

**El análisis de las facturas falsas en un proceso penal por delito fiscal impide que al receptor de las facturas se le derive la responsabilidad del emisor de las mismas**

**Reflexiones acerca de la improcedencia de declarar responsable solidario -Ex Art 42.1.A) LGT- al receptor de facturas falsas imputado por delito fiscal respecto de la sanción impuesta al emisor de la factura**

**Nuria Puebla Agramunt**

Doctora en Derecho por la UCM

Abogada del ICAM

## **Resumen**

El presente artículo analiza en qué medida es posible exigir, por la vía de la responsabilidad solidaria de naturaleza tributaria, a una empresa receptora de facturas falsas, las sanciones impuestas a la entidad que emitió dichas facturas. La responsabilidad vendría de haber colaborado en la infracción consistente en emitir facturas falsas. Es determinante que, al mismo tiempo, la receptora de las facturas está siendo objeto de procedimiento penal por posible delito fiscal consistente en utilizar dichas facturas para minorar su cuota tributaria. Aunque la Administración tributaria parece intentar esta exigencia de responsabilidad, entendemos que puede sostenerse que ello atenta contra principios esenciales como el *non bis in idem* y contra institutos como la prejudicialidad penal.

## **Abstract**

*This article examines whether it is possible to require to a company which has received false invoices, through a tax liability, the sanctions imposed on the entity that issued the invoices. The liability would rise for having collaborated in the infringement consisting in issuing false invoices. At the same time, the receiving of invoices is the subject of criminal proceedings for tax offenses consisting in using those invoices for lowering the tax bill. Although this is what the Tax Administration pretends, it is possible to sustain that this approach violates fundamental principles such as double jeopardy, and goes against institutions like preference of criminal jurisdiction.*

## **Palabras clave**

Responsabilidad solidaria, responsabilidad tributaria, facturas falsas, sanciones, procedimiento penal, delito fiscal, *non bis in idem*, prejudicialidad penal.

### **Keywords**

*Tax liability, false invoices, sanctions, criminal proceedings, tax offenses, double jeopardy, preference of criminal jurisdiction.*

## **Sumario**

1. Introducción
2. Primera premisa.- Las sanciones que se imponen (según La Administración, solamente se derivan) al responsable, se imponen como una manifestación de la potestad sancionadora
3. Segunda premisa.- No cabe derivar sanciones, sin atención a la culpa de aquél al que se le derivan
4. Vulneración del principio de prejudicialidad penal
5. Vulneración del principio de que no se puede sancionar dos veces el mismo hecho
6. No es jurídicamente viable que se sancionen dos conductas cuando existe concurso medial
7. Sentencias que avalan nuestra tesis
8. Sentencias que avalarían la tesis de La Administración

## 1. Introducción

Las páginas que siguen no pretenden ser sino una reflexión a vuela pluma<sup>1</sup> sobre la posibilidad de exigir, por la vía de la responsabilidad solidaria, a una empresa receptora de facturas falsas (la llamaremos ER), las sanciones que en su día se impusieron a otra entidad, que es la que las emitió (la llamaremos EE), teniendo en cuenta especialmente que, en un procedimiento de regularización tributaria dirigido frente a la ER, si bien determinados ejercicios y conceptos impositivos han sido tramitados como infracción tributaria, respecto de un ejercicio se ha trasladado el tanto de culpa a la jurisdicción penal porque la utilización de las facturas recibidas había permitido defraudar una cuota superior a 120.000 euros.

Nos planteamos, por tanto, si es jurídicamente factible derivar las sanciones de la EE a la ER por el ejercicio y/o concepto tributario en que esta última ha sido imputada por delito fiscal, y esbozamos sintéticamente las posibilidades de defensa que opondríamos ante tal pretensión.

La tesis de la Administración es que la receptora de las facturas falsas sería responsable, en virtud del 42.1.a) de la LGT 58/2003, por colaborar con la obligada principal en la comisión de la infracción consistente en emitir facturas falsas.

No puede perderse de vista que por otros ejercicios se ha sancionado previamente a la receptora de las facturas por haber utilizado las mismas para mermar su cuota tributaria tanto de Impuesto sobre el Valor Añadido como de Impuesto sobre Sociedades, y que ahora lo que se plantea es si, al margen de que el expediente se haya llevado a delito fiscal por utilizar dichas facturas para minorar su cuota tributaria, se le puede derivar además, al receptor, la responsabilidad de las sanciones impuestas al emisor de las mismas.

Entendemos que la pretensión de la Administración no es jurídicamente sostenible, fundamentalmente por varias razones.

Con carácter previo a la exposición concreta de dichas razones, debemos dejar sentadas dos premisas sobre las que ha de existir consenso para continuar nuestra argumentación, que son las siguientes: por una parte, hemos de estar de acuerdo en que las sanciones que, por la vía de la responsabilidad, se exigen al responsable, se imponen como una manifestación de la potestad sancionadora; y por otra parte, hemos de coincidir en que derivar sanciones, sin atención a la culpa de aquél al que se le derivan, es nulo por contrario a la presunción de inocencia.

## 2. Primera premisa.- Las sanciones que se imponen (según La Administración, solamente se derivan) al responsable, se imponen como una manifestación de la potestad sancionadora

Pretenderá, a buen seguro, la Administración, decir que en la tramitación de expedientes de responsabilidad solidaria al receptor de facturas falsas no aplican los principios del derecho penal y sancionador, con el argumento de que

<sup>1</sup> No es nuestra intención hacer un estudio en profundidad ni una aportación doctrinal a la materia, como sí la constituye la del catedrático Luis Alberto MALVÁREZ PASCUAL en "La responsabilidad de los receptores de facturas que documenten operaciones simuladas por las sanciones impuestas", *Revista Técnica Tributaria*, edición extraordinaria XIX Premio AEDAF 2013, al que nos remitimos en todo por su rigor y acierto.

la responsabilidad tributaria no es una manifestación de la potestad sancionadora atribuida a la Administración tributaria, ni siquiera en los casos en que el responsable asume la obligación de pago de las sanciones tributarias. Y que, por tanto, nada obsta a la tramitación de un expediente de derivación de responsabilidad de este tipo el principio que prohíbe el bis in idem, pues derivar responsabilidad (aun sancionadora) no es sancionar.

Sin embargo, entendemos que la responsabilidad solidaria establecida en el art. 42.1.a) de la LGT/2003 no constituye una responsabilidad de la obligación tributaria como simple medida de extensión de la recaudación a sujetos distintos del originariamente obligado, a modo de garantía de cobro, sino que, antes al contrario, tiene un carácter claramente sancionador como se recoge en las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2008 y 8 de noviembre de 2010<sup>2</sup>.

A nuestro juicio, la postura de la Administración rompe con el principio de personalidad de las penas y sanciones, principio elemental del Derecho penal y sancionador consagrado en nuestro Ordenamiento desde la Constitución de 1978 y reiteradamente avalado por nuestros tribunales. De hecho, la Ley establece que solo a quienes colaboren de forma activa en la realización de una infracción tributaria se les pueden exigir sanciones, y por eso la responsabilidad no alcanza a éstas, salvo las excepciones que la ley establece, excepciones que solo guardan relación con las personas que *colaboran en la realización de la infracción*, y ello es por el principio de personalidad de las penas.

Entendemos que no hay duda de que cuando se impone una sanción a un responsable tributario, ello es manifestación del *ius puniendi* de la Administración. De hecho nuestros tribunales vienen exigiendo desde antiguo la prueba de la culpa para poder "derivar" sanciones a un responsable. En la Audiencia Nacional no son pocas las sentencias, referidas a la LGT de 1963, en que se declara que la extensión de responsabilidad sancionadora exige la prueba de la culpabilidad, **lo que evidencia que estamos ante la potestad sancionadora y no ante un título de otra naturaleza**<sup>3</sup>.

