, con alguna determinación de la comisión delictiva, siquiera sea muy general, pero de donde pueda deducirse de qué clase de infracción penal jurídico-fiscal se trata, sin que una imputación general, en el caso, generalísima, sea suficiente para la meritada interrupción de la prescripción.»

Y en la sentencia del Tribunal Supremo n.º 751/2003, de 28 de noviembre, luego de afirmar que no puede acogerse la doctrina que considera que la liquidación provisional del impuesto por parte de la Administración Tributaria en el plazo de cuatro años constituye un presupuesto de procedibilidad para la persecución del delito fiscal, razonaba que la norma penal reguladora del delito fiscal no contiene en la actualidad presupuesto de procedibilidad alguno de carácter administrativo-tributario, como sucedía con anterioridad a la reforma de 1985, por lo que no procede rehabilitar esta «prejudicialidad» administrativa por vía jurisprudencial, cuando ha sido suprimida por el Legislador.

Por otro lado, la Sala Segunda del Tribunal Supremo, en el Pleno de 26 de octubre de 2010, aclaró que: «Para la aplicación del instituto de la prescripción, se tendrá en cuenta el plazo correspondiente al delito cometido, entendido éste como el declarado como tal en la resolución judicial que así lo pronuncie; en consecuencia, no se tomarán en consideración para determinar dicho plazo aquellas calificaciones jurídicas agravadas que hayan sido rechazadas por el Tribunal sentenciador; este mismo criterio se aplicará cuando los hechos enjuiciados se degraden de delito a falta, de manera que el plazo de prescripción será el correspondiente a la calificación definitiva de los mismos, como delito o falta.

En los delitos conexos o en el concurso de infracciones, se tomará en consideración el delito más grave declarado cometido por el Tribunal sentenciador para fijar el plazo de prescripción del conjunto punitivo enjuiciado.

En relación a la interrupción de la prescripción, la determinación casuística de qué resoluciones generan el efecto interruptivo a que se refiere el art. 132.2 del Código Penal («...cuando el procedimiento se dirija contra el culpable») no ha sido, desde luego, cuestión pacífica; tanto en el ámbito de la jurisprudencia constitucional como en el terreno de la dogmática, las opiniones son discrepantes; sin embargo, más allá de la justificada polémica en supuestos de naturaleza controvertida, lo cierto es que ciertamente, y como declara la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 149/2009, de 24 de febrero, la doctrina de esta Sala es harto conocida en el sentido de que las resoluciones o diligencias que se practiquen en una causa, para tener virtualidad interruptiva, han de poseer un contenido sustancial propio de la puesta en marcha y prosecución del procedimiento demostrativas de que la investigación o tramitación avanza y progresa, consumiéndose las sucesivas etapas previstas por la ley o que demanden principios constitucionales o normas con influencia en derechos fundamentales de naturaleza procesal, superando la inactividad y la paralización.

De manera, tal y como se señalaba en la sentencia 975/2010, de 5 de noviembre, que no solamente tienen virtualidad interruptora de la prescripción, las actuaciones practicadas con fines de investigación sumarial sino las de ordenación del procedimiento, como la decisión del órgano jurisdiccional de admisión o rechazo de pruebas: véase la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 1097/2004, de 7 de septiembre y el señalamiento del juicio oral.

Han de ser actos procesales dotados de auténtico contenido material o sustancial, entendiendo por tales los que implican efectiva prosecución del procedimiento, haciendo patente que el proceso avanza y se amplía consumiéndose las distintas fases o etapas, consecuentemente carecen de virtualidad interruptiva las diligencias banales, inocuas o de mero trámite que no afecten al curso del procedimiento; así, las resoluciones sin contenido sustancial no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de la prescripción, ni aquellas decisiones judiciales que no constituyen efectiva prosecución del procedimiento contra los culpables, producen efecto interruptor alguno, por ello, las actuaciones obrantes en la pieza de responsabilidad civil, o relacionadas con ella, carecen de virtud interruptora respecto de la acción penal.

La anterior doctrina ha quedado superada por la actual regulación contenida en el título VI de la Ley General Tributaria, en la redacción procedente de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, si bien se recuerda por la Jurisprudencia, mencionada en la anterior regulación que:

«En consecuencia, en los supuestos de delito fiscal la liquidación no se realiza por la Administración Tributaria sino por el propio Tribunal Penal, por lo que carece de sentido exigir como presupuesto procesal para la persecución penal de un delito fiscal que la Administración Tributaria haya practicado la liquidación de la deuda en el plazo de cuatro años, cuando no es competente para ello.»

Y en relación con ello conviene recordar que la prescripción del delito contra la Hacienda Pública es por regla general de cinco años, pero pueden ser de diez si la pena máxima señalada por la Ley sea de prisión o inhabilitación por más

de cinco años y no exceda de diez, lo que nos remite al art. 305 bis del Código Penal que castiga con pena de prisión de dos a seis años, en determinados casos como cuando la cuota defraudada exceda de 600.000 euros, o que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal; dicho plazo quinquenal es un año superior al de cuatro años contemplado en el art. 66 de la Ley General Tributaria, dando ello lugar a una conocida discrepancia a la que puso fin la sentencia del Pleno de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2020.

8.- También ha de destacarse la presencia de cuestiones relacionadas con el Derecho de la Unión Europea, así:

a. La sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2020, se ocupó de la relación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado y deducible, a efectos de la cuantificación de la deuda tributaria, y lo hizo en los siguientes términos:

«La Jurisprudencia de esta Sala muestra un precedente en el que se analizó la cuestión de manera tangencial; concretamente en la sentencia del Pleno de la Sala Segunda 357/2020, de 30 de junio, se expuso:

No resolvimos en aquella ocasión si el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado y no ingresado, había de descontarse a la hora de liquidar el Impuesto sobre el Valor Añadido posteriormente devengado y defraudado. En aquella ocasión, se trataba de un empresario que no había declarado la venta de determinados productos. Al descubrirse la facturación oculta y constatarse que en las facturas de venta solo se reflejaba el precio por el que se había vendido el producto, sin detallarse si lo facturado incluía o no el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la operación, se analizó si los beneficios obtenidos en cada ejercicio económico por el empresario, a efectos de su tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debían calcularse descontando el Impuesto sobre el Valor Añadido que supuestamente debería haber ingresado.

En dicha Resolución, el Pleno de la Sala, si bien subrayaba que las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se orientan a indicar a los órganos de la jurisdicción penal qué criterio han de seguir para determinar la cuota defraudada en un impuesto, a fin de evaluar la concurrencia o ausencia del requisito objetivo del tipo penal que ahora analizados, sí admitía la trascendencia que pueden tener sus resoluciones para marcar la prevalencia del derecho europeo en la interpretación de las normas tributarias.»

b. La sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2021, analizó el fraude a la Hacienda de la Unión Europea y en especial en lo referente a la posibilidad de condenar a devolver lo percibido:

El precepto vigente al tiempo de los hechos no preveía ninguna exención de responsabilidad por reintegro de las cantidades indebidamente percibidas, pero el actual artículo 308 del vigente Código Penal, que engloba los fraudes en la obtención de subvenciones y ayudas públicas de todas las Administraciones Públicas, incluida la Unión Europea, sí establece esa previsión, ya que sanciona la conducta fraudulenta salvo que se proceda al «reintegro» a que se refiere el

apartado 6 del precepto, y en ese sexto apartado se dispone lo siguiente: «Se entenderá realizado el reintegro al que se refieren los apartados 1, 2 y 4 cuando por el perceptor de la subvención o ayuda se proceda a devolver las subvenciones o ayudas indebidamente percibidas o aplicadas, incrementadas en el interés de demora aplicable en materia de subvenciones desde el momento en que las percibió, y se lleve a cabo antes de que se haya notificado la iniciación de actuaciones de comprobación o control en relación con dichas subvenciones o ayudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante de la Administración autonómica o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. El reintegro impedirá que a dicho sujeto se le persiga por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación.

Pues bien, la exención por reintegro precisa la devolución de las cantidades indebidamente percibidas, incrementadas con el interés de demora aplicable desde el momento en que se percibieron y la devolución debe hacerse antes de que se hayan iniciado las actividades de comprobación o control y, si éstas se hubieron iniciado, antes de que se interponga denuncia o querrela o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Como señala la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 426/2018, de 26 de septiembre, «[...] la regularización¹¹ es un comportamiento activo del recurrente que supone de una parte, reconocer la deuda y, de otra, proceder a un comportamiento dirigido al pago de una deuda que se asume como debida, incorporando al hecho la autodenuncia y la reparación; en la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 340/2012, del 30 abril, el obligado tributario reconoce la deuda y procede a su abono y lo realiza con un límite temporal preciso antes de que por la Administración Tributaria se haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o de investigación, debiendo proceder al reconocimiento de la deuda y al abono completo de la misma; ese doble comportamiento, reconocimiento y reparación, es premiado por el Código Penal con la exención de la responsabilidad penal, sin que quepa dentro de las regularizaciones, con los efectos pedagógicos que conlleva, el mero reconocimiento parcial [...]

En este caso ni hubo reconocimiento ni hubo pago o entrega de la cantidad debida y de los intereses de demora; los recurrentes se limitaron a presentar un aval en el FEOGA y en el documento presentado al efecto se precisó que 'practicadas en su caso las comprobaciones adicionales mencionadas se autorice a la cancelación del aval'.

¹¹ Me remito a lo expuesto en la tesis doctoral de Bertrán Girón: «Regularización y delito contra la Hacienda Pública». Editorial Dykinson (2021); además y sobre el fraude de subvenciones se ocupa la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 5 de abril de 2022.

La constitución de un aval y su entrega al FEOGA no equivale a una regularización tributaria, ni al reintegro que exige el precepto, sino que constituye, en todo caso una garantía para hacer frente a las responsabilidades que pudieran establecerse por la Jurisdicción, lo que avoca al fracaso del motivo.

Todo ello sin desconocer que el artículo 109 del Código Penal dispone que: «La ejecución de un hecho descrito por la ley como delito obliga a reparar, en los términos previstos en las leyes, los daños y perjuicios por él causados».

Nuestra Jurisprudencia ha expresado la diferencia entre el concepto de daño y el de perjuicio, pues el primero sólo es causa del segundo, de modo que ambos pueden acumularse hasta reflejar una cuantía distinta. El daño es el menoscabo real de la cosa, mientras que perjuicio es el menoscabo económico derivado de ese daño y que es consecuencia directa y necesaria del hecho delictivo, sin que se limiten, como se ha dicho, a los sufridos por el ofendido por el delito (art. 113 del Código Penal).

9.- Por último se mencionan diversos supuestos en que aparece la relación entre el delito contra la Hacienda Pública y el Derecho Tributario y que a continuación se mencionan:

a. La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 7 de octubre de 2021, se ocupó de si la declaración de nulidad de pleno derecho de una liquidación también se extiende a lo que a continuación se expone; la parte recurrente manifestó en su escrito de formalización de la demanda que existiendo una resolución administrativa firme que declara la nulidad radical de todo lo actuado en el procedimiento de inspección tributaria seguido contra los recurrentes por incompetencia territorial manifiesta, esta declaración también afecta a los dos informes de delito emitidos en el seno de dicho procedimiento, cuya declaración de nulidad se insta en el presente recurso, por haber sido firmados por personas que carecían de competencia territorial para ello.

Y tras ello se concluye:

«Expuestos, en apretada síntesis, los términos del debate, podemos anticipar que el presente recurso ha de ser desestimado por los motivos que pasamos a exponer.

Recordemos que la parte dispositiva de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de septiembre de 2014 fue del siguiente tenor literal:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA en el presente recurso de alzada ACUERDA: estimar el recurso, debiendo anular la liquidación impugnada y el acuerdo sancionador derivado de la misma.

Así las cosas, como precisa el Abogado del Estado, el recurso carece de fundamento puesto que la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central cuya ejecución se insta ha sido ejecutada por Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de marzo de 2015 que ha anulado la liquidación NUM002 por importe de 403.976,35 € y la sanción derivada de dicha liquidación.»

b.- La sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2022, se ocupa de las consecuencias tributarias de la devolución de cantidades decomisadas y en tal sentido se expone:

«Es evidente, sin embargo, que el modo en que el dinero resultó intervenido (en metálico y en la vivienda de los demandados, tratándose de una suma singularmente elevada: 773.300 euros), constituye un muy relevante indicio de que su existencia pudiera haber sido ocultada a la Hacienda Pública. De ahí, la necesidad de, conforme a las exigencias del ya referido artículo 94.3 de la Ley General Tributaria, ponerlo en su conocimiento a los fines que le son propios; necesidad de comunicación que los propios recurrentes no cuestionan. Objetan, sin embargo, que exista cobertura legal que habilite aquí para acordar la retención de dichas sumas, aún durante el prudente plazo que establece la Resolución impugnada (dos meses máximo, salvo que antes la Agencia Estatal Administrativa y Tributaria indique si va a iniciar o no las correspondientes actuaciones; o que los demandados acrediten que la situación tributaria relativa a esa suma se encuentra regularizada).