Por ello, **creemos que decir que la responsabilidad tributaria no es manifestación de la potestad sancionadora ni aun cuando el responsable asume las sanciones del obligado principal, es jurídicamente inadmisibles**, y por ello no consideramos defendible la tesis que hipotéticamente pudiera querer sostener la Administración, que podría resumirse en que ahora la Administración puede sancionar de nuevo porque en realidad lo que está

2 En efecto, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 10 de diciembre de 2008 (Rec. nº 3941/2006) afirmó que: "La modificación legislativa producida en 1985 dio lugar que el asunto llegara al Tribunal Constitucional, que dictó la sentencia 76/1990, de 26 de abril, que alega la parte recurrente, y en la que ciertamente el Tribunal Constitucional consideró que la Ley 10/1985 no había alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el que seguía rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa. Por ello, en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia se destaca, en relación con el art. 38.1, que «la responsabilidad solidaria que en el mismo se recoge queda regulada ciertamente en unos términos más amplios que en la redacción anterior, pero de ello no puede deducirse sin otros esfuerzos argumentales que, como los recurrentes pretenden, la norma legal adolezca de vicio de inconstitucionalidad»; si bien agrega a continuación que «ha de señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el art. 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiera la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve...». Pues bien, dado que el Tribunal Constitucional establece un paralelismo claro entre los artículos 38 y 77.1 de la LGT, hay que reconocer que vino a admitir que la responsabilidad tenía una finalidad sancionadora".

3 Así, las SSAN 22/9/05 (recurso 324/05); de 2/4/09 (recurso 534/05); de 9/10/05 (recurso 254/05); y de 29/6/07 (recurso nº 141/04), en las que se puede apreciar cómo la Audiencia Nacional en materia de responsabilidad ha venido anulando las sanciones solo en base ese principio de culpabilidad.

haciendo no es volver a sancionar vulnerando el principio del non bis in idem, sino que lo que está haciendo es derivar la sanción a un responsable. No es defendible. Ambas actuaciones de la Administración suponen sancionar. Y por tanto, dos sanciones sobre el mismo hecho, una vulneración del principio non bis in idem.

Muchos son los principios penales que están en juego y que se quieren soslayar por parte de la Administración, como el *nemo tenetur* del que habla PÉREZ NIETO. En su opinión, que suscribimos totalmente, “no es admisible que el obligado tributario se vea desasistido de las garantías del proceso penal pretextándose el nominalismo legal que deja fuera del procedimiento sancionador tributario juicios previos determinantes del castigo”<sup>4</sup>.

Piénsese que, como puede intuirse, es precisamente gracias a la documentación que se aporta en procedimientos previos por parte de la EE y por parte de la propia ER, por lo que se puede ahora “sancionar” de nuevo a la receptora de las facturas por la vía de la responsabilidad, y que no se ha tenido en absoluto en consideración su derecho a no declarar contra sí misma.

El magistrado detecta y denuncia “una auténtica ausencia de normas de procedimiento sancionador” cuando la Administración tributaria deriva la responsabilidad de las sancione. Estamos absolutamente de acuerdo en que, como él sostiene, según nuestra LGT (Título III, capítulo V, sección 3ª y subsección 1ª), estas derivaciones de responsabilidad derivan de una actuación de recaudación (arts. 175 y 176) y no de un procedimiento sancionador, si bien la misma ley, de forma poco coherente, considera estas responsabilidades como sancionadoras cuando las menciona en su artículo 182.

En efecto, la jurisprudencia y la doctrina no tienen dudas acerca de la naturaleza claramente punitiva de la exigencia de sanciones a los responsables, y no puede obviarse que el Tribunal Constitucional tiene expresamente declarado que la responsabilidad exigida en estos casos es materialmente sancionadora (STC 85/2006), y que hay tribunales de Justicia que secundan esta tesis (STSJCV de 20 de julio de 2010).

La actual situación, sigue el magistrado, “no es sostenible desde la perspectiva constitucional. No obstante se mantiene, en claro perjuicio del obligado tributario, y consolidando un impropio Derecho sancionador de la recaudación”.

Una muestra más de esta insalvable contradicción de la Administración tributaria es que, en muchos casos, la sanción exigida por la vía de la derivación de responsabilidad habrá sido suspendida en vía administrativa sin necesidad de garantía, en aplicación del artículo 212.3 de la LGT 58/2003, que establece que “la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación económico-administrativa contra una sanción producirá el efecto de que la ejecución de la sanción quedará automáticamente suspendida”, cuando, en buena lógica, de no ser

Creemos que decir que la responsabilidad tributaria no es manifestación de la potestad sancionadora ni aun cuando el responsable asume las sanciones del obligado principal, es jurídicamente inadmisibile

4 Rafael PÉREZ NIETO, magistrado del TSJ de la Comunidad valenciana, *Informe sobre Derecho sancionador tributario*, Ediciones Foro jurídico, Valencia 2013, pp. 82 y ss.

No se puede considerar “colaborador” en la comisión de una infracción a la ER, puesto que ni siquiera es posible afirmar que hay infracción, ya que sobre esta cuestión debe pronunciarse primero (prejudicialidad) la jurisdicción penal.

una sanción, no se habría suspendido sin garantías su ejecución por la aplicación de tal precepto, como sin embargo ocurre en la práctica en muchos supuestos.

De hecho creemos que **casos como el que nos ocupa son merecedores de pronunciamiento expreso por parte del Tribunal Constitucional**, concurriendo el difícil requisito a cumplir para interponer un recurso de amparo en materia tributaria de la **especial trascendencia constitucional**, el cual a nuestro juicio se podría

anclar en una de las circunstancias señaladas en la STC 155/2009, de 25 de junio, FJ 2º: **una faceta del derecho al non bis in idem sobre la que no hay doctrina del Tribunal Constitucional**<sup>5</sup>.

En efecto, los casos de bis in idem que se han presentado al Tribunal Constitucional hasta el momento son casos en que existe una doble sanción, una doble pena, o una sanción más una pena, impuestas en cualquier caso a un mismo sujeto por unos mismos hechos, pero un caso como el que exponemos en estas líneas, no ha sido analizado por nuestra Corte Constitucional, en el que a un sujeto se le “exigen” de facto, pero no se le “imponen”, dos sanciones. No sería descabellado, pues, un recurso de amparo en estos casos<sup>6</sup>.

Y es más, habría otra cuestión fundamental a analizar por el Tribunal Constitucional, y es que ya que en la Sentencia 177/1999, de 11 Octubre 1999, el Tribunal Constitucional dijo que “**si la exigencia de *lex praevia* y *lex certa* que impone el art. 25.1 de la Constitución obedece, entre otros motivos, a la necesidad de garantizar a los ciudadanos un conocimiento anticipado del contenido de la reacción punitiva o sancionadora del Estado ante la eventual comisión de un hecho ilícito, ese cometido garantista devendría inútil si ese mismo hecho, y por igual fundamento, pudiese ser objeto de una nueva sanción**”, lo que comportaría una punición desproporcionada de la conducta ilícita. Desde esta perspectiva sustancial, el principio de *ne bis in idem* se configura como un derecho fundamental del ciudadano frente a **la decisión de un poder público de castigarlo por unos hechos que ya fueron objeto de sanción**, como consecuencia del anterior ejercicio del *ius puniendi* del Estado”.

Tras haber dejado sentada esta primera premisa, avanzamos en nuestra argumentación afirmando que, si la Administración quisiera sostener que, en realidad, además, no hay bis in idem porque a la ER no se la ha sancionado, sino que solo está bajo sospecha de haber cometido delito fiscal, y que por tanto, no hay

5 Ya hace varios lustros, el Tribunal Constitucional, analizando el *non bis in idem*, afirmó la importancia de la vertiente material o sustantiva del non bis in idem, la cual “impide que el sujeto afectado reciba una doble sanción por unos mismos hechos” y que “irrogada una sanción, sea ésta de índole penal o administrativa, no cabe, sin vulnerar el mencionado derecho fundamental, superponer o adicionar otra distinta, siempre que concurren las tan repetidas identidades de sujeto, hechos y fundamento. Es este núcleo esencial el que ha de ser respetado en el ámbito de la potestad punitiva genéricamente considerada, para evitar que una única conducta infractora reciba un doble reproche aflictivo” (Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 177/1999 de 11 Oct. 1999, rec. 3657/1994).