Es verdad, desde luego, que, aunque las acciones tributarias pudieran iniciarse dentro del mencionado plazo, ello no comportaría poner en cuestión, antes al contrario, la titularidad del mencionado dinero, que a los demandados corresponde. No puede ignorarse, sin embargo, que, desconociendo hasta aquel momento, el de ser notificada, la Administración Tributaria la existencia y titularidad de dichas sumas y, en consecuencia, el hecho imponible del posible tributo, incluso le sería dable acordar, una vez conocido y conforme a la legislación reguladora del procedimiento tributario, el embargo provisional de determinadas sumas para garantizar el pago (artículo 81 de la Ley General Tributaria), cuando existan ‘indicios racionales de que, en otro caso, el cobro del tributo se vería frustrado o gravemente dificultado’. Y lo cierto es que aquí, considerando, como ya se ha señalado, que el dinero se hallaba en metálico, en cantidad extremadamente elevada, en la vivienda de los ahora recurrentes, resulta razonable colegir el riesgo de que la inmediata devolución del mismo a sus titulares, pudiera facilitar la elusión, frustrar el cobro, de sus obligaciones tributarias.»

c. Por último la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de febrero de 2022¹² expuso:

«Para la recaudación por la Administración tributaria de las deudas en concepto de responsabilidad civil y pena de multa, derivadas de un delito contra la Hacienda Pública, no resulta aplicable el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

12 Me remito a lo expuesto por la Profesora Puebla Agramunt en: «El TEAC pone fin a la exigencia vía artículo 42.2 de la Ley General Tributaria de pena y responsabilidad civil *ex delicto*. Análisis de la RTEAC de 17 de febrero de 2022», en «Revista de Contabilidad y Tributación» n.º 470 (2022), así como al estudio de Bañeres de Frutos:» La naturaleza de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública a la luz de la reforma operada por la Ley 34/2015», en «Quincena Fiscal» n.º 11 (2022).

10.- Para concluir y con cita de doctrina constitucional¹³ la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de septiembre de 2021, expuso:

«Debiendo recordarse, en este punto, la reiterada doctrina constitucional según la cual, tal y como se expresa por ejemplo la sentencia del Tribunal Constitucional 21/2011, de 14 de marzo, ‘ si el respeto a la independencia de cada órgano judicial es principio básico de nuestro ordenamiento jurídico, no es menos cierto que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado (sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre), y que esta negación del principio de contradicción vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 de la Constitución Española ».

Y sin que sean apreciables en este caso ninguna de las modulaciones que el propio Tribunal Constitucional ha introducido a dicha doctrina en el sentido de que unos mismos hechos pueden ser merecedores de distintas valoraciones y calificaciones jurídicas desde diferentes perspectivas jurisdiccionales, siempre que se expresen las razones por las que se llega a resultados dispares. Así, por ejemplo, sentencia del Tribunal Constitucional 34/2003, de 25 de febrero.

Decimos esto porque los hechos esenciales sobre los que se proyectan las decisiones de ambas sentencias, tanto la dictada por la Audiencia Provincial de Barcelona como la recaída en el presente recurso, no permiten ser alterados por distintas calificaciones o valoraciones jurídicas, al margen de que se utilicen en contextos distintos, pues atañen, en definitiva, al hecho de que la operación de ampliación de capital no fue instantánea y a que la misma tenía su justificación en un contexto negocial más amplio, una operación global como dice la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, que es el que ha sido objeto de consideración por la Administración Tributaria para fundamentar su decisión.

No cabe acoger, por ende, ninguna de las razones aducidas por la Administración Tributaria para restar relevancia o vinculación, a los presentes a efectos, a lo decidido previamente por la Audiencia Provincial de Barcelona.

Más allá de las diferencias que se quieran apuntar o destacar, lo cierto es que la realidad temporal y negocial subyacente a la operación de ampliación de capital es la que resulta de dicha sentencia y coincide con la que se ha constatado a través de las presentes actuaciones.

Y examinada desde esta perspectiva temporal y negocial más amplia la operación litigiosa, la conclusión que se impone es que la construcción del juicio de culpabilidad efectuada por la Administración Tributaria (imputando a la

13 La cita de doctrina constitucional ha de comportar la mención del estudio de Utande San Juan: «Sustracción de datos bancarios y condena por delito fiscal (a propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional 97/2019 de 16 de julio, sobre el caso Falciani) en «Boletín de Información Tributaria» n.º 243(2020); además la sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera de 14 de junio de 2022, se pronuncia sobre el concepto de «conducta punible» a que se refiere el art. 244.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a los efectos de ser considerado como motivo para que prospere el recurso extraordinario de revisión.

recurrente la decisión de adquirir unos títulos ya deteriorados para obtener una ventaja fiscal, operando una suerte de deterioro instantáneo), no se corresponde con la realidad acontecida y constatada por la Sala. A partir de lo anterior, como venimos diciendo, queda privado de todo fundamento el criterio administrativo acerca de la existencia de culpabilidad en la conducta del contribuyente.»

Guarda relación con lo expuesto el Auto de la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2022, en el que se expone:

«Determinar si los hechos probados declarados en una sentencia penal vinculan a la Administración tributaria o a los Tribunales del orden contencioso-administrativo en aquellos supuestos en los que el proceso penal y el procedimiento administrativo o el proceso contencioso-administrativo tienen por objeto diferentes conceptos y/o períodos impositivos y los hechos probados declarados en la sentencia penal se extienden más allá del objeto del proceso penal, afectando a los conceptos y períodos controvertidos en el procedimiento administrativo o en el proceso contencioso-administrativo.»

2. En relación con las infracciones y sanciones tributarias

2.1. Aspectos generales

11.-Además de dar cuenta de la doctrina jurisprudencial más reciente recaída sobre el particular, citaremos las nuevas disposiciones legales que han incidido sobre el particular, y que de modo sintético se mencionan:

- a. En primer lugar la Ley 11/2021, de 9 de julio, que ha regulado numerosos supuestos de infracciones y sanciones en relación con los Impuestos Especiales, amén de aludir a otros supuestos de ineludible interés, y¹⁴
- b. En segundo lugar, la Ley 5/2022, de 9 de marzo, sobre el Impuesto sobre Sociedades y asimetrías híbridas; se aprovechó la tramitación de la Ley para incorporar la nueva redacción de la Disposición Adicional Decimoc-tava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sobre obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero; en el preámbulo del texto legal se expone:

«La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 27 de enero de 2022 en el asunto C-788/19 ha determinado que determinados aspectos del régimen jurídico asociado a la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero (modelo 720) incurren en incumplimiento de la normativa europea. En consecuencia, se hace necesario modificar dicho régimen jurídico para adecuarlo a la legalidad europea.»

14 Véase lo expuesto por el Profesor García Novoa, en: «Algunas novedades de la Ley de Medidas de Prevención y lucha contra el fraude fiscal. *Software* de doble uso, lista de morosos y prohibición de amnistías fiscales», en «Quincena Fiscal» n.º 17 (2021).

La citada sentencia¹⁵ ha comportado dar una nueva redacción no sólo al precepto sancionador que se contemplaba en el mencionado precepto introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, sino también a lo dispuesto por el art. 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, Reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que hacía referencia a un incremento no justificado de patrimonio ligado además a un supuesto de imprescriptibilidad;¹⁶ la sanción inicialmente prevista del 150% así como otras de diversa índole han sido eliminadas por la ya citada Ley 5/2022 de 9 de marzo, y ello comporta queden sin efecto las sanciones impuestas al ser de aplicación el principio de retroactividad de las normas sancionadoras más favorables a que se refiere el artículo noveno de la Constitución, con acomodo al régimen de impugnación de actos y sanciones y de revisión de actos firmes.¹⁷

Pero, a mayor abundamiento, el Tribunal Supremo en sentencias de 4 y 6 de julio de 2022, expuso:

«Por consiguiente, debemos declarar como doctrina de interés casacional, de conformidad con lo resuelto por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022 (Asunto C-788/19), que el régimen san-

15 Me remito a la Ponencia expuesta por el Profesor Alarcón García el día 20 de abril de 2022, en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España y que llevó por título: «El Modelo 720, tras la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022»; la sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de junio de 2022, al inadmitir la cuestión de inconstitucionalidad suscitada desde la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre el artículo 203.6, b) 1º de la Ley General Tributaria, concluye: «No concurren, por lo tanto, tachas similares a las apreciadas por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022, respecto del Modelo 720.»

15 La sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera del 20 de junio de 2022, expuso: «En consonancia con lo dicho y lo resuelto en la expresada sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a la cuestión de interés casacional objetivo formulada cabe responder en el sentido de que una liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria»; la anterior doctrina se reitera en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2022.

16 La sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera del 20 de junio de 2022, expuso: «En consonancia con lo dicho y lo resuelto en la expresada sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a la cuestión de interés casacional objetivo formulada cabe responder en el sentido de que una liquidación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria»; la anterior doctrina se reitera en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2022.

17 ⁶ Sobre la revocación de actos tributarios, véase la más reciente doctrina que se inicia con la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022; La sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2022, y bajo la rúbrica de: «Cuestiones pendientes de resolver alude a lo siguiente: «A la vista del contenido y formulación de la cuestión con interés casacional objetivo y el planteamiento que se hace por las propias partes, al punto que la propia parte recurrida admite abiertamente producida la prescripción, no resulta procedente y además innecesario, entrar sobre otras cuestiones que desde un plano general el tema suscita, algunas de gran importancia jurídica y práctica, entre ellas la cuestión referente a la retroactividad denunciada por la parte recurrente, que puede entenderse respondida cuando el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea, afirma que el art.º 39.2 afecta o podía afectar a prescripciones ya consumadas, pero cuya resolución es innecesaria dado los efectos directos derivados de la doctrina europea; y otra de gran relevancia, que no

cionador establecido en la DA 18ª, 2, Ley General Tributaria, en su redacción por Ley 1.17 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de una sanción consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío – sin requerimiento previo de la Administración– de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, vulnera las obligaciones que le incumben al Reino de España, en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, sobre libre circulación de capitales, dado que tales sanciones resultan desproporcionadas respecto a las sanciones previstas en un contexto puramente nacional

Respecto al segundo apartado que propone el auto de admisión, acerca de los parámetros de proporcionalidad del régimen sancionador establecido para el incumplimiento o cumplimiento imperfecto o tardío de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, no haremos declaración alguna puesto que el aplicable en el caso litigioso ha quedado expulsado del ordenamiento jurídico nacional como consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022, además de que la redacción de la DA 18ª 2 Ley General Tributaria que se aplicó, ha sido modificada por la Ley 5/2022, de 9 de marzo, que introduce nueva redacción a la DA 18ª Ley General Tributaria por lo que se trata, en la situación actual, de un cuestión de índole puramente especulativa y teórica, carente de relevancia a efectos de la fijación de doctrina jurisprudencial.»

12.- Por lo demás, procede recordar que a tenor de lo dispuesto en el art. 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, existe una remisión¹⁸ a los principios reguladores de la potestad sancionadora en materia administrativa, lo que nos remite a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, artículos 63 y 64 y siguientes, con algunas precisiones, provenientes de la Ley 40/2015, de 1 de octubre y artículos 25 y 31; esta remisión asimismo se contiene en el art. 109 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor: «El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección».

cabe abordar por resultar extraña al debate suscitado y al caso concreto, sin que quepa hacer por este Tribunal construcciones jurídicas en abstracto a modo de informe, referida a los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en este caso afectante sólo al art. 39.2, respecto si cabe entender que lo resuelto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea determina la nulidad de todo lo actuado en aquellos procedimientos en los que se aplicó el citado art.º 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (ó 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) y si puede abarcar incluso a actos firmes por no haber sido objeto de impugnación; o por el contrario ha de entenderse que lo fallado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no afecta a la validez de los procedimiento seguidos y, en todo caso, procedería retrotraer el procedimiento para que la Administración Tributaria compruebe, conforme a la doctrina tradicional, si resulta acreditada la prescripción alegada.»