6 Como recuerda NAVARRO SANCHÍS, magistrado del Tribunal Supremo, en *La deuda fiscal, Cuestiones candentes de derecho administrativo y penal*, La Ley, 2009, el reconocimiento para las infracciones y sanciones administrativas de determinados principios que, a su vez, integran el contenido de derechos subjetivos, dota al régimen de infracciones y sanciones del valor jurídico reforzado que para los derechos fundamentales deriva del 53.1 y 2 CE.

vulneración del principio que impide castigar dos veces por el mismo hecho, entonces responderíamos, como veremos enseguida, que en tanto en cuanto las actuaciones estén *sub iudice*, debe primar el principio de prejudicialidad penal.

Y que en esta situación, aún con mayor razón ha de salvaguardarse el posible *bis in idem* que se produciría tanto si, una vez dilucidado el juicio penal, se absolviera al acusado (pues entonces la Administración vendría a sancionar como infracción tributaria lo que no ha sido considerado delito fiscal); como si, en el juicio penal se condenara por delito fiscal a la ER, pues entonces, en el análisis de la acción se habrá tenido en cuenta tanto la utilización de facturas como la colaboración para su confección, en relación de concurso.

### 3. Segunda premisa.- No cabe derivar sanciones, sin atención a la culpa de aquél al que se le derivan

Partiendo de la premisa anterior, avanzamos en la siguiente, que permite a su vez sostener con más fuerza la inviabilidad de la derivación de responsabilidad que se pretende por la Administración. En concreto, si hemos dicho que no puede perderse de vista que, aunque estemos en un procedimiento de responsabilidad, la Administración en realidad está sancionando; va de suyo que, cuando la Administración deriva la responsabilidad incluyendo las sanciones, estamos ante una manifestación de la potestad sancionadora, y por tanto, la Administración no puede sin más derivar sanciones sino que tiene que respetar las mismas garantías de la que gozan delitos y faltas, y por ello probar la culpa de aquél al que pretende sancionar por la vía de la responsabilidad.

En resumidas cuentas, que para poder llevar a cabo esta derivación de responsabilidad, que incluye las responsabilidades de la EE, ha de probarse la culpabilidad de la ER.

Pues bien, para los ejercicios en que hay infracción tributaria grave por parte de la ER, la Administración no puede soslayar esta prueba de la culpabilidad aduciendo que esta empresa ya se avino, en su día, a firmar unas actas en conformidad por las cuales aceptaba la sanción de dejar de ingresar habiendo utilizado facturas falsas, ya que con ello no solo se puede ver vulnerado el *nemo tenetur*, sino que, además, **si hay dos acciones distintas (porque de hecho por esta razón es por la que se quieren imponer dos sanciones), dos son las conductas supuestamente infractoras y por tanto dos son las infracciones que se tienen que considerar existentes**. Por tanto, sobre ambas conductas debe existir concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo, **y desde luego, no cabe excusar la prueba de la culpa específica sobre la sanción que ahora se pretende derivar.**

Si ello es así, también para el ejercicio o impuesto en que la utilización de facturas para defraudar ha sido elevada a delito en sede de la ER, para poder llevar a cabo esta derivación de responsabilidad, que incluye las responsabilidades de la EE, ha de probarse la culpabilidad de la ER, y **la Administración no puede soslayar que la prueba de la culpabilidad de la ER está siendo objeto de juicio penal**. Por tanto, en cuanto quiera derivar la responsabilidad, se topará con el límite infranqueable de la necesidad de la prueba de la culpa, que está aún por determinar en sede penal. Y para ello, deberá esperar a que haya pronunciamiento del juez, con lo que nos adentramos ya en el primer límite infranqueable a esta actuación administrativa, la prejudicialidad penal.

#### 4. Vulneración del principio de prejudicialidad penal

Entramos de lleno en el primer argumento jurídico por el que consideramos que no puede prosperar la pretensión de la Administración de derivar responsabilidad en este caso, y la primera es que cuando todavía está pendiente de dilucidarse en un procedimiento penal si las facturas utilizadas por la ER son verdaderamente, como pretende la Inspección tributaria, facturas falsas, por respeto a la preferencia del orden penal ha de esperarse precisamente a que haya pronunciamiento en dicho orden jurisdiccional<sup>7</sup>.

En una palabra: entendemos que en esta situación no se puede considerar “colaborador” en la comisión de una infracción a la ER, puesto que ni siquiera es posible afirmar que hay infracción, ya que sobre esta cuestión debe pronunciarse primero (prejudicialidad) la jurisdicción penal.

En nuestro país no se respeta este principio. Como pone de relieve ROMERO PLAZA, cada vez más asistimos a pronunciamientos de nuestros tribunales que niegan suficiencia probatoria a las facturas aportadas por los obligados tributarios, por considerarse que el servicio no se ha prestado o que la obra no ha existido. Estamos con el autor en que la Administración no puede sin más negarles valor probatorio, sino que debe investigar lo suficiente como para negar la existencia del servicio<sup>8</sup>.

Y es que, así como si estuviésemos ante cualquier tribunal, la LOPJ imperativamente impone en su artículo 10.2 la necesidad de suspender cualquier procedimiento en tanto en cuanto haya una cuestión penal pendiente, en el ámbito de un procedimiento administrativo de corte tributario el artículo 180 también obliga a paralizar actuaciones, de modo que pretender ahora esta responsabilidad atentaría contra el principio de prejudicialidad penal, consagrado en nuestra LGT en el artículo 180.1, que señala:

“Artículo 180 Principio de no concurrencia de sanciones tributarias

1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes”.

7 Ya nos hemos referido en otros lugares a problemas de prejudicialidad penal, como en PUEBLA AGRAMUNT, Nuria: “Problemas de prejudicialidad penal. Indicios de delito en un impuesto y ejercicio, ¿pueden paralizar los procedimientos de comprobación respecto de otros impuestos nacidos respecto de los mismos hechos, sobre los que no se ha pasado el tanto de culpa?”, *Boletín de Crónica Tributaria* 3/2010, Instituto de Estudios Fiscales, páginas 57 y siguientes.

8 Carlos ROMERO PLAZA: *Prueba y tributos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 183.



Es evidente que la Administración debe respetar este principio de prejudicialidad penal y abstenerse de continuar procedimiento alguno, y por ello, considerar ahora a la ER como colaboradora en la comisión de una infracción es jurídicamente inviable, en tanto en cuanto la Ley General Tributaria habla de que la Administración se abstendrá de seguir *el procedimiento* mientras no haya sentencia, sin especificar *qué procedimiento*.

Entendemos que donde la Ley no distingue, no debe hacerlo el intérprete, y que por tanto, se deben paralizar todas las actuaciones, y que no en vano dice el precepto antes citado, en el tercer párrafo, que “las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes”.

Por otra parte, mientras el asunto esté siendo objeto de juicio penal, insistimos en que **todo está bajo el imperio de la prejudicialidad**, por el principio de preferencia de dicho orden sobre el resto, de modo que habrá que esperar al resultado del juicio penal. Si el juez determina que hay delito es porque se considera probado que se utilizaron facturas falsas, luego solo entonces, en hipótesis, se podría considerar que la ER colaboró con la EE en la confección de dichas facturas, porque solo entonces se consideraría probado que las facturas falsas existieron. Pero entonces el problema estará en que el juez ya le habrá castigado por ello.

Y en todo caso, si el juez del orden penal entendiese que no hay delito, solo entonces podría la Administración tributaria empezar un expediente sancionador. Pero en tanto en cuanto no ha terminado el procedimiento penal, la Administración, por imperativo legal, debe como dice la Ley “abstenerse de continuar el procedimiento administrativo”.

## 5. Vulneración del principio de que no se puede sancionar dos veces el mismo hecho

Adicionalmente a lo anteriormente dicho, debe defenderse que, por respeto al *non bis in idem*, no se puede sancionar dos veces un mismo hecho.