18 ⁶ Sobre la revocación de actos tributarios, véase la más reciente doctrina que se inicia con la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022; La sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2022, y bajo la rúbrica de: «Cuestiones pendientes de resolver alude a lo siguiente: «A la vista del contenido y formulación de la cuestión con interés casacional objetivo y el planteamiento que se hace por las propias partes, al punto que la propia parte recurrida admite abiertamente producida la prescripción, no resulta procedente y además innecesario, entrar sobre otras cuestiones que desde un plano general el tema suscita, algunas de gran importancia jurídica

13.- La sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2021¹⁹ se plantea la cuestión de si los conceptos de «concurso aparente de normas» y «concurso de delitos» acuñados en el ámbito penal resultan, asimismo, aplicables al Derecho Tributario Sancionador, y a ello se responde en los siguientes términos:

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

Y ello es por lo siguiente:

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

y práctica, entre ellas la cuestión referente a la retroactividad denunciada por la parte recurrente, que puede entenderse respondida cuando el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea, afirma que el art.º 39.2 afecta o podía afectar a prescripciones ya consumadas, pero cuya resolución es innecesaria dado los efectos directos derivados de la doctrina europea; y otra de gran relevancia, que no cabe abordar por resultar extraña al debate suscitado y al caso concreto, sin que quepa hacer por este Tribunal construcciones jurídicas en abstracto a modo de informe, referida a los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en este caso afectante sólo al art. 39.2, respecto si cabe entender que lo resuelto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea determina la nulidad de todo lo actuado en aquellos procedimientos en los que se aplicó el citado art.º 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (ó 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) y si puede abarcar incluso a actos firmes por no haber sido objeto de impugnación; o por el contrario ha de entenderse que lo fallado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no afecta a la validez de los procedimientos seguidos y, en todo caso, procedería retrotraer el procedimiento para que la Administración Tributaria compruebe, conforme a la doctrina tradicional, si resulta acreditada la prescripción alegada.»

19 Me remito a lo expuesto por el Profesor García Moreno, en «Infracciones tributarias de peligro y la exigencia de responsabilidad tributaria al amparo del art. 42.1.a) de la Ley General Tributaria por la emisión de facturas falsas; una duplicidad sancionadora procedente»; en «Carta Tributaria. Revista de Opinión» n.º 75 (2021).

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

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

d.-En cuarto lugar, por las razones expuestas en los fundamentos de derecho precedentes, sancionar a un mismo sujeto por los arts. 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria y derivar responsabilidad solidaria por participar previamente con un tercero en la comisión de la infracción del art. 201.3 de la Ley General Tributaria no conlleva quiebra alguna del «non bis in idem» (se insiste en que ni los primeros artículos protegen directa e inmediatamente el mismo bien jurídico que este último, ni el desvalor de la conducta descrita en el art. 201.3 de la Ley General Tributaria queda consumido en las infracciones de los arts. 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria); y, tampoco conculca la previsión establecida en el vigente art. 180.1 de la misma disposición).

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

Además de lo ya expuesto, quiere mencionarse la frecuente concurrencia entre el delito contra la Hacienda Pública y el delito del blanqueo de capitales y más tras la reforma del Código Penal por medio de la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio, por la que se incorpora al Derecho español la Directiva (UE) 2019/1153 del Parlamento y del Consejo de 20 de junio de 2019; con relación a esto último la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2022, expuso:

«Esta Sala ya ha expresado que el delito de blanqueo de capitales se caracteriza por la realización de operaciones económicas o patrimoniales guiadas con la intención de ocultar o de encubrir el origen ilícito de determinados activos, así como para ayudar a la persona responsable de una actividad delictiva

a eludir las consecuencias legales de sus actos. De ahí que el elemento intencional se concrete en conocer la procedencia ilícita de los bienes sobre los que recae la actuación y en proceder sobre ellos con conocimiento de que se contribuirá a ocultar o a dificultar la visualización de su génesis delictiva.

La sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 265/2015, de 29 de abril, tras recordar la posibilidad de que el propio autor del delito antecedente pueda perpetrar el delito de blanqueo de capitales respecto de los bienes y recursos obtenidos con ocasión de la comisión de aquel (autoblanqueo), lo que se ha reflejado en reiterada jurisprudencia de esta Sala de la que es expresión el acuerdo de Pleno no jurisdiccional de 18 de julio de 2006 (sentencias de la Sala Segunda del Tribunal Supremo núm. 960/2008, de 26 de diciembre y 313/2010, de 8 de abril, entre otras), además de venir expresamente recogido en el artículo 301 del Código Penal desde su redacción dada por Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, recuerda que lo que diferencia el mero disfrute o aprovechamiento de las ganancias ilícitas por parte del autor, del delito de blanqueo cometido por él mismo, es que el tipo penal de blanqueo exige la finalidad de ocultar o encubrir bienes, pero con el mecanismo de integrar los bienes de origen delictivo en el sistema económico legal y hacerlo con la apariencia de haber sido adquiridos de forma lícita. Y decíamos en dicha resolución que la simple utilización de fondos delictivos en actos de consumo no constituye un acto de autoblanqueo pues, pese a tratarse del aprovechamiento de los efectos del delito, no se trata de actos realizados con la finalidad o con el objeto de ocultar o encubrir bienes para integrarlos en el sistema económico legal con apariencia de haber sido adquiridos de forma lícita.»

14.- Damos fin a las cuestiones generales sobre el Derecho Sancionador Tributario aludiendo a la problemática de la doble instancia en sede jurisdiccional a que se refiere el artículo segundo del Protocolo Número Siete; del Convenio de Derechos Humanos, la doctrina²⁰ trae a colación la sentencia dictada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, y en tal sentido expone:

«El problema suscitado en la sentencia *Saqueti Iglesias* se plantea igualmente en relación con las sanciones tributarias de especial gravedad en las que no existe una doble instancia²¹ en el sistema español, en particular, en las sanciones impuestas por la Agencia Tributaria o por los órganos de las Comunidades Autónomas, que sin posibilidad de recurso de apelación, solo son revisadas por un órgano judicial, que sería la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia o de la Audiencia Nacional.

En este punto, si bien el artículo 2 del Protocolo número 7 deja en manos de la legislación nacional las posibilidades de ejercicio de esta segunda instancia,

20 Sigo el autorizado parecer de la Profesora Martínez Muñoz, en «Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos». «Revista Española de Derecho Financiero», n.º 191 (2021)..

21 De nuevo sigo el parecer del Profesor García Novoa: «El derecho a la doble instancia en la revisión judicial de sanciones tributarias. La necesidad de abrir el debate», Grupo de Expertos en Derechos y Garantías y Prácticas Tributarias, AEDAF, mayo 2021, y del mismo autor: «El derecho a la doble instancia en la revisión judicial de sanciones tributarias». «Quincena Fiscal n.º 7 (2022)»; por su parte el Tribunal Supremo en Auto de la Sección Primera de la Sala Tercera de 22 de junio de 2022, expone: «Con respecto a la cuestión relativa al derecho a la doble instancia judicial en casos de impugnación de una sanción grave o muy grave, es preciso señalar que el Tribunal Supremo ya ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Así, conforme a lo

en España, la nueva regulación del recurso de casación del Tribunal Supremo, que vincula las competencias revisoras de este Tribunal a cuestiones de pura interpretación normativa de acuerdo con el criterio de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, pone de manifiesto que dichas facultades no permiten caracterizar a este órgano judicial como garante de un segundo grado de jurisdicción.

Y la pregunta es: ¿debemos seguir aquí la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos?»

Y añade:

«Pero es que, además, no debemos pasar por alto que la Constitución Española contiene una disposición específica relativa a la interpretación de los derechos humanos, en función de la cual: *‘Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España’*. De esta forma, el artículo 10.2 de la Constitución Española suministra a los Tratados Internacionales sobre derechos humanos y a las sentencias del Tribunal Europeo un carácter interpretativo específico de los derechos contenidos en la propia Constitución y atendiendo a ello, como afirma la doctrina, la Convención de derechos humanos y la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la misma obligaría a interpretar los artículos 24 y 25 de la Constitución en el sentido de que se debe prever una segunda instancia.

Ahora bien, no podemos olvidar, en este punto, que el Tribunal Constitucional español se manifestó en términos incompatibles con el contenido de la sentencia *Saqueti Iglesias*, puesto que afirmó que de la Constitución de 1978 *«no cabe predicar la existencia de un derecho fundamental a la doble (instancia contencioso-administrativa)»*²² de manera que la aplicación de la nueva doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos exigiría también un cambio de criterio del Alto Tribunal para garantizar la tutela judicial efectiva.»

resuelto por las sentencias del Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2021 y de 20 de diciembre de 2021, las exigencias de la conocida como doctrina *Saqueti Iglesias* quedan colmadas por la posibilidad de plantear el recurso de casación. En efecto, la interpretación que ha hecho el Tribunal Supremo en las sentencias referidas sobre la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de junio de 2020 [caso *Saqueti Iglesias c. España* (n.º 50514/13)], ha consistido en declarar que «[...] ninguna duda existe que el recurso de casación de nuestra Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa constituye un instrumento procesal idóneo para salvaguardar la garantía reconocida en el artículo 2 del Protocolo», añadiendo que «[...] El hecho de que el mismo esté sometido a una serie de limitaciones, no solamente formales, no empecé esa conclusión, habida cuenta de que el Tratado y el Protocolo dejan al criterio de los Estados el régimen de los recursos que habilitan la doble instancia».

²² sentencia del Tribunal Constitucional 89/1995, de 6 de junio; asimismo son de invocar, las sentencias del Tribunal Constitucional 53/2004 de 19 de abril y 145/2011 de 26 de septiembre. El Tribunal Constitucional justificó su decisión estableciendo que «no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde hay de actuarse el *«ius puniendi»* del Estado, sino un proceso administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción adoptada en un procedimiento que ha de ser respetuoso con las principales garantías del art. 24 de la Constitución Española».

2.2. Los principios del derecho sancionador tributario

15.- El primero de los principios que rigen el Derecho Sancionador es el de legalidad²³ en conexión con el de tipicidad, que está en relación directa con el art. 25 de la Constitución²⁴ y a lo que se refiere el artículo octavo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a cuyo tenor: «Se regularán en todo caso por Ley:

g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias» La doctrina del Tribunal Constitucional, plasmada en sentencia de 25 de junio de 2015, fue del siguiente tenor:

«La única cuestión que se somete a nuestra consideración es la posible vulneración del derecho a la legalidad penal y sancionadora (art. 25.1 de la Constitución Española) que derivaría, según el demandante de amparo, de la aplicación del art. 201 de la Ley General Tributaria para dar cobertura sancionadora a una conducta que no puede subsumirse en el tenor legal de aquel precepto ni en su modalidad básica, ni en la agravada; debe analizarse, por tanto, en primer lugar, si la emisión de falsas facturas carentes de sustento real en operación económica alguna puede entenderse como un "incumplimiento de las obligaciones de facturación", y si tal entendimiento supone una extralimitación del ámbito típico de aquel precepto con la consecuente violación del principio de tipicidad sancionadora.»

A ello se respondió en sentido afirmativo como se indica más adelante en el texto pues la emisión de facturas falsas, es reconducible al tipo sancionador contemplado en el art. 201 de la Ley General Tributaria sobre incumplimiento de las obligaciones tributarias de facturación.

Pero dichos principios no son de aplicación cuando la norma infringida carece de naturaleza sancionadora; a ello se refiere la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2022, que se pronunció en los siguientes términos:

«Pues bien, dentro de las posibles interpretaciones del precepto y desde la limitada perspectiva de nuestro control, como señalan tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado, la subsunción de la conducta consistente en expedir facturas falsas dentro de la modalidad agravada de la infracción controvertida relativa a la expedición de facturas con datos falsos o falseados, no puede considerarse que violente los términos del precepto aplicado, ni desde la perspectiva literal, ni desde el punto metodológico, ni, en fin, desde el prisma axio-

23 El principio de legalidad también se extiende a los recargos, que no tienen naturaleza sancionadora, si bien participan del efecto retroactivo de la norma más favorable, según lo dispuesto en el último párrafo del artículo decimo de la Ley General Tributaria; me he referido a ello en: «Los recargos en materia tributaria en la doctrina jurisprudencial suprema»; «Boletín de Información Tributaria» n.º 266 (2022).

24 Principio de reciente hallazgo es el de inherencia, al que se refiere el ar. 180. apartado primero de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual impide que una circunstancia que opere como criterio de calificación de una infracción o de graduación de una sanción pueda castigarse como infracción independiente.

lógico, pues, como señalan uno y otro, una factura falsa, por no responder a realidad alguna, no es sino una factura con todos sus datos falsos.

Debe rechazarse, en consecuencia, que la subsunción en el art. 201.3 de la Ley General Tributaria de los hechos descritos haya vulnerado el derecho del recurrente a la legalidad penal y sancionadora (art. 25.1 de la Constitución Española), como también debe rechazarse que el art. 201.3 de la Ley General Tributaria plantee problema alguno de constitucionalidad en la medida que, como hemos visto, la inclusión dentro del tipo agravado de la conducta consistente en la emisión de facturas falsas respeta las pautas metodológicas y axiológicas de interpretación del precepto.