Aquí resulta que la empresa emisora de las facturas (EE) ya ha sido sancionada, pero como es insolvente y no puede pagar la sanción que se le impone por la emisión de facturas que se califican por la Inspección y sin esperar al veredicto del juez de “falsas”, por corresponderse, a su entender y sin que medie para llegar a tal conclusión un procedimiento garantista, con trabajos no realizados, la Administración pretende cobrarse esta sanción de la empresa receptora de la factura (ER), castigándola ahora no solo por haber usado las facturas falsas sino por haber colaborado con el que las hizo, como si fuesen dos acciones distintas. Para ello se vale del instituto de la responsabilidad, aduciendo que la receptora no es sancionada sino que solo viene a garantizar las sanciones de la emisora.

En efecto, precisamente gracias a la documentación que aporta la EE en el procedimiento inspector o penal, la Administración tributaria comprueba IVA y sociedades de la ER y también a ésta le impone sanciones por haber minorado sus cuotas impositivas gracias a dichas facturas, por considerarse que no se había acreditado la realidad de las operaciones. Las sanciones que se imponen a la ER son las que resultan de la aplicación de los artículos 191 y 195 de la LGT por dejar de ingresar en IVA y en IS el importe que hubiera correspondido de no haber utilizado estas facturas recibidas, en cuya cuantificación se tiene en cuenta como criterio de graduación “la utilización de medios fraudulentos”, en concreto, el empleo de las facturas falsas emitidas por la EE.

Sobre esta cuestión ya nos pronunciamos hace tiempo, y a dicho trabajo nos remitimos en todo lo que doctrinalmente y para evitar reiteraciones innecesarias aquí no volvemos a citar<sup>9</sup>. La cuestión que ahora se plantea y que no hemos abordado en estudios previos es que la Administración Tributaria inicia un expediente de derivación de responsabilidad solidaria a la ER, considerándola causante o colaborador activo (ex art. 42.1 a de la L.G.T) en la realización de la infracción tributaria cometida por la EE, consistente en emitir facturas falsas, pero precisamente en aquel periodo en que la ER no es sancionada por los artículos 191 y 195 de la LGT, porque el expediente se ha elevado a delito. Entendemos que ello se hace en la idea de que, de no haber facilitado datos como el NIF a la EE, ésta no habría podido emitir estas facturas, y por ello se declara a la ER colaboradora activa en la realización de la infracción de la EE.

El alcance de la responsabilidad se corresponde con la totalidad de la sanción impuesta a la EE precisamente por la emisión de las facturas falsas en las que la ER ha sido la receptora.

La Administración, para hacer esta derivación, no considera que con ello se vulnere el principio del *non bis in idem* ni el artículo 180.3 de la LGT 58/2003, que preceptúa que

“una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente”.

El nudo gordiano de este asunto está en que, en sede de la receptora, para la Administración hay dos acciones distintas: una, colaborar en la falsificación de facturas; y otra, dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, determinando improcedentemente la misma mediante el empleo de facturas falsas.

Sin embargo, en nuestra opinión, no existe más que una única conducta por parte de la ER, la de dejar de ingresar la deuda tributaria que le corresponde, utilizando para ello medios fraudulentos. Y ello tanto si la conducta se analiza como infracción administrativa como infracción penal.

Lo que ocurre aquí es que, mientras dejar de ingresar utilizando para ello facturas falsas está siendo objeto de análisis por el Juzgado de instrucción, la Administración quiere responsabilizar a la ER por, además, haber colaborado en la infracción de la EE consistente en emitir facturas falsas. Para la Administración tributaria que quiere derivar la responsabilidad hay dos acciones distintas (colaborar en la falsificación de facturas, y dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, determinando improcedentemente la misma usando facturas falsas). Sin embargo, entendemos que jurídicamente no existe más que una única conducta en la ER: dejar de ingresar la deuda tributaria, utilizando facturas falsas como gasto deducible en IS y como cuota soportada deducible en IVA.

Por tanto, sencillamente ha de negarse que existan siquiera dos acciones constitutivas de dos infracciones distintas: la primera acción se define como “dejar de ingresar valiéndose de facturas falsas”, y no es jurídicamente aceptable sostener que hay una segunda acción que gravita sobre la recepción de esas facturas, pues en la primera acción consistente en utilizarlas va de suyo la supuesta segunda acción,

9 Nuria PUEBLA AGRAMUNT y Juan GALIANO ESTEVAN: “La doble sanción al responsable en los casos de facturas falsas”, *Quincena Fiscal Aranzadi* num.18/2012 parte Estudio.

consistente en recibirlas, sin la cual la primera no puede materializarse, toda vez que una es medio para lograr la otra.

Por un lado, la utilización de facturas falsas ex art. 184.3b) LGT supone una circunstancia que determina la calificación de la infracción como muy grave (art. 191.4. L.G.T.), razón por la cual no puede ser sancionada como infracción independiente.

Y por otro lado, penalmente, entendemos que **en el orden penal no se puede analizar la conducta de quien utiliza facturas falsas para minorar su cuota fiscal sin tener en cuenta o sin analizar la acción realizada globalmente considerada**, pues en Derecho penal se analiza la acción como una globalidad.

En la hipótesis de que se considerara que existe otra infracción no puede ser sancionada como infracción independiente puesto que esa colaboración con la emisora de las facturas falsas ya ha sido tenido en cuenta como criterio de graduación de la infracción por la que ya ha sido sancionada por la Inspección y será tenida en cuenta desde luego como agravante de la conducta por la que ha sido denunciada por delito.

Y ahora viene el segundo paso en nuestra argumentación, y es que **en la hipótesis**, que solo planteamos a efectos dialécticos, **de que se considerara que existe otra infracción** (y no solo aquella por la que la ER ya fue sancionada por dejar de ingresar las cantidades que debía, valiéndose para ello de las facturas falsas), esta otra infracción **no puede ser sancionada como infracción independiente** por valerse de documentos falsos ni por colaborar con la emisora de dichas facturas falsas, **puesto que esa colaboración con la emisora de las facturas falsas ya ha sido tenido en cuenta como criterio de graduación de la infracción por la que ya ha sido sancionada por la Inspección y será tenida en cuenta desde luego como agravante de la conducta por la que ha sido denunciada por delito.**

Nuestra argumentación se ve corroborada además por el artículo 3 del RD 2063/2004, según el cual **ha de hacerse una "calificación unitaria de la infracción"**:

"1. Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave, de acuerdo con lo dispuesto en este capítulo y conforme al resultado de analizar globalmente la conducta realizada en relación con la infracción (...)".

Y también por el artículo 4.3 del mismo RD, que especifica que **no puede prescindirse en el análisis de una conducta del hecho de que una factura falsa haya podido ser el instrumento para cometer la infracción**:

"3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3.b de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que son facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados aquellos que reflejen operaciones inexistentes o magnitudes dinerarias o de otra naturaleza distintas de las reales y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción".

En el presente supuesto, la tramitación del expediente terminaría, de una de las dos siguientes maneras:

En un concurso medial, no cabe imponer dos sanciones, y por tanto, no es sostenible sancionar dos veces como si de dos acciones e infracciones independientes se tratara, ni aun por la vía de la derivación de responsabilidad.

- Determinando por parte del juez penal que no existe delito contra la Hacienda Pública y declarando por tanto el sobreseimiento de la causa, en cuyo caso se devolvería el expediente a la AEAT para su regularización en vía administrativa. En esta situación, si se produce dicha regularización, se impondrían sanciones agravadas por la utilización de medios fraudulentos, por lo que, si se declarara la responsabilidad ex art. 42.1ª) LGT, estaríamos en presencia clara de "bis in idem".

- Determinando por parte del juez penal la existencia de delito, se habrá ya considerado que se han utilizado facturas falsas. Por tanto, este elemento habrá sido ya considerado y castigado al ser el núcleo determinante en su caso del elemento subjetivo que pone de manifiesto la existencia de dolo, luego si ya hay castigo por este hecho al imponer las penas por dicho delito, la declaración de responsabilidad aludida no haría sino castigar nuevamente la misma conducta y por tanto estaríamos también en presencia de "bis in idem".

A continuación desarrollamos la razón específica de por qué consideramos imposible jurídicamente esta derivación cuando la cuantía defraudada por el receptor ha sido enviada a delito, y que responde a la necesidad de observar las reglas o técnicas correctoras penales del concurso medial.

## 6. No es jurídicamente viable que se sancionen dos conductas cuando existe concurso medial

Desde la perspectiva del Derecho penal, entendemos que no cabe duda de que, en su caso, estaríamos ante un concurso medial de delitos, ya que una infracción (utilización de facturas falsas) sería o habría sido medio para cometer la otra (dejar de ingresar la cuantía debida por medio de la utilización de dichas facturas falsas).

La doctrina del Tribunal Supremo en materia penal obliga a tramitar las falsedades instrumentales de los delitos fiscales como hechos integrados en el fraude tributario y por tanto, carecen de autonomía y sustantividad propias, considerándose hechos ilícitos meramente instrumentales al servicio de otro ilícito en cuya integración conceptual son parte indispensable y medio apto para la consumación de esta última.

De alguna manera esta es la doctrina ha sido utilizada por algunos Tribunales Superiores de Justicia para anular acuerdos de liquidación que soslayaban su aplicación. Así el TSJ de la Comunidad valenciana, en sentencia que es firme por no haberse estimado el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto frente a ella por la Abogacía del Estado, anula liquidación por un impuesto y ejercicio considerando que **el procedimiento debió haberse paralizado desde el momento en que la Inspección tributaria tuvo conocimiento de que se estaba tramitando un proceso penal sobre los mismos hechos**. La sentencia sostiene que la Inspección debería haber suspendido el procedimiento aun en el caso del impuesto en el que la cuantía defraudada no había superado el umbral del delito, y que no podía haber girado ni liquidación ni sanción, por el efecto de prejudicialidad penal, **dado que concurrían indicios de un delito continuado de falsedad en documento**

mercantil, habiéndose incoado una causa penal que incluía la investigación de estos posibles hechos falsarios de 2004<sup>10</sup>.

Entendemos que cuando el juez de lo penal analice la cuestión del posible delito fiscal de la empresa receptora de las facturas, considerará que las facturas emitidas tendrían carácter instrumental en relación con el fraude por el que está siendo enjuiciada dicha empresa. Estaríamos en presencia de falsedades instrumentales que la jurisprudencia del Tribunal Supremo considera integradas en el delito fiscal al que las facturas sirven (STS Sala Segunda de 15 de julio de 2008 RJA 4285, fundamento de Derecho cuarto).

**El Código penal impide que dos conductas en la que una es medio o instrumento para llevar a cabo la otra, sean ambas sancionadas como delitos independientes.** Esta tesis es la aplicada por los tribunales del orden penal, como vemos por ejemplo en

- **Juzgado de lo Penal N.º 4 de Sevilla, Sentencia de 18 diciembre 2012, rec. 180/2010:**

“El delito de falsedad documental no es un delito aislado sino que está en concurso con los delitos contra la Hacienda Pública por los que principalmente se procede (...)”

la falsedad solo es concebible en función de la ulterior defraudación a la Hacienda Pública e imprescindible para cometer ésta conforme al tipo de plan urdido por los acusados

10 Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) Sentencia num. 828/2013 de 11 junio: “Es determinante para decidir sobre el primero de los motivos de impugnación que la liquidación del IVA de 2004 no considerase probada la realidad de las entregas o servicios reflejados en las facturas presentadas por la parte recurrente en su pretensión de deducirse o compensarse cuotas del impuesto declaradas como soportadas. Más en concreto, la Inspección Tributaria ha proclamado la presunta falsedad de las facturas recibidas y el carácter ficticio de los gastos y cuotas del IVA soportado en ellas consignado (...). la Inspección Tributaria tendría que haber suspendido igualmente sus actuaciones respecto a la deuda por IVA de 2004 sin emitir una liquidación tributaria sobre ella; menos todavía debió haber dictado un acuerdo sancionador conectado a dicha deuda tributaria. Así es por el efecto de prejudicialidad penal y dado que concurrían indicios de un delito continuado de falsedad en documento mercantil -también- con respecto a múltiples facturas del ejercicio 2004, habiéndose incoado una causa penal que incluía la investigación de estos posibles hechos falsarios de 2004.

A esta impropia actuación de la Inspección Tributaria no debe servir de pretexto la defectuosa regulación de la prejudicialidad penal que nos ofrece la vigente Ley General Tributaria en su art. 180, apartado primero, precepto que proclama un así llamado principio de “no concurrencia de las sanciones tributarias” del cual hace derivar, como corolarios expresos, la regla de la precedencia o preferencia de jurisdicción penal y la regla de la cosa juzgada penal (vinculación de los hechos probados judicialmente), si bien que tan solo con relación a los delitos contra la Hacienda Pública (arts. 305 y ss. del Código Penal). En efecto, el principio non bis in idem y sus reglas derivadas se proyectan igualmente hacia toda clase de delitos, también hacia los de falsedad documental a que más arriba se aludió, como resulta del art. 25.1 CE en su interpretación servida por la STC 2/2003.

Nos preguntamos si este olvido no ha sido intencionado, visto que la vigente regulación de los delitos contra la Hacienda Pública está orientada a la recaudación, más que a otra cosa. Y es que el afán recaudatorio explica que los flagrantes y frecuentes delitos de falsedad cometidos con facturas simuladas o infladas (IVA, Impuesto sobre Sociedades) sin embargo no se denuncian por la Inspección Tributaria ante el Ministerio Fiscal o los Jueces de Instrucción hasta que la cuantía de la defraudación no alcanza para la imputación del delito fiscal (más de 120.000 euros). El pretexto que se ha esgrimido en alguna ocasión para no perseguir estos delitos de falsedad ha sido la restrictiva redacción del art. 120 LGT, precisamente.

Las necesidades recaudatorias explican por lo demás la solución introducida por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, en la regulación del delito de defraudación fiscal (art. 305 CP), la cual prevé que la exigencia de la deuda tributaria derivada de este delito “seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal. La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria” (párrafo 5). Pero este precepto no es aplicable al caso, dada su reciente promulgación y también porque sólo contempla el delito del art. 305 del Código Penal y no otros posibles delitos”.

(...)

la conexidad material en el caso que nos ocupa es obvia, puesto que el delito de falsedad de la factura forma parte de la realidad delictiva global proyectada por el autor y la consideración conjunta de ella resulta imprescindible para la comprensión, enjuiciamiento y sanción del comportamiento delictivo en su totalidad

(...)

Que debo condenar y condeno a Isidro y a Roque como autor responsable de cuatro delitos consumados contra la Hacienda Pública, de los previstos y penados en el artículo 305.1 del Código Penal en relación de concurso real entre sí y con un delito continuado de falsedad en documento mercantil de los previstos en el artículo 392 de dicho Código en relación a sus artículos 390.1, 2º y 3º y 74º.

- Audiencia Provincial de Madrid, Sección 29ª, Sentencia de 30 Septiembre 2013, rec. 164/2013

En esta sentencia se confirma la condena como autores de un delito continuado de falsedad en documento mercantil de los arts. 390.1.2º, en relación con el art. 392 del Código Penal, en relación de concurso ideal medial del art. 77 del código Penal con tres delitos contra la Hacienda Pública del art. 305.1 y b) del Código Penal correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido relativos a los mismos ejercicios fiscales.

En el caso citado, se había simulado la existencia de una serie de facturas, en cuanto documentos necesarios y adecuados, según la normativa fiscal, para justificar los gastos o deducciones en la cuota tributaria, que no se corresponden con la entrega de bienes o prestación de servicios. Según la sentencia recurrida, la falsedad se refiere a las facturas unidas como prueba documental a la causa y cuyo contenido fue tenido en cuenta a la hora de elaborar las declaraciones del Impuesto de Sociedades y del Impuesto del Valor Añadido de los ejercicios 2000, 2001 y 2002.