Las razones expuestas en los fundamentos anteriores deben llevarnos a concluir que la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, respeta los principios de legalidad y reserva de ley, en cuanto que las obligaciones impuestas tienen como base normativa lo dispuesto en los arts. 29.2.f) y 93 de la Ley General Tributaria, en relación con los arts. 30.2 del Real Decreto 1065/2007, y los arts. 18 y 19 de la Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades y 13.4 y 37 del Reglamento sobre el Impuesto sobre Sociedades; respetándose, asimismo, el principio de proporcionalidad en función de la transcendencia tributaria de la información a obtener por la obligación formal impuesta. Al no poseer naturaleza sancionadora la citada Orden, carece de virtualidad para quebrantar el principio de tipicidad propia del ámbito sancionador.»

16.- La sanción tributaria no sólo ha de ser consecuencia de la comisión de una infracción prevista legalmente, sino también responder a la culpabilidad del infractor probada por la Administración Tributaria; la Jurisprudencia del Tribunal Supremo tiene fijada, reiterada doctrina sobre el particular, pudiendo resumirse en los siguientes términos:

a.-«El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución Española y expresamente establecida en el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio.

b.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del "*ius puniendi*" del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

c.- Debe ser el pertinente acuerdo sancionador el que, en virtud de la exigencia de motivación que se impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta, conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sanciona-

dor. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005, de 20 de junio, del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en tomo a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias « no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.»

d.- Como señalamos la sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 de la Constitución Española no permite que la Administración Tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad.

e.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.»

Pero al margen de ello son de traer a colación algunas cuestiones de interés:

- En primer lugar, procede hacer referencia a la sanción a la comunidad de bienes²⁵ y su extensión a los comuneros, recordándose en la sentencia de la

25 Me remito a lo que expuse en: «Aspectos tributarios de la constitución y extinción de las comunidades de bienes». En «Carta Tributaria» n.º 33 (2017); la Ley General Tributaria en su artículo 191, alude a que: «También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes»

Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 4 de noviembre de 2021, que ha de quedar probada la culpabilidad de cada uno de los comuneros si se quiere exigir a estos la sanción tributaria impuesta a la comunidad de bienes, y en tal sentido se expone:

«Como hemos expuesto, en este caso, se ha trasladado a los comuneros, en virtud del artículo 40 de la Ley General Tributaria, la responsabilidad de la conducta realizada por la comunidad de bienes a los comuneros, pero sin referencia alguna a la negligencia de estos más allá de afirmar apodócticamente su concurrencia.

Razones de unidad de doctrina y de seguridad jurídica obligan a esta Sección a acoger los razonamientos jurídicos recogidos en la sentencia firme dictada en fecha 27 de julio de 2020 en el Recurso nº 335/2018 en la que, en un asunto idéntico al que ahora analizamos, entendíamos que debía anularse la sanción tributaria exigida a un comunero como sucesor de la comunidad de bienes disuelta, que como obligada tributaria había cometido la infracción tipificada en el artículo 195.1 de la Ley General Tributaria. En dicha sentencia decíamos:

‘Como se ha afirmado, se repercutió el Impuesto sobre el Valor Añadido en la adjudicación de las viviendas a los comuneros, pero la gestora de la Comunidad de Bienes, no declaró, registró, ni ingresó el Impuesto sobre el Valor Añadido cobrado de aquellos.

El propio acuerdo sancionador admite la falta de intención de enriquecerse por parte de los comuneros que pagaron debidamente el Impuesto sobre el Valor Añadido que se les repercutió y estando acreditado que existía una gestora de la comunidad de bienes que incumplió su obligación no advierte la Sala qué negligencia cometieron (el acuerdo no lo explica) si se limitaron a cumplir lo que les incumbía, pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido que les fue repercutido.

No se justifica la sanción impuesta a los comuneros cuya culpabilidad no ha sido acreditada, por lo que debe anularse»

• En segundo lugar, aparece la necesidad de conducta diligente del obligado tributario como opuesta a la incurra en negligencia y así en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2022, se expone:

«Pues bien, esa culpabilidad se aprecia con claridad en el comportamiento del obligado tributario, puesto que no fue diligente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por cuanto debía ser conocedor de que la construcción y posterior enajenación de una nave debía ser considerada dentro del desarrollo de una actividad económica de promoción inmobiliaria y que la ganancia derivada de dicha enajenación debe ser considerada como rendimiento propio de la actividad empresarial y no como una ganancia patrimonial de plazo superior año, que tributa a un tipo específico e inferior al aplicable a la base imponible general en la que se integran los rendimientos de las actividades económicas, con el consiguiente menor ingreso al Tesoro Público.

Asimismo, en la determinación del rendimiento neto de su actividad profesional de ingeniero técnico industrial, dedujo gastos derivados de un local que

en la comprobación inspectora no ha quedado acreditado que estuviese afecto a dicha actividad, razón por la que dicha deducción ha sido calificada como improcedente en la regularización practicada por la Inspección, resultando un mayor rendimiento neto que el declarado.

Todo ello supone una actuación negligente en el cumplimiento de sus deberes fiscales que no puede ampararse en una interpretación razonable ni en ninguna otra de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley General Tributaria como ya se ha dicho al contestar las alegaciones del obligado tributario. Considerando que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, como es que en la determinación de su rendimiento neto deduzca únicamente gastos afectos y que declare de forma correcta, conforme a su verdadera naturaleza, las ganancias patrimoniales obtenidas, por lo que se aprecia el concurso de culpa, o cuando menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.»

Además la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 13 de abril de 2022, expone:

«La conducta descrita tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria mencionado, exculporias de responsabilidad. En particular, a nuestro juicio, no cabe ninguna razonable interpretación de esas normas que ampare la conducta de la interesada.

Es evidente que la infracción se ha cometido por medio de una conducta voluntaria y culpable, y, por ende, debe merecer el reproche sancionador que la norma establece para ese tipo de acciones; Como ya quedó dicho, resulta clara la normativa, que ningún margen deja a la interpretación en contrario, sin que, por otra parte, sea lo bastante compleja como para plantear problemas de comprensión en quien deba de aplicarla.

Pues bien, a juicio de esta Sala esta motivación, que puede servir para demostrar la concurrencia de los elementos objetivos de la infracción –tipicidad y antijuridicidad–, no resulta sin embargo suficiente para justificar el elemento de la culpabilidad, pues más allá de señalarse que la norma es clara y que el comportamiento de la actora no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma, lo cierto es que no se llega a expresar, en los términos de la jurisprudencia antes expuesta, ‘una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere.’

Esto es, las consideraciones contenidas en la resolución sancionadora se limitan a describir la conducta objetiva con referencia a la norma aplicable y al resultado de la liquidación, recogiendo expresiones insuficientes, tales como las siguientes: "no haber presentado correctamente la declaración-liquidación del Impuesto cuando era conocedora de cuáles son sus obligaciones fiscales", lo que sólo apunta a que los cálculos de la autoliquidación no fueron los correctos; "sin que haya aportado justificación alguna de la valoración dada en la adquisición y transmisión de las citadas participaciones que le llevasen al

resultado declarado", prescindiéndose de que la valoración reflejada en la declaración tomaba el precio de unas operaciones de opción de compra; "este comportamiento ha tenido como consecuencia que no se realizara en el Tesoro Público la totalidad del ingreso correspondiente a una gestión y liquidación del Impuesto correctamente realizada", lo que de nuevo alude al simple resultado por no presentar correctamente la declaración; "estos hechos... ponen de manifiesto la existencia de una actitud por parte de la contribuyente de descuido, desprecio o menoscabo en el cumplimiento de las normas tributarias", pero lo que no pasa de ser una afirmación genérica en la que no se llega a explicar por qué la actora ha mostrado, al menos, dicha conducta negligente que no podía sustentarse únicamente en el incumplimiento de la norma tributaria; "la conducta descrita tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria mencionado, exculpatorias de responsabilidad", cuando no cabe razonar la existencia de culpabilidad por exclusión; o que "resulta clara la normativa", afirmación que desde luego tampoco es suficiente a estos efectos.»

• En tercer, y último lugar suele invocarse el error como causa excluyente de la culpabilidad y ello ha sido analizado de modo reiterado por la Jurisprudencia y a así:

– En la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 30 de diciembre de 2020 se expuso:

«Como conclusión, a los efectos de confirmar la íntegra desestimación del recurso, coincidimos con la Administración en la idea de que lo expuesto demuestra una evidente negligencia, falta de control y de revisión adecuada de la declaración tributaria, que merece el concepto de negligente, sin que podamos apreciar la existencia de un error invencible (único tipo de error que exoneraría la responsabilidad) y no simplemente vencible (que sería constitutivo, cuando menos, de simple negligencia –con lo que quedaría colmado el requisito de la culpabilidad–), debiendo recordarse en este punto que el elemento subjetivo del injusto tributario queda cumplimentado no sólo en los supuestos de intencionalidad o ánimo defraudatorio –dolo–, sino también en los de simple negligencia –culpa–.»

– En la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de noviembre de 2021, se recordó que:

«Poco más podría decirse para confirmar esta sanción, si acaso afirmar que el pretendido error no es razonable, sino que ha sido cometido al haber actuado, al menos, de forma descuidada en beneficio propio, y, por tanto, entendemos que habiendo acreditado una suma superior a la que le correspondía, al no haber consignado los límites legales, ésta tiene el carácter de culpable, y por tanto de indebida, siendo constitutiva de infracción tributaria, pues ha hecho una aplicación indebida de la norma, sabiendo que sobrepasaba sus límites cuantitativos correspondientes a los datos que el mismo ofreció, o, al menos, sin prestar la diligencia necesaria para no sobrepasarlos

Su manifestación de que, reconociendo el error, éste fue meramente involuntario e invencible, y se hubiera evitado si la aplicación informática hubiera realizado los cálculos, y que no ha ocultado nada, por lo que no tenía ninguna

intención de defraudar, no es atendible, dadas las explicaciones ofrecidas, y sobre todo las dadas por la resolución sancionadora, de manera rotunda e incontestable, y, como acertadamente sostiene el Abogado del Estado "...obviamente para que un programa informático genere un resultado correcto es preciso rellenar correctamente las casillas previas, y el recurrente no rellenó la determinante".

Ciertamente, el error no es conceptualmente, y en todos los casos, sinónimo de negligencia; y la confección de una autoliquidación omitiendo algún ajuste (en este caso el modelo 200 fue rellenado parcialmente, omitiendo la casilla 255, que es la que habría determinado el ajuste a realizar) no conlleva necesariamente la calificación sancionable de la conducta, pero sí obliga a quien sostiene la involuntariedad (o invencibilidad) del error a explicitar en qué circunstancias se produjo el mismo, para que la Administración sancionadora y, eventualmente, el Tribunal, pueda realizar un juicio valorativo sobre dicha conducta, y nada de esto se ha hecho; en fin, no se puede exigir que sea la Administración la que justifique que el error fue involuntario, sino, al contrario, será quien lo ha cometido quien lo pruebe, porque es quien dispone, o puede disponer, de los medios argumentales y probatorios necesarios.»

– Por último, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 2021, invocando a la Jurisprudencia Suprema precisó que:

«Lo anterior debe ponerse en conexión con la jurisprudencia contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010, a tenor de la cual:

«No puede, como también hace la sentencia de instancia, considerarse que en todos aquellos casos en los que clara e inequívocamente se ha cometido un error material (insistimos en que el órgano judicial no pone en duda esta circunstancia) ha existido forzosamente simple negligencia, dado que no son inimaginables supuestos en los que el obligado tributario pueda cometer este tipo de errores pese a haber actuado con la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin que la circunstancia de que el error material no esté previsto específicamente en el art. 77.4 de la Ley General Tributaria, como causa excluyente de la culpabilidad –como no lo está en el actual art. 179.2 de la Ley 58/2003 –, por las razones antes apuntadas, impida excluir la existencia de culpabilidad precisa para imponer sanciones tributarias.

De lo anterior se infiere que la Administración Tributaria debió motivar por qué el error material cuya existencia no ponía en duda fue consecuencia de la falta de diligencia exigible a la sociedad recurrente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias».

17.- Aunque lo que va a exponerse guarda relación con los aspectos procedimentales y no sólo afecta a la prueba de culpabilidad a cargo siempre de la Administración Tributaria, se trae aquí la problemática de la motivación, que hace referencia a todo lo concerniente a la comisión de la infracción a saber, cumplimiento de los requisitos de legalidad, tipicidad y culpabilidad.

Tiene declarado el Tribunal Supremo, sentencia de 21 de diciembre de 2017, que la exigencia de motivación no se satisface con una larga exposición de

hechos y resumen de alegatos; requiere un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor para evidenciar, ante él, ante los órganos llamados a revisar la decisión y en general ante la comunidad jurídica, que en su conducta cabe apreciar culpa, al menos a título de simple negligencia (*vid.* el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria); por lo tanto, no tienen la condición de tales todos aquellos pasajes meramente descriptivos de datos, circunstancias y alegaciones; tampoco la tienen aquellos razonamientos jurídicos que no atañen al análisis de la culpabilidad, en este caso, por ejemplo, los párrafos destinados a justificar la propuesta rectificadora del instructor del expediente.

El órgano sancionador está obligado a motivar, en primer lugar, la presencia de culpabilidad en la conducta que sanciona y, sólo si concluye en su concurrencia, debe dar respuesta a los argumentos expuestos por el expedientado para justificar la ausencia de responsabilidad a efectos del artículo 179 de la Ley General Tributaria, apartados 2 y 3; pero la forma de razonar que da por supuesta la culpabilidad, limitándose a contestar a los argumentos del contribuyente para justificar su irresponsabilidad, contradice no sólo los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario *vid.* los artículos 178 y siguientes de la Ley General Tributaria, sino una garantía básica de nuestro sistema constitucional proclamada en el artículo 24.2 de la Constitución Española, cual es la presunción de inocencia.

Y como recuerda la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2017, no se puede considerar probada la existencia de culpabilidad por el mero hecho de no haber existido una interpretación razonable de la norma, y no es suficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución Española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad por lo que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida en la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

Tampoco cabe basar la culpabilidad en que el obligado tributario no ha explicado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, pues ello equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia.

Sobre las circunstancias personales de infractor se ha dicho que no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición, sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se

debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables; lo que no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culpable atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del artículo 25 de la Constitución Española es imponer una sanción a un obligado tributario, o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso, por sus circunstancias subjetivas, aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida, si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable.

Y el Tribunal Supremo en sentencia de 22 de diciembre de 2016, expuso:

«Se adecua a nuestra jurisprudencia la afirmación de la sentencia impugnada de que 'debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido, sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración Tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

Además, en lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 de la Constitución Española no permite que la Administración Tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración Tributaria no motiva mínimamente los

hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado", en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad.»

18.- El principio de proporcionalidad, en la aplicación de las sanciones aparece expresamente citado en el art. 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; existe una importante doctrina sobre este principio contenido en la emanada del Tribunal Constitucional en la que se expone:²⁶

Resulta conveniente que nos remitamos a los razonamientos de la Sala y Sección que se contienen en el antes mencionado auto de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad: en primer lugar, por el amplio estudio que en él se realiza sobre el principio de proporcionalidad en materia penal y sancionadora –que son, en esencia, la misma cosa– y que resulta útil, en nuestro caso, para proyectar ese principio de creciente importancia en la jurisprudencia constitucional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y basar en ella la interpretación que admite la graduación de la sanción, sin violentar el tipo –o la letra del tipo; en segundo lugar, porque la similitud, al menos en buena parte, entre el precepto allí cuestionado y el que ahora ha servido para sancionar la infracción, permite en buena parte extraer consecuencias decisivas para resolver esta casación.

Nos remitimos a la parte del indicado auto de inconstitucionalidad, en que se expone la doctrina sobre el principio de proporcionalidad que la Administración desdiseña.

26 Aparece reflejado en diversas sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo como la de 8 de marzo de 2022, en la que se expone: «1) El artículo 203.5.c) de la Ley General Tributaria no nos suscita dudas sobre su inconstitucionalidad, interpretado en el sentido de que habilita a la Administración sancionadora y a los Tribunales de Justicia a utilizar un margen de apreciación entre 10.000 y 400.000 euros, en que no solo se tome en consideración la cifra de negocios del sujeto inculpor –ajeno, aquí, al titular de la información con relevancia fiscal–, sino también la gravedad intrínseca de la conducta y la individualización del elemento subjetivo y su intensidad, sea por dolo o culpa. 2) La ausencia de motivación específica sobre la gravedad de la conducta o la especial culpabilidad concurrente obliga a la Administración, caso de concurrencia de los demás elementos del tipo y la culpabilidad –referida a la mera conducta– a imponer la sanción en su grado mínimo. 3) La cifra de negocios del infractor –titular de los datos de transcendencia fiscal o un tercero ajeno a ellos–, no es el único elemento determinante del «quántum» de la sanción por la comisión de la infracción tipificada en el antedicho precepto sino, a lo sumo, un factor más de graduación, que ha de ser vinculado al tipo objetivo la conducta tipificada– y al tipo subjetivo –la culpabilidad, sea por dolo o culpa y, aun dentro de ellas, la intensidad con que concurren–. De ahí que el recurso de casación haya de ser desestimado, dada la corrección de la sentencia de instancia, que redujo a 10.000 euros el importe de la multa por la comisión, por parte de la interesada, por falta de acreditación de razones explicitadas para imponer la multa en su límite máximo, por el solo dato de la cifra de negocios. De ser así, conductas levisimas en su realidad o en la culpabilidad se verían castigadas con penas desproporcionadas, siempre las mismas, con el único elemento determinante de la cifra de negocios, enervando así la virtualidad de principios esenciales en materia sancionadora.»

La doctrina resumida del Tribunal Constitucional sobre el principio de proporcionalidad, y que se plasma en diversas sentencias como la de 14 de junio de 2022, es la siguiente:

1. La proporcionalidad entre la infracción y la sanción anudada a ella, desde el punto de vista general o de mera verificación de la correspondencia entre una y otra o entre la protección de determinados bienes o valores jurídicos y la respuesta punitiva prevista.

a) La infracción –o la quiebra– del principio de proporcionalidad en el establecimiento por el legislador de penas y sanciones por la comisión de delitos o infracciones administrativas forma parte del contenido del principio de legalidad y, por ende, del derecho fundamental previsto en el artículo 25.1 de la Constitución Española (sentencia del Tribunal Constitucional 55/1996, de 28 de marzo).

Es cierto que tal principio está presente, además, con rango de Ley, en el artículo 178 de la Ley General Tributaria intitulado «principios de la potestad sancionadora», cuyo párrafo segundo define tales principios: «[...] En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley ‘. En un sentido similar, el artículo 29 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, aplicable con carácter general a cualesquiera infracciones y sanciones administrativas, se refiere al mismo principio rector.

Es cierto que entre preceptos del mismo rango infraconstitucional no hay jerarquía, como también lo es que tales principios, enunciados como informadores o estructurales, tanto de la ordenación de las infracciones y sanciones como de su concreta aplicación, marcan una directriz de inequívoco anclaje constitucional, por virtud del cual se asocia, se debe asociar, a la gravedad de la conducta, la de su consecuencia punitiva.

b) Partiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional sentencias 55/1996, de 28 de marzo (FJ 3º) y 161/1997, de 2 de octubre (FJ 8º y 12º)–, el principio de proporcionalidad al que alude, hemos visto, el artículo 178 de la Ley General Tributaria – no solo representa un principio general del Derecho sino que, en lo que aquí afecta, se encuentra subsumido dentro del principio de legalidad contenido en el artículo 25.1 de la Constitución Española respecto de sanciones y penas, además de derivar directamente del artículo 1.1 de la Constitución Española como parte del valor de justicia, valor superior de nuestro ordenamiento jurídico; así, la sentencia del Tribunal Constitucional 161/1997 acepta como canon de enjuiciamiento constitucional, si bien para descartar su concurrencia al caso, el que brinda implícitamente el artículo 25.1 de la Constitución Española:

«13. A la vista de los importantes bienes e intereses protegidos que resumíamos en el fundamento jurídico 10º y a pesar de la indudable severidad sancionadora que en sí supone la imposición de una pena privativa de libertad, no

constatamos un "desequilibrio patente y excesivo o irrazonable" entre el desvalor de la conducta y la sanción que nos conduzca a afirmar que se ha producido una lesión de la libertad desde la perspectiva de los arts. 17.1 y 25.1 de la Constitución Española.»

c) En la propia sentencia expresada se incorpora, conforme a lo que hemos reflejado más arriba, metodológicamente, el planteamiento expresado por el Ministerio Fiscal, en cuanto a la vinculación del principio de proporcionalidad con los artículos 1.1., 9.3 y 25.1 de la Constitución Española:

«[...] El segundo interrogante fundamental que desde la Constitución se dirige al art. 380 del Código Penal. se refiere a la relación de proporcionalidad entre el desvalor del comportamiento que tipifica y la pena de prisión de seis meses a un año que se le asigna. El desequilibrio resultante constituiría, a juicio del órgano judicial cuestionante y del Fiscal, una infracción de los arts. 1.1, 9.3 y 25.1 de la Constitución Española.: así lo demostraría tanto la suficiencia protectora de la seguridad viaria de medidas alternativas de índole procesal o administrativa, como la comparación de la conducta típica sancionada con la propia de desobediencia grave, y la de la pena típica con la que merece la conducta a cuya detección se dirigen las pruebas requeridas (arresto de ocho a doce fines de semana o multa de tres a ocho meses, y privación del derecho a conducir vehículos de motor y ciclomotores por tiempo superior a uno e inferior a cuatro años).

El planteamiento constitucional del problema indicado por el Fiscal es el adecuado. Como afirmaba la sentencia del Tribunal Constitucional 55/1996, de 18 de marzo, "el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales; es, si quiere decirse así, un principio que cabe inferir de determinados preceptos constitucionales y, como tal, opera esencialmente como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones de concretas normas constitucionales. (...). El ámbito en el que normalmente y de forma muy particular resulta aplicable (...) es el de los derechos fundamentales" (fundamento jurídico 3º). En el presente caso lo que en realidad se plantea es el tratamiento desproporcionado de la libertad personal en cuanto contenido de una sanción, lo que nos lleva naturalmente de la mano del art. 17 de la Constitución Española al art. 25.1 de la Constitución Española (sentencia del Tribunal Constitucional 55/1996, de 18 de marzo, fundamento jurídico 3º "*in fine*") [...].»

Debe señalarse que, de forma creciente, el Tribunal Constitucional ha ido incorporando —expresado lo que decimos con carácter general, no limitado al control de la función del legislador— el principio de proporcionalidad de los actos jurídicos, también administrativos y judiciales, como canon de constitucionalidad de tales actos, que es de reconocer presenta contornos en alguna medida problemáticos, por carecer de solemne proclamación formal en el texto constitucional, pero obtenido o decantado tal principio general por inferencia de sus principios o valores superiores, más caracterizadamente el de justicia (art. 1.1.).

En la relevante sentencia del Tribunal Constitucional 55/1996, de 18 de marzo, de continua cita, el Tribunal Constitucional señaló lo que seguidamente transcribimos:

«...Esta apelación genérica al principio de proporcionalidad exige alguna precisión en orden a fijar el objeto exacto y los términos precisos en los que debe desarrollarse el presente proceso constitucional. En primer lugar debe advertirse que el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales. Es, si quiere decirse así, un principio que cabe inferir de determinados preceptos constitucionales –y en particular de los aquí invocados– y, como tal, opera esencialmente como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones de concretas normas constitucionales. Dicho con otras palabras, desde la perspectiva del control de constitucionalidad que nos es propio, no puede invocarse de forma autónoma y aislada el principio de proporcionalidad, ni cabe analizar en abstracto si una actuación de un poder público resulta desproporcionada o no. Si se aduce la existencia de desproporción, debe alegarse primero y enjuiciarse después en qué medida ésta afecta al contenido de los preceptos constitucionales invocados: sólo cuando la desproporción suponga vulneración de estos preceptos cabrá declarar la inconstitucionalidad...». (FJ 3)

d) En cualquier caso, una de las manifestaciones de tal evaluación constitucional del principio que nos ocupa, el de proporcionalidad de la pena –que en su jurisprudencia el Tribunal Constitucional integra en el contenido (esencial) del derecho a la legalidad penal del art. 25.1 de la Constitución Española–, en el resto de los casos, por tanto, la mera «desproporción» no es por sí misma causa de inconstitucionalidad, en ausencia de lesión un derecho o bien constitucional claramente identificado.

En cuanto al régimen de sanciones que pueden aprobar la Administraciones Autonómicas, la sentencia del Tribunal Constitucional 156/1995, FJ 3, indicaba que «...las Comunidades Autónomas pueden adoptar normas administrativas sancionadoras cuando, teniendo competencia sobre la materia sustantiva de que se trate, tales disposiciones se acomoden a las garantías dispuestas en este ámbito del derecho sancionador (art. 25.1 de la Constitución Española, básicamente), y no introduzcan divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio (art. 149.1.1)» sentencia del Tribunal Constitucional 87/1985, fundamento jurídico 8º) «.