Esto es lo que, de alguna manera, para cuando la infracción no llega a delito, viene a decir el artículo 180.2 (ahora 180.3) de la LGT, cuando preceptúa que una misma acción que debe aplicarse como criterio de graduación de una infracción no puede ser sancionada como infracción independiente.

Y desde luego, los artículos 3 y 4.3 del RD 2063/2004, nos dicen que ha de analizarse globalmente la conducta realizada, y consideran que son facturas falsas aquellas que reflejen operaciones inexistentes y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción.

Además de que nuestra legislación lo prevé expresamente, no debemos desconocer los principios que son de aplicación. Si los principios inspiradores del Derecho penal aplican, aun con matices, en el ámbito del derecho sancionador, no puede sostenerse que el Derecho sancionador tributario pueda llegar a ser más gravoso o más duro que el propio derecho penal.

Y por tanto, si esta sería la solución en Derecho penal, no puede ser más gravosa en sede administrativa, en la que se debe considerar también aplicable la tesis que sostiene que, en un concurso medial, no cabe imponer dos sanciones, y por tanto, no es sostenible sancionar dos veces como si de dos acciones e infracciones independientes se tratara, ni aun por la vía de la derivación de responsabilidad.

Ya que hemos sostenido que derivar sanciones a un responsable es manifestación también del *ius puniendi*, deben aplicarse a esta derivación de responsabilidad los principios sancionadores y las técnicas del Derecho penal. Y por tanto, no se pueden exigir por la vía de la responsabilidad solidaria al receptor de las facturas supuestamente falsas, las sanciones impuestas al emisor de las mismas, puesto que existiendo una única acción consistente en utilizar dichas facturas, dicha acción ha de analizarse en sede penal como una única acción, lo que impide su castigo como conducta independiente, así como el subterfugio que la Administración quiere utilizar para llegar a este resultado: el de considerarlo garante de las sanciones del emisor.

## 7. Sentencias que avalan nuestra tesis

Para los ejercicios en que hay en la ER infracción tributaria grave, existe un precedente importante, si bien reconocemos que no tiene naturaleza de jurisprudencia, que es el pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Les Illes Balears, Sala de lo Contencioso-administrativo, en Sentencia de 29 de mayo de 2013, dictada en el recurso 260/2012, de la que fue ponente don Fernando Socías Fuster.

La Sala estima la demanda, en la que se pretendía la anulación de la declaración de responsabilidad solidaria con respecto a la sanción impuesta a determinada persona, argumentando que la exigencia de responsabilidad solidaria a la recurrente, la ER, por “colaboración” con la actuación infractora de la EE, supone imputarle una responsabilidad en la comisión de dicha infracción, lo que revela la existencia de una doble sanción por el mismo hecho. En concreto, se invoca que la entidad recurrente ya fue sancionada por la recepción y utilización de facturas sin soporte real con dos multas, aplicándose el criterio de agravación del art. 191.4º “por haber utilizado medios fraudulentos”, siendo este medio fraudulento la connivencia con la EE para que éste le emitiese facturas falsas para así conseguir una reducción de cuotas tributarias a pagar.

La Sentencia, tras aclarar que la responsabilidad solidaria del 42.1.a) de la LGT tiene naturaleza sancionadora, dedica su fundamento jurídico tercero a dilucidar si la empresa cometió dos hechos infractores (el del art. 191. 4º de la LGT/2003 por utilización de medios fraudulentos para dejar de ingresar deuda tributaria y, la colaboración en la emisión de facturas con datos falseados) o si en realidad la segunda acción forma parte de la primera, por lo que nos encontraríamos con supuesto en que una misma conducta se sanciona dos veces vulnerando el principio “non bis in idem”.

La Sala, considerando que, efectivamente,

“sancionada la empresa recurrente por dejar de ingresar la deuda tributaria (en IVA e IS), la infracción fue tipificada de muy grave precisamente por aplicación del apartado 4º del art. 191, esto es, por haber utilizado “medios fraudulentos”, siendo este medio fraudulento el previsto en el art. 184.3.b “b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción”;

y que

“en la medida en que para dicha utilización fue necesaria la activa colaboración con el emisor de la factura al que se facilitan los datos (NIF, nombre y domicilio de la receptora, conceptos,...), la conducta fraudulenta

sería única: dejar de ingresar deuda tributaria mediante la connivencia con un tercero para que le emita una factura con datos falseados, que luego se declarará como si fuera veraz, simulándose así la realización de unos trabajos o prestación de servicios nunca efectuados”;

Y por ello, estima la pretensión de la recurrente, recordando lo que indica el art. 180,2º LGT, es decir, que

“Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente”.

La Sala sale al paso de la tesis de las dos acciones sosteniendo, en el fundamento jurídico tercero, que:

“El argumento de que “no es lo mismo elaborar facturas falsas que utilizar facturas falsas para reducir la deuda tributaria” porque son dos conductas separadas y distintas, precisaría de que fuese posible que se cometiese una infracción sin la otra, pero en la actuación fraudulenta de la empresa recurrente se ha evidenciado que ello no ocurrió así. Para la utilización fue necesaria la connivencia en la elaboración, extremo afirmado por la Administración y reconocido por la empresa recurrente.

En la propia resolución de 25 de noviembre de 2008 que declara la responsabilidad solidaria ya se reconoce la necesaria vinculación entre la connivencia para elaboración de las facturas falsas y su utilización posterior. Concretamente se describe la “participación consciente e intencionada de Construcciones Andeme Mallorca SL en la comisión de la infracción de Oscar, expedición de facturas falsas” así como “la utilización de dicha infracción tributaria (la expedición de las facturas falsas) para la consecución de un provecho propio”. Es decir, se participa en la elaboración fraudulenta de las facturas para utilizarlas en provecho propio, lo evidencia que la conducta fraudulenta es única y no separable, no pudiendo por ello ser sancionadas como infracciones independientes. Es inconcebible que la empresa ahora recurrente solicitase la elaboración de facturas falsas si no era para luego utilizarlas, luego, la falsificación es el medio para la defraudación”.

Concluye la Sala trayendo a colación una sentencia que no podemos perder de vista:

“La Sala Segunda del Tribunal Supremo para supuesto idéntico en que por razón de la cuantía el fraude adquiera carácter de delito fiscal, mantiene con claridad la doctrina conforme a la cual ***las falsedades instrumentales derivadas de utilización de facturas falsas están integradas en el delito fiscal al que las facturas sirve*** (por todas, la STS Sala 2ª de 15 de julio de 2008). Tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo (Sala 3ª) reiteran que los principios del derecho penal son aplicables en los procedimientos sancionadores administrativos, y en particular en el procedimiento sancionador tributario”.

Lo anterior pone de manifiesto que la solución adoptada no puede ser distinta si estamos en sede de infracción administrativa o de infracción penal. La solución, en ambos casos, por tratarse siempre y en todo caso (salvo especificidades y matices) de derecho sancionador, debe pasar por la aplicación de las técnicas correctoras que en Derecho penal se utilizan, y en este caso, el instituto del concurso medial.



No puede desconocerse, por tanto, la Sentencia citada por el Tribunal Superior de Justicia de Baleares, la citada Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 15 Julio 2008, rec. 2545/2007, ponente don Carlos Granados Pérez, en cuyo Fundamento jurídico Cuarto podemos apreciar cuál es la tesis del Tribunal Supremo sobre esta materia:

“**CUARTO:** En el cuarto motivo del recurso, formalizado al amparo del número 1º del artículo 849 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se invoca infracción del artículo 349 del Código Penal de 1973, en relación con el artículo 310, d) del vigente Código Penal y en relación con el artículo 113 del Código Penal de 1973 y artículo 131 del vigente Código Penal.

Se alega en defensa del motivo que las pretendidas maniobras fraudulentas, mediante la utilización de facturas que llevan fecha de enero de 1994, que en la sentencia se tildan de inexactas, no constituirían delito contra la Hacienda Pública sino, en el peor de los casos, falsedades del artículo 310, d) del vigente Código Penal, que estarían prescritas por aplicación del artículo 113 del Código Penal de 1973 y artículo 131 del Código de 1995.