De dicha sentencia y la proclamación más general acuñada en otras, podemos establecer con certeza que el control constitucional de la eventual infracción del principio de proporcionalidad entre los delitos y sus penas comprende, del mismo modo y en aplicación del mismo principio, al esquema de relación entre las infracciones y las sanciones administrativas, comprendidas bajo la tutela del artículo 25.1 de la Constitución Española.

e) En nuestra opinión, queda respaldada esta necesidad de enjuiciamiento de proporcionalidad de las medidas coactivas de carácter penal o sancionados el recuerdo o mención de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Así, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador se encuentra incorporado en el artículo 1 del Protocolo Adicional 1º del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, relativo a la protección de la propiedad. Así, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha considerado, en sus sentencias de 9 de julio de 2009 (Caso Moon contra Francia), de 26 de febrero de 2009 (Caso Grifhorst contra Francia), de 11 de enero de 2007 (Caso Mamidakis contra Grecia), de 9 de octubre de 2018 (Caso Gyrylyan contra Rusia) y de 31 de enero de 2017 (Caso Boljevic contra Croacia), que en el referido ámbito sancionador, *el respeto del principio de proporcionalidad reconocido en el artículo 1 del Protocolo exige valorar el incumplimiento cometido, la gravedad de la falta y el equilibrio justo entre las exigencias del interés general y la protección de los derechos fundamentales.*

Asimismo, considera que debe existir una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos, sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 14 de mayo de 2013 –Caso N.KM vs Hungría–, párrafo 65,. También considera el Tribunal Europeo de Derechos Humanos que, en el citado campo sancionador, *el principio de proporcionalidad exige, por una parte, que la sanción impuesta refleje la gravedad de la infracción y, por otra, que al determinar la sanción y fijar el importe de la multa se tengan en cuenta las circunstancias individuales del caso concreto*, en particular, la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 9 de julio de 2009 –Moon contra Francia–, párrafo 51.

f) A lo anterior cabe añadir, significativamente, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea igualmente se refiere al principio de proporcionalidad, de forma que la intensidad de las sanciones no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción imputada, entre otras, en sus sentencias de 4 de octubre de 2018 y de 22 de marzo de 2017, al estar expresamente incluido tal principio dentro de los derechos contenidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, artículos 49.3 y 52. Cabe traer a colación, específicamente, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017, en cuyo párrafo 60 se puede leer: «

[...] Al objeto de apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, apartados 65 a 67, y de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91, C-259/12.

En relación con este principio se ha cuestionado si la Administración Tributaria tiene algún margen de apreciación al respecto, pues queda, por tanto, bastante claro, en la opinión del Abogado del Estado, en exégesis de

la doctrina de esa Sala, que, tras la aprobación de la Ley General Tributaria de 2003, los Tribunales, en nuestro Derecho, carecen de margen alguno para la aplicación del principio de proporcionalidad en materia sancionadora tributaria; sólo el planteamiento de una posible cuestión de inconstitucionalidad en relación con el precepto legal que tipifica la sanción supuestamente desproporcionada podría dar pie a que el Tribunal Constitucional considerase vulnerado dicho principio y dejase sin efecto el precepto legal en cuestión.

Si bien no podemos compartir la afirmación, llevada a su extremo, ello resulta indiferente desde la perspectiva de la resolución de este recurso; en todo caso, aunque la ausencia de proporcionalidad en la configuración de las sanciones –administrativas o penales– forman parte de la soberanía del legislador, no cabe descartar, como concepto, que en la decisión de determinar la pena o sanción a una determinada conducta, pueda eventualmente concurrir una desproporción constitucionalmente relevante, por excesiva, como así lo hemos considerado, respecto de otro precepto sancionador de la Ley General Tributaria, en el auto de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, antes citado, que ha sido admitido a trámite. No puede hablarse, como dogma incontrovertible, de que los Tribunales carecen absolutamente de margen alguno para la aplicación del principio de proporcionalidad en materia sancionadora tributaria, pero en la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2022, se concluye que:

«Ni el Derecho de la Unión Europea –en particular, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido y los principios de neutralidad y proporcionalidad– ni los principios constitucionales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario, quedan vulnerados por la posibilidad de la imposición de una sanción, la tipificada en el artículo 191.6 de la Ley General Tributaria, que castiga el diferimiento de la declaración de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido devengada y repercutida a un trimestre posterior, con inobservancia de los requisitos exigidos en el artículo 27.4 de la Ley General Tributaria, aunque el efecto de la aplicación de la norma sancionadora supone una multa por importe superior a lo que debería abonar el contribuyente por el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo cuando, como es el caso, no resulta posible la aplicación de dicho recargo, por voluntad propia del sujeto pasivo, que no se ha ceñido a las exigencias legales.»

Además, en el Auto de la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2022, se expone:

«Identificar, a la luz de los principios de proporcionalidad, íntegra regularización y buena administración, cuál debe ser la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por

el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas.»²⁷

19.- Ha sido también traído a colación el principio de confianza legítima, procedente, como es sabido del Derecho de la Unión Europea²⁸ y que ahora se encuentra reflejado en la Ley 39/2015 de 1 de octubre, y que a veces se identifica con el principio de fiabilidad del sistema legal.

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 29 de septiembre de 2021, expuso:

«En el presente caso, la falta de una concreta regularización en un ejercicio anterior, no implica que la Administración no pudiera comprobar en los siguientes ese mismo concepto, puesto que no existía un reconocimiento expreso de la legalidad no regularizada. Es decir, no estamos ante un acto administrativo que de manera expresa resolviera esa cuestión, contestara a una consulta que implicara de manera directa e indubitada que el comportamiento del sujeto pasivo era ajustado a derecho.

La irrelevancia de lo que la actora califica como principio de confianza legítima de cara a las liquidaciones y a la regularización de la cuota, no puede tener el mismo alcance cuando se trata del ejercicio de la potestad sancionadora.

El que la Administración cuando examinó ejercicios, a pesar de que no se pronunciara de manera expresa sobre ese particular, no hiciera advertencia o regularización alguna, no se compadece con que en los ejercicios posteriores se sancione por esos mismos conceptos. No se trata de una cuestión que tenga que ver con la confianza legítima, tiene que ver con la razón de ser de la potestad sancionadora que se justifica para perseguir comportamientos que revelen una mayor antijuridicidad. Difícilmente tuvo el contribuyente conciencia de esta antijurídica transgresión de la legalidad tributaria, cuando examinada por la Administración Tributaria no se hizo objeción alguna.

27 Aprovecha el Auto mencionado para exponer: «Finalmente, debe traerse a colación el principio de buena administración que, merced a lo establecido en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, ha adquirido el rango de derecho fundamental en el ámbito de la Unión, calificándose por algún sector doctrinal como uno de los derechos fundamentales de nueva generación del que se ha hecho eco la jurisprudencia de este Tribunal Supremo desde la sentencia de 30 de abril de 2012, dictada en el recurso de casación 1869/2012, hasta la más reciente sentencia, con abundante cita, 1558/2020, de 19 de noviembre, dictada en el recurso de casación 4911/2018, que se ha querido vincular, en nuestro Derecho interno, a la exigencia que impone el artículo 9.3º de nuestra Constitución sobre la proscripción de la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos, pero que, sobre todo, debe considerarse implícito en la exigencia que impone a la actuación de la Administración el artículo 103, en cuanto al sometimiento «pleno» a la Ley y al Derecho. Y en ese sentido, es apreciable la inspiración de la exigencia comunitaria en el contenido de los artículos 13 y 53 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, al referirse a los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración. En este sentido, nuestra sentencia de 3 de diciembre de 2020 señala que la buena administración es algo más que un derecho fundamental de los ciudadanos, siendo ello lo más relevante; porque su efectividad comporta una indudable carga u obligación para los órganos administrativos a los que se les impone la necesidad de someterse a las más exquisitas exigencias legales en sus decisiones, también en las de procedimiento.» (sic).

28 Me he ocupado de dicho principio en mi monografía: «Fuentes del Ordenamiento Jurídico Europeo y recurso prejudicial». «Cuadernos de Derecho Registral» (2016).

En todo caso, hubiera exigido una concreta, precisa y detallada explicación de la motivación de la culpabilidad del acuerdo sancionador, circunstancia que está lejos de satisfacer los recurridos»

20.- El último de los principios que aquí quieren mencionarse es el relativo al de la prohibición de «*non bis in idem*» que en principio sólo impide ser sancionado dos o más veces por los mismos hechos, a no ser que una sola actuación esté contemplada en la Ley con una consecuencia plural; también excluye la posibilidad de que una misma infracción se castigue por la Administración Tributaria y en el ámbito de la Jurisdicción Penal; a ello se refiere el artículo 180 de la Ley General Tributaria, que lleva la rúbrica de «Principio de no concurrencia de sanciones tributarias», y con relación al delito con la Hacienda Pública, se remite al Título VI de dicha disposición en la redacción procedente de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

En ocasiones, sin embargo, se llevan a conocimiento de los Tribunales, cuestiones que necesitan de la citada precisión; y así:

- La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 11 de abril de 2022, expuso:

«La actora hace constante referencia a la existencia de una sentencia absolutoria penal por la que fue absuelto del delito contra la Hacienda Pública que se le imputaba. Pero siguiendo al Tribunal Económico Administrativo Central esta cuestión es ajena al procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria que nos ocupa y desde luego no estamos en la vertiente del principio *non bis in idem* puesto que la doctrina constitucional lo define como el impedimento de que un mismo sujeto sea sancionado en más de una ocasión con el mismo fundamento y por los mismos hechos. En el caso presente estamos ante la derivación de responsabilidad solidaria del Impuesto de Sociedades 2005 y 2006 y el Impuesto sobre el Valor Añadido, pero el proceso penal se venía a referir al Impuesto de Sociedades 2007. Debiendo señalarse que el procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria es un procedimiento tributario tendente al cobro de las deudas tributarias pendientes y ajeno a los procesos penales por delito fiscal.»

- La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de mayo de 2022, declaró que:

«El derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en relación con el artículo 52, apartado 1, de esta, debe interpretarse en el sentido de que:

No se opone a que la limitación de la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal en caso de ocultaciones fraudulentas o de omisiones declarativas en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, que prevé una normativa nacional en los casos más graves resulte únicamente de una jurisprudencia consolidada que interprete, de manera restrictiva, las disposiciones legales que definen los requisitos para la aplicación de dicha acumulación, siempre que sea razonablemente previsible, en el momento en que se comete la infracción, que esta

pueda ser objeto de una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal, pero se opone a una normativa nacional que no garantiza, en los casos de acumulación de una sanción pecuniaria y de una pena privativa de libertad, mediante normas claras y precisas, en su caso tal y como han sido interpretadas por los órganos jurisdiccionales nacionales, que el conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada.»

2.3. Las infracciones tributarias

21.- La primera de las infracciones tributarias tipificada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, alude en su artículo 191 a: «dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice», con aplicación de los recargos por ingreso fuera del plazo; la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2022, y en relación con los Impuestos Especiales, aludió a que:

«Se exige la obligación de realizar recuentos de existencias al finalizar cada trimestre natural. Y como estaba obligada a efectuar tales recuentos debió detectar esas diferencias mencionadas entre la realidad de existencias en el tanque de biocombustible y el etanol salidas y proceder a la oportuna corrección de las autoliquidaciones y declaraciones. Con arreglo al art. 191 de la Ley General Tributaria constituye infracción tributaria dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. Como se ha expuesto, la actora no practicó una correcta autoliquidación puesto que al advertir la falta de concordancia entre la realidad de las existencias en el tanque y el modelo teórico empleado debió de llevar a cabo su corrección, lo que no hizo por lo que se dejó de ingresar la totalidad de la deuda tributaria.»

El ingreso aparece ligado en la inmensa mayoría de los casos a la autoliquidación del tributo, pero como precisó la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021.

«Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021 claramente indica que la presentación extemporánea de una autoliquidación podrá tener los efectos que específicamente se prevean en cada momento por la normativa tributaria, incluida, en su caso, la dimensión sancionadora. Ahora bien, lo que no resulta posible –y así, además, lo ha entendido la propia Administración– es anudar a la presentación extemporánea de una declaración, la prohibición de ejercitar los derechos que el Ordenamiento tributario reconoce a los obligados tributarios (entre otras, Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de abril de 2002 (res. 2212/00) y de 19 de diciembre de 2005 (res. 3583/02). En consecuencia, como la decisión de compensar o no las

BIN no es una opción tributaria²⁹ ex art 119.3 la Ley General Tributaria, sino el ejercicio de un derecho del contribuyente, de modo que en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades expresa una voluntad inequívoca y válida de compensar las BIN generadas en ejercicios anteriores, aunque la presentación de esa autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando ese derecho.»

22.- El supuesto contemplado en el artículo 194 de la Ley General Tributaria hace alusión al hecho de solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo lo cual se aplica con carácter casi exclusivo al Impuesto sobre el Valor Añadido; la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de mayo de 2021, ha precisado anterior doctrina, ya que existían pronunciamientos previos del Tribunal Económico Administrativo Central, Resolución de 19 de febrero de 2015, respecto a la procedencia de solicitar indebidamente una devolución, conducta ilícita que no produce perjuicio económico a la Hacienda Pública, en los que se alude a la necesidad de que concurra algún elemento agravado como sería el caso de omitir datos relevantes o incluir datos falsos, conductas parejas a la figura de la ocultación de datos, lo que determinaría la improcedencia de la devolución solicitada.