El cauce procesal en el que se residencia el motivo exige el más riguroso respeto al relato fáctico de la sentencia recurrida y en él se expresa, entre otros extremos, que ambos acusados acordaron presentar una declaración tributaria inexacta, correspondiente al Impuesto de Sociedades del ejercicio 1994, y a fin de reducir la base imponible, generada por la venta de una parcela, simularon la adquisición de servicios mediante facturas que no correspondían a servicios efectivamente prestados. Aparecen, pues, las facturas como medio instrumental, creadas exclusivamente para casi eludir el pago del Impuesto de Sociedades al reducir sensiblemente la base imponible.

La simulación de las facturas se integra en la conducta ilícita orientada exclusivamente a eludir el pago del Impuesto de Sociedades, delito fiscal que es el que exclusivamente debe tenerse en cuenta a los efectos de la prescripción invocada.

El motivo no puede prosperar”.

En parecidos términos se expresa la Audiencia Nacional, Sala de lo Penal, Sección 4ª, en Sentencia de 26 Noviembre 2008, rec. 13/2004, ponente don Carlos Ollero Butler:

“Los anteriores delitos del Art. 305.3º del C.P. fueron cometidos en concurso con sendos delitos de falsedad continuada en documento oficial y mercantil de los artículos 390.2 y 3 y 392 del C.P., carácter ese que tienen los numerosos albaranes y certificados de recepción falsos que fueron utilizados para

Para nuestros Tribunales, simular facturas para defraudar con ello en el Impuesto sobre Sociedades constituye una única conducta y simular la factura no es una conducta distinta que la de utilizarla para eludir el pago del Impuesto; y que solo puede existir un delito, que es el delito fiscal por dejar de ingresar,

simular los movimientos internos ficticios, así como los libros de almacén y de producción que fueron manipulados para simular la salida y entrada, ficticia también, de la mercancía

(...)

Los delitos de falsedad cometidos por particular en documentos públicos, oficiales o mercantiles con la finalidad de cometer otros delitos, por ejemplo un delito de estafa, un delito contra la Hacienda Pública, la Seguridad Social o los derechos de los trabajadores, son casos de concurso medial, al ser distinto el bien jurídicamente protegido por cada uno de los delitos en relación

(...)

El llamado por la doctrina y la Jurisprudencia “concurso ideal”, regulado en el Art. 77 C.P., en oposición al denominado “concurso real” de los Art. 73, 75 y 76, diseña dos hipótesis o modalidades. La “pluriofensiva”, cuando un solo hecho constituya dos o más lesiones, y la “medial”, instrumental o teleológica, la cual se da cuando un delito sea medio necesario para cometer otro (STS 21-V-90); el supuesto paradigmático de la modalidad “medial” lo constituye la falsedad en documento mercantil para realizar una estafa o, precisamente, un delito contra el Fisco, si bien “evidentemente no basta tal relación de medio a fin en el propósito del sujeto activo, pues la Ley exige que sea necesaria, esto es, que no obedezca a una mera conveniencia o mayor facilidad para cometer el delito, sino que haya una conexión instrumental de carácter objetivo, situada más allá del mero pensamiento o deseo del autor de los hechos para entrar en el ámbito de lo imprescindible según la forma en que realmente ocurrieron” (STS. 7-VI-79, 7-II-80 o 7-VII-92, entre otras muchas). Tanto de las declaraciones de los acusados como de la testifical y la pericial practicadas en el acto plenario, se patentiza ese carácter de imprescindibilidad de las falsedades perpetradas respecto de la comisión de los delitos contra el Fisco de estos autos; ello es así porque para la consecución de la indicada finalidad defraudatoria se presentaba como insoslayable crear una apariencia documental de veracidad, afín de que los organismos públicos oficiales sucumbiesen a la falacia y diesen por bueno lo que, en realidad, no era cierto. Esta es la “conexión de necesidad de carácter objetivo” a la que también se refiere la Jurisprudencia al concretar la exigencia de que “al aplicar el juicio hipotético resulte que el segundo delito no se hubiese producido de no haber realizado previamente el o los que le hubiesen precedido, pues el precepto atiende a la unidad del hecho en el aspecto ontológico del ser y su causalidad efectiva y no en el orden teleológico individual” (STS.9-II-90, 14-11-98, 2-III-98 y 3-II-2003).<sup>11</sup>

Nuestros juzgados y tribunales del orden penal juzgan reiteradamente estas conductas de forma global, aplicando la técnica del concurso medial y dilucidando las responsabilidades de todos los acusados en un único proceso<sup>11</sup>.

---

11 La Audiencia Provincial de Pontevedra, Sección 5ª, Sentencia 171/2014 de 9 Abril 2014, Rec. 221/2014 aprecia falsedad en documento mercantil y un delito contra la Hacienda Pública como una acción concertada de los acusados; El Juzgado de lo Penal Nº. 3 de Orihuela, Sentencia 182/2014 de 23 Julio 2014, Rec. 87/2013 habla de la autoría por cooperación necesaria en el delito fiscal del *extraneus*, esto es, del que no es sujeto pasivo del delito, que se concierta con este para la emisión de las facturas falsas. El Juzgado de lo Penal Nº. 4 de Sevilla, Sentencia de 18 Dic. 2012, rec. 180/2010 dice que en el caso de una de las acusadas, ésta no participa en la ejecución de las facturas falsas, lo que la hubiera constituido en cooperadora necesaria e imprescindible ya que la falsificación de las facturas es el delito instrumental a través del que se opera el fraude delictual a la Hacienda Pública y sin el mismo estos cuatro delitos contra la hacienda no hubieran podido cometerse.

Tan es así, que **mientras que para el derecho sancionador tributario solo existe el autor y dentro de esta figura el autor directo o material** (ya que no se prevén otras formas de participación o colaboración en la comisión del ilícito<sup>12</sup>), **el Tribunal Supremo entiende que no es posible que el delito fiscal de quien defrauda utilizando para ello facturas falsas pueda ser cometido exclusivamente por el obligado tributario** (véase Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 494/2014 de 18 Junio 2014, Rec. 54/2014, ponente: Marchena Gómez, Manuel):

“Este criterio, además, es el que se desprende de anteriores precedentes de esta misma Sala que han calificado esa relación entre ambas infracciones como la que es propia del concurso medial (cfr. SSTs 606/2010, 25 de junio y 423/2010, 21 de abril).

(...) De acuerdo con esta idea, quien crea y suministra facturas falsas para su fraudulenta desgravación, participa en el delito cometido por el obligado tributario

(...)

No existe, por tanto, el error en el juicio de subsunción. La responsabilidad por el delito contra la Hacienda Pública acogido en el art. 305.1 del CP, fluye de su contribución a la generación de facturas falsas que permitieron a Talleres Guerra S.L defraudar en sus liquidaciones de IVA.”

Queda claro, pues, de la lectura de estas Sentencias, que para nuestros Tribunales, **simular facturas para defraudar con ello en el Impuesto sobre Sociedades constituye una única conducta** y que **simular la factura no es una conducta distinta que la de utilizarla para eludir el pago del Impuesto**; y que **solo puede existir un delito, que es el delito fiscal por dejar de ingresar**, para cometer el cual puede haber colaborado un emisor de facturas falsas.

También conviene recordar que en derecho penal, el concurso medial se regula en el artículo 77 del Código Penal, que previene la aplicación en su mitad superior de la pena más grave, y que impide, en la generalidad de los supuestos, la imposición de dos penas distintas, aparte de que desde luego, y esto es lo que nos interesa destacar hoy especialmente, en un procedimiento penal en el que se aprecie concurso medial no es posible analizar las dos conductas en procedimientos separados, sino que las acciones han de ser examinadas de forma unitaria y siempre las falsedades documentales como hechos que se integran en el delito fiscal.