Es por ello que el Tribunal Económico Administrativo Central considera que cuando no concurren dichos requisitos, tenidos en cuenta como criterios de graduación de otros tipos infractores, no puede sancionarse la actuación llevada a cabo por la parte recurrente, a diferencia de otros tipos infractores en los que la ocultación es un criterio de graduación, si bien este hecho no impediría ser objeto de sanción si concurriese el elemento subjetivo, culpabilidad, en la conducta del sujeto infractor.³⁰

29 Véase: «¿Constituye la compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades una opción tributaria? del Profesor Calvo Vérguez, en «Quincena Fiscal» n.º 10 (2021) y en «Decisiones y opciones en materia tributaria, en la dogmática jurídica», del Profesor Menéndez Moreno, en «Quincena Fiscal» n.º 11 (2022)

30 El Tribunal Supremo por Auto de 25 de febrero de 2021, planteó cuestión de inconstitucionalidad sobre el art. 203.6.b.1º de la Ley General Tributaria al cuantificarse la sanción en base a la capacidad económica global del sujeto infractor, atendiendo exclusivamente a la cifra de negocios del mismo; el Tribunal Constitucional en sentencia de 14 de junio de 2022, no ha apreciado infracción del texto constitucional, concluyendo que: «Al configurar la previsión sancionadora cuestionada, el legislador ha atendido al desvalor de la conducta y al reproche que merece el infractor por el incumplimiento intencionado de una obligación tributaria de naturaleza formal que afecta de manera relevante a bienes jurídicos de rango constitucional. La definición del tipo infractor tiene en cuenta las circunstancias específicas, de carácter tanto subjetivo como objetivo, que cualifican la conducta frente a otras modalidades de comisión de la infracción y que justifican, a juicio del legislador, la imposición de una sanción pecuniaria de notoria intensidad. Sanción que se prevé en términos taxativos en la ley, en correspondencia con la tipificación estricta de la conducta infractora a la que se asocia. A pesar de la severidad de la sanción legalmente prevista, no se observa la concurrencia de un desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma, ni cabe apreciar tampoco incoherencia o exceso en relación con la sistemática de la propia Ley General Tributaria. La forma de cálculo de la sanción no puede calificarse como irrazonable y, además, se establecen determinados elementos correctores de la multa resultante, al fijarse un tope legal máximo a su cuantía y al permitir su minoración en caso de colaboración voluntaria del infractor antes de la culminación del procedimiento administrativo. No concurren, por lo tanto, tachas similares a las apreciadas por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022 respecto del ya referido «Modelo 720.»

23.- El artículo 184, apartado tercero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, alude a lo que se consideran «medios fraudulentos» a los efectos de la clasificación de las infracciones tributarias en leves, graves o muy graves; uno de los supuestos reconducibles a dicha expresión es el «empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados»; diversas cuestiones se traen a colación partiendo de que en el art. 201, apartado tercero, de dicha disposición se contempla la sanción a imponer que siempre será calificada de muy grave, pues el citado precepto sanciona una clase de falsedad documental a la conducta consistente en la emisión de «facturas falsas», encuentra su razón de ser, bien jurídico directamente protegido por el ilícito tributario, en la necesidad de proteger la fe y la seguridad en el tráfico jurídico, evitando que tengan acceso a la vida civil o mercantil elementos probatorios falsos que puedan alterar la realidad jurídica de forma perjudicial para la Administración Tributaria y dificultando, asimismo, las actuaciones de comprobación e investigación que llevan a cabo sus Actuarios en áreas de la protección del interés fiscal.

Dos cuestiones se traen a colación:

a.- La primera de ellas es el parecer el Tribunal Constitucional sobre el particular pues como razona la sentencia del Tribunal Constitucional 146/2015 es evidente que, si de conformidad con la resolución sancionadora el recurrente no ha realizado actividad económica alguna siendo todas las operaciones que se decían realizadas irreales, éste no tenía autorización normativa para expedir facturas y, en consecuencia, su conducta puede razonablemente subsumirse en el tipo infractor relativo al «incumplimiento de las obligaciones de facturación» (art. 201.1 de la Ley General Tributaria); y parece razonable porque, si no ha habido una efectiva prestación de servicios, no podía facturar, ni desde un punto de vista subjetivo ni desde una óptica objetiva, de tal modo que los trabajos cuya existencia se niega son los que pueden servir luego como fundamento de una prohibición cuyo incumplimiento lleva aparejado la comisión de la infracción controvertida; una vez que la Administración Tributaria consideró inexistente la actividad pretendidamente realizada, actuó de forma correcta, como es, el imponer una sanción por el incumplimiento de las obligaciones de facturación.

b.- Pero debe tenerse presente que la falsedad penal y la que rige en Derecho Tributario no tienen por qué coincidir, pues como recuerda la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de septiembre de 2021:

«En el ámbito tributario el concepto de facturas con datos falseados no tiene la misma consideración que la del delito por falsedad documental. No obstante, en este caso, aunque efectivamente existe una sentencia penal absolutoria por el delito de falsedad documental, sin embargo, en los hechos probados de la sentencia penal absolutoria dictada en fecha 3 de marzo de 2014 por el Juzgado Penal n.º 1 de Zaragoza, que vinculan a esta Jurisdicción, se hace referencia a la factura emitida en fecha 1 de noviembre de 2008 por la mercantil Construcciones Plaza S.L. y a la factura emitida en fecha 1 de diciembre de 2008 por la mercantil Inmobiliaria Roberto Machín, S.L. por el mismo importe y concepto que han dado lugar a la liquidación que constituye la base del acuerdo sancionador ahora impugnado y expresamente se indica que: «esas facturas no se

corresponden con contraprestación alguna y fueron emitidas con el único propósito de deducir sus importes».

24.- El art. 203 de la Ley General Tributaria, contempla la infracción por «resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria», y en su apartado cinco se refiere a aquellos supuestos de no entrega de «datos, informes o antecedentes con transcendencia tributaria».

Sobre el concepto jurídico indeterminado de «trascendencia tributaria» en relación con los arts. 93 y 94 de la Ley General Tributaria, existe una abundantísima Jurisprudencia ^{que} resulta suficiente para dar respuesta a la cuestión con interés casacional, sin necesidad de añadir el plus que pretende la parte recurrente de que en el ámbito sancionador se delimite dicho concepto con referencia a una concreta actuación de la Administración Tributaria que se vea gravemente dificultada, impedida o entorpecida por la falta de ratificación o aportación de los datos requeridos.

El concepto que nos ocupa ha sido objeto de atención y de definición desde antiguo por la Jurisprudencia, entendiendo por tal como «la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia; y esta utilidad puede ser directa cuando la información solicitada se refiere a hechos imponderables, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen o indirecta cuando la información solicitada se refiere solo a datos colaterales, que pueden servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponderables presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora que, no se olvide, no puede alcanzar absolutamente a todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible— hacia ciertas y determinadas personas».

2.4. Las sanciones tributarias

25.- La doctrina de mayor interés es la que se refiere a la simulación³¹ y a la posibilidad de asociar a ella la imposición de una sanción;³² la Jurisprudencia del Tribunal Supremo³³ tiene declarado que:

- 1) La simulación, sea objetiva o subjetiva, sea absoluta o relativa, al incorporar el dolo o intención entre sus elementos constitutivos –tal como la Sala ha declarado de modo constante y reiterado, desde hace muchos años–, excluye la comisión culposa o negligente y, desde luego, el error

31 Me remito a lo expuesto por el Profesor Zornoza Pérez en; «La simulación en Derecho Tributario; historia de una categoría mutante» en «Liber Amicorum Gonzalo Jiménez Blanco». Editorial Thomson Aranzadi (2018).

32 Recuérdese que el apartado tercero del art. 16 de la Ley General Tributaria expone que: «En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora, y en su caso la sanción pertinente.»

33 sentencia de 17 de junio de 2021, seguida y precedida de otras muchas.

invencible de prohibición inconciliable con la simulación; si la Sala *a quo* apreciase factores o signos en la conducta de que el sancionado actuaba en la creencia de obrar correctamente, como afirma, la única posibilidad lícita que le permitía la Ley era la de recalificar los negocios examinados, abandonando su inclusión entre los simulados.

Antes al contrario, se viene a acuñar en la sentencia una especie de «simulación objetiva», en tanto se alude a «...que las sociedades constituían una simulación, en el sentido de que carecían de estructura real, también considera que no puede desprenderse de ello una conducta dolosamente elusiva».

En tal expresión se declara al unísono que había sociedades que constituían una simulación, es decir, que carecían de estructura real, no obstante lo cual se excluye, al mismo tiempo, que de tal estructura simulada derive una conducta dolosamente elusiva.

En la reunión de ambas afirmaciones antagónicas, la Sala sentenciadora incurre, a nuestro juicio, en una contradicción insalvable, pues o bien no hay simulación –cuya presencia no es negada por el Tribunal de instancia al calificar los hechos, de forma coincidente con el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña– o, de haberla, no puede ser indiferente a efectos sancionadores, ni cometerse por mera negligencia o por virtud de caso fortuito.

- 2) La simulación comercial –institución que proviene del Derecho privado, pero que encuentra en el Derecho Tributario un terreno proclive a su aplicación dogmática, art. 16 de la Ley General Tributaria, en tanto esa simulación se oriente a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las formas jurídicas lícitas y admisibles– es siempre dolosa si se la examina desde el punto de vista sancionador. No cabe, pues, la comisión culpable ni la fortuita o la basada en el error invencible de prohibición –si se mantiene *a fortiori* la simulación como fundamento de la aparición de la deuda dejada de ingresar–.

De tal antítesis se deriva que hayamos considerado, en la doctrina anterior –que ahora se completa y extiende–, que no es posible invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria para neutralizar la imposición de una sanción tributaria por hechos en que ha concurrido simulación; y ahora reiteramos tal doctrina, afirmando que no cabe acogerse a un error de prohibición –de naturaleza invencible para justificar la inexistencia de infracción ante hechos declarados, en la sentencia, como simulados, a menos que tal calificación pudiera excepcionalmente ser revisada con ocasión de un recurso de casación, y así lo hubiera pretendido el recurrente, lo que no es el caso.

26.- Además se han declarado cuestiones próximas y de no fácil concreción la distinción entre simulación y conflicto en la aplicación de la norma, lo que antes se denominaba «fraude de Ley», pues no está exenta de complejidad, como pone de manifiesto la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2016,

con remisión a las de 30 de mayo de 2011, y de 24 de febrero de 2014, en las que se argumenta que:

«Partiendo de estas consideraciones, podemos decir que, en principio hay simulación cuando el negocio formal oculta una realidad distinta que no se corresponde con aquel, bien porque lo pretendido es la realización de un negocio distinto simulación relativa o porque el negocio es inexistente simulación absoluta; en el conflicto/fraude el negocio es realmente querido, lo que ocurre es que el contrato al que se acude, siendo real, es «notoriamente artificioso o impropio para la consecución del resultado obtenido» y su utilización busca, esencialmente, el «ahorro fiscal».

En todo caso, para aplicar el fraude de Ley actualmente «Conflicto en la aplicación de la norma» debe descartarse previamente la existencia de simulación, así, la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2016, afirma que «la simulación ha de ser descartada, con carácter previo, a la consideración del fraude de Ley, y no al revés, como a veces se preconiza; y que no es óbice para su apreciación que aquella se haya producido e incardinado en un complejo negocial».

2.5. El procedimiento sancionador

27.- La primera de las cuestiones que va a abordarse desde esta perspectiva procedimental es la referencia al denominado «doble tiro,»³⁴ en materia sancionadora;³⁵ a este supuesto, aquí inaplicable, se refirió el artículo 150, apartado quinto, de la Ley General Tributaria que tras la reforma contenida en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, pasó a ser el apartado séptimo a cuyo tenor:

«Cuando una resolución judicial o económico administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.»

Precisándose, por el Tribunal Supremo en sentencia de 21 de septiembre de 2019,

34 Véase: «Sobre la posibilidad de dictar una nueva liquidación tras la anulación de la precedente» de Lorena Domínguez en «Revista Española de Derecho Financiero» n.º 180 (2018).

35 En el debate en torno al denominado «doble tiro» se echa de menos el invocar lo que a tal fin se dispone en el art. 207 (3) de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, aplicable con carácter supletorio en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, a cuyo tenor: «Las Resoluciones firmes pasan en autoridad de cosa juzgada y el Tribunal del proceso en que haya recaído deberá estar en todo caso a lo dispuesto en ella». Añadiéndose en el artículo 222, apartado primero, de la citada Ley «La cosa juzgada en las sentencias firmes, sean estimatorias o desestimatorias, excluirá, conforme a la Ley, un ulterior proceso cuyo objeto sea idéntico al del proceso en que aquella se produjo.» De la lectura del artículo 222.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil se infiere que la cosa juzgada de las sentencias firmes, sean estimatorias o desestimatorias, excluye un ulterior proceso cuyo objeto sea idéntico al del proceso en que la cosa juzgada se produjo.

«Finalmente, frente a lo anterior, no cabe invocar tampoco el apartado 2 del ad. 66 del Reglamento General de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, pues aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución, en toda clase de procedimientos, siguiendo de este modo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, con carácter general, en la sentencia de 30 de junio de 2004, tomando como base nominativa la anterior Ley General Tributaria y el anterior Reglamento General de Inspección, tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección.»

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 2021, tras recordar la doctrina recaída sobre el particular concluye:

«No estorba recordar que la solución se ofrece distinta cuando el acto tributario sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio «*non bis in idem*», en su dimensión procedimental, como subrayamos en las sentencias del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2010, 7 de abril de 2014 y 11 de abril de 2014. No compartimos las posiciones que, de una u otra forma, conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional.»

28.- Por lo que concierne a la iniciación del procedimiento sancionador, y en relación con lo dispuesto en el art. 209³⁶ de la Ley General Tributaria, en la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2013, dictada en recurso de casación para unificación de doctrina y a los efectos de analizar la identidad entre las sentencias en contraste, se expuso que:

«... Resulta pacífica la doctrina según la cual, la iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria no podrá iniciarse respecto a la persona o

36 A tenor de lo dispuesto en el art. 209 apartado segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre: «Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución. Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto»; véase: «La sedicente caducidad del procedimiento sancionador tributario» de Martín López, en «Revista Española de Derecho Financiero» n.º 145 (2010); «El factor tiempo en el procedimiento sancionador tributario: una prueba más de la ausencia de un auténtico procedimiento separado» del Profesor de López Martínez, en «Revista Española de Derecho Financiero» n.º 166 (2015), «El plazo del inicio del procedimiento sancionador» de Lorena Domínguez, en «Quincena Fiscal» n.º 8 (2022), y «El plazo de caducidad de la acción sancionadora de la Administración Tributaria» n.º 194 (2022) de la Profesora Rovira Ferrer, en «Revista Española de Derecho Financiero» n.º 194 (2022).

entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, siempre y cuando los procedimientos sancionadores hubieren sido incoados como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección; por tanto, cuando los referidos procedimientos sancionadores tuvieran su origen, no en la declaración o merced a un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, sino como consecuencia de la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras de la Administración tributaria, *no sería de aplicación el plazo trimestral señalado, sino únicamente el plazo general de prescripción del artículo 189 de la Ley General Tributaria*, que en este caso no está afectado o, en otro caso, la caducidad del procedimiento por superación del plazo máximo para su terminación (artículo 211.2 de la Ley General Tributaria), que tampoco es objeto de controversia en el presente recurso».

También la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2014, aborda la cuestión del alcance del art. 209.2, de la Ley General Tributaria, y lo hizo en los siguientes términos:

La conclusión, por tanto, se impone en el sentido de considerar que el art. 209.2 de la Ley General Tributaria no rige con carácter general a todas las actuaciones de aplicación de los tributos y que su ámbito de aplicación queda acotado a los ámbitos subjetivos y objetivos que expresamente se recogen en su texto, respecto de este último, sólo es aplicable a los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de « un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección» finalizados mediante liquidación o resolución –sobre el modo de finalización sí cabría matizaciones, que no son del caso; ciertamente el instituto de la caducidad en los procedimientos posee su fundamento en el art. 9.3 de la Constitución Española, principio de seguridad jurídica, reforzado, si cabe, en el procedimiento sancionador, con el fin de que el ejercicio de la potestad sancionadora no se retrase más allá de un tiempo razonable; fundamento que hace aconsejable, como aspiración, en beneficio de la garantía de los ciudadanos frente a los poderes públicos, que se regule legalmente en los procedimientos sancionadores este aspecto, evitando que el inicio del procedimiento contra alguna persona se demore en demasía creando una situación indeseable de incertidumbre.

Ahora bien, ha de convenirse que no estamos ante un mandato constitucional al legislador que le imponga inexorablemente que se establezca en los procedimientos sancionadores con carácter universal plazos de caducidad, por lo que queda a criterio y oportunidad del que posee la potestad legislativa regular esta materia en el ámbito tributario.

Ningún reparo, en este, sentido cabe hacerle al texto del art. 209.2 de la Ley General Tributaria, ni a su acotación, de suerte que, como se pone de manifiesto en la doctrina jurisprudencial es posible, y lícito, que para los supuestos de procedimientos sancionadores no incluidos en el texto del art. 209.2 de la Ley General Tributaria, el inicio del procedimiento sancionador pueda alargarse

durante todo el tiempo que la Ley le autoriza a la Administración Tributaria para perseguir sin prescribir la infracción tributaria.

Como se pone de manifiesto por la parte recurrida, el antecedente del art. 209.2 ha de buscarse en el art. 49.2.j) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, del que emanó una abundantísima jurisprudencia, y que tenía su razón de ser en la separación de los procedimientos de inspección y sancionador que se contemplaba, ya, en Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes. La aprobación de un nuevo Reglamento Sancionador en su desarrollo, el aprobado por Real Decreto 1930/1998, de 11 de febrero, añadió un apartado j) al artículo 49.2 del reglamento de inspección aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de enero; el art. 209.2 de la Ley General Tributaria viene predeterminado por aquella innovación, y trata de regular un supuesto concreto que se va a producir al separar las actuaciones de comprobación e investigación del procedimiento sancionador, lo que en principio delimita un ámbito bien definido, que es ampliado en la redacción del precepto sólo y exclusivamente respecto de los procedimientos iniciados mediante declaración y procedimiento de verificación de datos.

Son estos, los comprendidos en el art. 209.2 de la Ley General Tributaria, a los únicos a los que se le aplica el precepto, quedando excluidas todas aquellas actuaciones de aplicación de los tributos, con el amplísimo elenco de procedimientos tributarios, no incluidas; quizás, como especula el Abogado del Estado, porque en dichos procedimientos se tiene el convencimiento de que de forma real y efectiva la Administración ya dispone, o debe disponer, de los datos necesarios para iniciar el procedimiento sancionador, lo que no se asegura que ocurra en otras actuaciones; es cierto, por tanto, que como se recoge en la sentencia de instancia, desde que no se presenta la declaración resumen anual la Administración ya dispone de los datos precisos para sancionar.

Lo aconsejable, por tanto, sería que si el motivo del plazo es precisamente poder tener a disposición los datos necesarios para sancionar, se estableciera un plazo de caducidad para supuestos como el que nos ocupa, pero lo cierto es que legalmente no se contempla el mismo, lo que hubiera exigido un mandato en dicho sentido, a la declaración del resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, a pesar de la denominación, resulta completamente extraña a los procedimientos que se inician mediante declaración, en los términos que prevé el art. 128 de la Ley General Tributaria, en relación con el 133 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Por todo lo dicho, debe responderse afirmativamente en el sentido de que: «Sí resulta de aplicación el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria para el inicio de un procedimiento sancionador a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección; sin que sea de aplicación al procedimiento sancionador por infracción de no presentar a tiempo o presentar extemporáneamente la declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido».

En la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo Audiencia Nacional de 28 de marzo de 2022, se recuerda que sobre el particular lo siguiente:

«Sostiene la recurrente, en síntesis, que la sanción impugnada incurre en causa de nulidad al haberse acordado el inicio del procedimiento sancionador antes de dictarse el Acuerdo de liquidación del que deriva, invocando al efecto la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 2016.

La Administración demandada, por su parte, sostiene la plena conformidad a Derecho de la iniciación del procedimiento sancionador antes de que se haya notificado el acto de liquidación. El criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo sobre la cuestión jurídica que se suscita en el presente motivo de impugnación es el que resulta de la sentencia de 23 de julio de 2020, a tenor del cual: «Ni el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 de la Ley General Tributaria, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 del Reglamento que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 de la Constitución Española, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa». Doctrina que ha sido reiterada después en las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de septiembre de 2020, 5 de noviembre de 2020 y 26 de enero de 2021, entre otras. En consecuencia, la tesis de la recurrente carece de base en la normativa y jurisprudencia de aplicación.»

Aún cuando sobre la cuestión de fondo nos remitimos a lo expuesto en el lugar oportuno de este estudio, traemos a colación lo expuesto por las sentencias del Tribunal Supremo de 11 de mayo y 21 de julio de 2022, en las que se expuso:

«Por ello, a la cuestión con interés casacional consistente en «Determinar si el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria para el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, resulta de aplicación, únicamente, a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección o, por el contrario, resulta también de aplicación en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria», respondemos que «el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria para el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, no resulta de aplicación en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria, en particular no es aplicable en el caso de presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.»³⁷

37 Ha de citarse, asimismo, la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020, en la que se expuso: «Ni el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria, ni ninguna otra norma

29.- Y por lo que concierne a la conclusión del procedimiento ordinario sancionador la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 29 de septiembre de 2021, expone, tras dar cuenta de lo previsto en el art. 221, apartado segundo de la Ley General Tributaria, que:

«El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley».

Precepto que ha sido interpretado por la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2019 (recurso n.º 3269/2017), en el sentido siguiente:

«En consecuencia, procede establecer la doctrina de interés casacional consistente en que el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento sancionador en materia tributaria, fijado en la actualidad en seis meses en el art. 211.2 de la Ley General Tributaria, se computa desde la notificación de la comunicación de inicio de dicho procedimiento, día de notificación que queda excluido del cómputo, y finaliza en el mismo día del mes final, o en el último día de dicho mes final si en éste no hubiera día equivalente al de la notificación de la comunicación de inicio».

A la luz de estos parámetros legales y jurisprudenciales no puede prosperar la alegación de la demanda que estamos examinando pues, entre la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento sancionador – acaecida el 9 de mayo de 2008– y la notificación de la resolución sancionadora –acaecida el 4 de noviembre de 2008– no había transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador y, por ende, no puede estimarse concurrente el presupuesto base para apreciar la caducidad del mismo.»

legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 de la Ley General Tributaria, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25, que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 de la Constitución Española, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa.» Finalmente, el caso analizado se resuelve en el siguiente sentido:» La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera errónea el Ordenamiento Jurídico al decidir lo que sigue: dado que el acuerdo de liquidación aparece fechado el 5 de febrero de 2014, que el 30 de septiembre de 2013 se notificó el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador (con la propuesta de sanción por la comisión de la infracción prevista en el artículo 195.1 de la Ley General Tributaria), y que el 19 de noviembre de 2013 se puso a disposición de la Empresa, la rectificación de la propuesta de imposición de sanción, «dichos actos se acordaron y notificaron con anterioridad a la notificación de la liquidación lo que determina, de acuerdo con la doctrina» sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia: «la infracción del artículo 209 de la Ley 58/2003 y con ello la nulidad del procedimiento sancionador y de la resolución que lo concluye Y es que, como hemos señalado, la limitación de iniciar el procedimiento sancionador únicamente cuando se haya notificado previamente la liquidación tributaria, ni viene establecida en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria o en cualquier otra norma legal o reglamentaria, ni viene impuesta por nuestra sentencia de 3 de febrero de 2016, por lo que la resolución judicial recurrida debe ser anulada en lo que respecta al pronunciamiento sobre el acuerdo sancionador que hemos reproducido.»

30.- Concluyo con una breve referencia a la suspensión de las sanciones tributarias de lo que me he ocupado en otro lugar³⁸ lo que me permite efectuar la remisión correspondiente; sólo mencionamos lo expuesto por la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 2022, en la que se precisó:

«Determinar si la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones tributarias prevista en el artículo 212.3 lo es sin perjuicio de solicitar y pedir la suspensión frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, en el caso del art. 42.2 de la Ley General Tributaria, conforme a las reglas generales que disciplinan tal suspensión ha de aplicarse a las sanciones que constituyan el objeto de una derivación de responsabilidad *ex art.* 42.2 de la Ley General Tributaria.1) La suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones, establecida en el art. 212.1 de la Ley General Tributaria, no es aplicable a las sanciones objeto de una derivación de la responsabilidad *ex art.* 42.2 de la Ley General Tributaria. 2) Ello es sin perjuicio de solicitar y pedir la suspensión frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, en el caso del art. 42.2 de la Ley General Tributaria, conforme a las reglas generales que disciplinan tal suspensión.»

38 Me he ocupado de ello en: «La suspensión del acto impugnado en las vías económico-administrativa y jurisdiccional». Revista. «Impuestos» Volumen I (2014), y más recientemente en: «De nuevo sobre la suspensión del acto impugnado». «Quincena Fiscal». febrero (2022).