De todo lo anterior se deduce que, pretender ahora derivar responsabilidad por haber colaborado con el emisor de aquellas facturas, para hacer al receptor de las mismas responsable de las sanciones impuestas al emisor de aquéllas, iría absolutamente en contra de lo sostenido por las Salas de lo penal de nuestros tribunales y especialmente del Tribunal Supremo. Tanto si esto se hace por los ejercicios en que la cuestión está siendo objeto de juicio penal, como por los ejercicios en que se consideran infracciones tributarias graves consistentes en dejar de ingresar.

12 Francisco José NAVARRO SANCHÍS en *La deuda fiscal*, op. cit. denuncia la **ausencia de una regulación integral de la autoría en la LGT** y cómo los preceptos de la LGT referidos a los sujetos infractores, en los que no se prevén otras formas de participación en la comisión del ilícito y no se contiene una teoría acabada de la personalidad de la pena ni una regulación extensiva sobre la autoría, ponen de relieve el alejamiento del derecho sancionador tributario respecto de su referente o patrón pena (pp. 135 y 136).

## 8. Sentencias que avalarían la tesis de La Administración

Para ser rigurosos y hacer honor a la verdad, no podemos dejar de señalar que la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 29 de mayo de 2013 no es firme, en tanto en cuanto ha sido recurrida ante el Tribunal Supremo en recurso de casación para unificación de doctrina, toda vez que existen pronunciamientos de otros tribunales Superiores de Justicia que son contradictorios con el parecer expresado por el Tribunal balear.

A continuación, citamos sentencias que conocemos que han avalado la tesis de la Administración, y por tanto, han confirmado que se puede derivar responsabilidad al receptor de las facturas por las sanciones no pagadas por el emisor, aun en el caso de que el sujeto receptor ya haya sido sancionado administrativamente por utilizar facturas falsas.

También ha de decirse que, todas ellas, son sentencias en que se ha derivado responsabilidad solidaria al receptor de las facturas por las sanciones no pagadas por el emisor, considerándolas compatibles con las sanciones tributarias a la ER por dejar de ingresar, pero que no contemplan, ninguna, el caso de que la ER esté siendo, simultáneamente, objeto de juicio por delito fiscal.

- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 24 Junio 2011, rec. 168/2010; ponente: Varona Gutiérrez, Valentín Jesús;
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 15 Julio 2011, rec. 247/2010; Ponente: Blanco Domínguez, Luis Miguel;
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 30 Septiembre 2011, rec. 246/2010, ponente: Varona Gutiérrez, Valentín Jesús;
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 28 Septiembre 2012, rec. 539/2010, ponente: García Vicario, María Concepción;
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 18 Octubre 2013, rec. 382/2012, ponente: Varona Gutiérrez, Valentín Jesús;
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 4 Noviembre 2013, rec. 396/2012, ponente: Lucas Lucas, María de la Encarnación;
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 20 Diciembre 2013, rec. 397/2012, Ponente: García Vicario, María Concepción

En ellas se viene a afirmar que no es lo mismo colaborar en la falsificación de facturas, que dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, determinando improcedentemente la misma mediante el empleo de facturas falsas; que realmente se trata de dos conductas distintas de las que se puede derivar distintas

responsabilidades: en el primer caso una responsabilidad solidaria con el falsificador de las facturas y en el segundo una responsabilidad personal y directa por las cantidades dejadas de ingresar<sup>13</sup>.

Las sentencias concluyen siempre que estamos ante dos títulos de imputación distintos que tienen su origen en dos conductas distintas y que por tanto no puede prosperar la tesis del non bis in idem.

- Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 5 Junio 2013, rec. 15478/2012, ponente: Fernández Leiceaga, Fernando;

En la que se sostiene que:

*“Non é o mesmo elaborar facturas falsas que utilizar facturas falsas para reducir a débeda tributaria, logo non se pode falar de duplicidade polos mesmos feitos. Por iso non é o mesmo a sanción imposta por deixar de ingresar parte da débeda tributaria que a declaración de responsabilidade solidaria respecto das débedas tributarias do que expide facturas falsas por colaborar activamente na confección das facturas falsas”.*

- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 14 Octubre 2013, rec. 281/2012, ponente: López-Muñiz Goñi, José Luis, en la que leemos:

“La intervención de don Balbino en la emisión de la factura falsa que da lugar a la sanción y responsabilidad solidaria que nos ocupa, se encuentra en una posición de colaborador necesario, sin la que no se hubiese podido llevar a cabo ni la labor de mediación ni la emisión de la factura, por servicios que no fueron prestados por la entidad Gestión Ambas S.L.

- Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 29 Ene. 2014, rec. 15585/2012, ponente: Rivera Frade, María Dolores
- Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia 198/2014 de 9 Abril 2014, Rec. 15269/2013, ponente: Gómez y Díaz-Castroverde, José María, en la que se sostiene:

13 La Sala entiende que lo que se imputa a la recurrente, que es siempre la empresa a la que se deriva responsabilidad, es por un lado la contabilización de facturas falsas (que es de lo que responde directamente en las actas que se han incoado al efecto por sus declaraciones del IVA y Sociedades), y por otro, el acudir a la empresa que emite facturas falsas y facilitarle datos con los que emitir esas facturas falsas, que es lo que es objeto de análisis por las sentencias citadas, en todos los casos. Para la Sala, es evidente que “se trata de una actuación voluntaria e intencional de la que se deriva la culpabilidad necesariamente. Basta en este caso constatar el comportamiento, que queda acreditado de facilitar datos que se incluyen en la factura, para que quede acreditada la culpabilidad, que se refuerza con el uso posterior de la factura falsa para reducir la deuda tributaria, con lo que se cierra el ciclo de un proceso de defraudación. Partiendo de tales consideraciones, resulta que ante la alegación de vulneración del principio de no concurrencia de sanciones que resulta del art. 180.2 de la LGT, conforme al cual: 2. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente. Hay que recordar que el punto 3º del mismo artículo dispone que: 3. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas. En el presente caso, no es lo mismo colaborar en la falsificación de facturas, que dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, determinando improcedentemente la misma mediante el empleo de facturas falsas. Se trata de dos conductas distintas, de las que se puede derivar distintas responsabilidades, en el primer caso, una responsabilidad solidaria con el falsificador de la factura, y en el segundo, una responsabilidad personal y directa por las cantidades dejadas de ingresar”.

“Parece claro que la elaboración de una factura requiere la colaboración explícita de su destinatario, no solo porque suministre datos de relevancia tributaria -NIF, razón social, como se dijo- sino porque también incorpora una expresa aceptación de los restantes particulares contenidos en aquella, de suerte que el destinatario, acepta aquella descripción, tanto en relación con el lugar a que el contenido de la factura se refiere, como en cuanto a unidades de obra, materiales si es el caso y cualesquiera otros elementos que en ella se describen. Y también el conocimiento, como expresión de la mínima diligencia exigible, de las circunstancias concurrentes con quien se contrata, siendo tal conducta negligente trasmutada en dolosa cuando, a partir de ella resulta que alguno de aquellos particulares no se corresponde con la realidad y por ello la factura se encuentra total o parcialmente falseada, no obstante lo cual se acepta”.

- Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 16 Julio 2013, rec. 13/2012, ponente: Vázquez García, José Angel;

En todo caso, insistimos, todas estas sentencias analizan casos en los que la colisión se produce con una previa sanción administrativa. El caso de que el expediente haya sido enviado a delito y esté pendiente la decisión del juez penal sobre el delito de defraudación en sede de la ER es cualitativamente diferente, puesto que aún, ni siquiera se ha sancionado al sujeto receptor de la factura. En este caso creemos que, dado que está en cuestión su responsabilidad en un procedimiento penal, la solución es la contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2008, y que en todo caso, como para el juez penal debe resolverse como un concurso medial de delitos, no será posible derivar las sanciones del emisor porque la conducta del receptor ya habrá sido enjuiciada, en su globalidad, en sede penal, sin que se le pueda ahora hacer responsable de la sanción de quien colaboró con él de forma instrumental confeccionando facturas falsas.

