

Non bis in idem* y derivación de la responsabilidad por expedición de facturas falsas al sancionado por su utilización

Análisis de la **STS de 17 de septiembre de 2020, rec. núm. 325/2019**

Carlos Palao Taboada

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
Consejero de Montero Aramburu*

Extracto

La Sala sentenciadora se dividió por la mitad acerca de la solución de la cuestión implícita en el título de este comentario: mientras que la mayoría consideró no aplicable el principio *non bis in idem*, el voto particular señaló algunas especialidades del caso que cuestionan esta solución. La sentencia pone de manifiesto las relaciones que existen entre dicho principio y la teoría penal de los concursos, así como los problemas que plantea la responsabilidad tributaria de naturaleza sancionadora.

* Este trabajo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.

Nota: Agradezco a los profesores D. Pedro M. Herrera Molina y D. Carlos J. Suárez González que hayan tenido la amabilidad de leer un borrador de este trabajo y hacerme sus comentarios. Naturalmente soy el único responsable del texto definitivo.

1. Supuesto de hecho

La Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Valencia impuso una sanción a la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES, S.L.U. por la comisión de una infracción del artículo 201, apartados 1 y 3, de la Ley General Tributaria (LGT) por la expedición de facturas falsas por servicios no prestados realmente. Por otra parte, la sociedad MERCURY HOUSE, S.L. fue sancionada por la comisión de las infracciones de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, por acreditar improcedentemente partidas a deducir en la cuota del impuesto sobre el valor añadido (IVA), ejercicio 2008, y solicitar las correspondientes devoluciones, utilizando para ello facturas falsas, entre las cuales se encontraban las emitidas por PÓRTICO PROMOCIONES. En 2011 la Dependencia Regional de Recaudación declaró a MERCURY HOUSE responsable solidaria de la sanción impuesta a PÓRTICO PROMOCIONES por ser causante o colaboradora en la infracción cometida por esta, de acuerdo con el artículo 42.1 a) de la LGT. El fundamento de la derivación de la responsabilidad consistió «en el hecho de que ambas entidades forman parte de un mismo conglomerado empresarial que tiene por finalidad la promoción, construcción y venta de viviendas en el término municipal de Catral (Alicante)».

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana confirmó el acuerdo de declaración de responsabilidad de MERCURY HOUSE y el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) desestimó el recurso de alzada contra esta resolución.

La Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional (AN), mediante Sentencia de 5 de noviembre de 2018 (rec. núm. 267/2017 –NFJ079137–), estimó el recurso contra la resolución del TEAC. La Sala aceptó la vulneración del principio *non bis in idem* alegada por la sociedad recurrente, basándose exclusivamente en una supuesta identidad

entre el asunto enjuiciado y el resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 6 de julio de 2015 (rec. núm. 3418/2013 –NFJ059217–). Tal identidad, sin embargo, no existía, pues en este último supuesto la infracción por la que había sido sancionado el obligado tributario era la del artículo 191 de la LGT (dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación). Este precepto utiliza la circunstancia de que «se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados» como criterio de calificación de la infracción, y por ello era directamente aplicable el actual artículo 180.1 de la LGT¹, que dispone lo siguiente: «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». Esta norma se refiere a un aspecto del principio *non bis in idem* pero no es el principal ni agota, como es obvio, su contenido. Por ello, una vez constatado que los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, que son los que entran en consideración en el presente caso, no se refieren a la utilización de facturas falsas como criterio de graduación o circunstancia de calificación de las respectivas infracciones, la tesis de la citada SAN de 5 de noviembre de 2018 resulta inaplicable al presente caso. El artículo 180.1 de la LGT pasa a ocupar un lugar marginal en la argumentación en el recurso de casación, aunque el Auto de admisión de 9 de mayo de 2019 (rec. núm. 325/2019 –NFJ079136–) lo sigue mencionando sin ninguna justificación. Según este Auto, las cuestiones que presentan interés casacional se formulan en los siguientes términos:

Determinar si cuando un contribuyente es sancionado por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículos 194.1 y 195.1 LGT), puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) LGT, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación agravada por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (apartados 1 y 3 del artículo 201 LGT), cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica, precisamente, el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo de los contribuyentes citados, cuya responsabilidad solidaria se deriva.

Particularmente, si esa doble represión es vulneradora del principio de no concurrencia de sanciones tributarias, proclamado en el artículo 180.2 (en la redacción vigente *ratione temporis*, hoy contenida en el artículo 180.1) LGT y si el principio *ne bis in idem* según ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional y por este Tribunal Supremo, consiente tal duplicidad.

¹ En la redacción del artículo 180 de la LGT aplicable a los hechos del caso, este apartado llevaba el número 2. Pasó a ser el 3 al introducirse un nuevo apartado 2 en dicho artículo por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, y luego el 1 en virtud de los cambios introducidos en el citado artículo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

La sentencia objeto del presente comentario es la primera de cinco sentencias de igual fecha, relativas a casos idénticos de la misma entidad (MERCURY HOUSE), en los que únicamente varía la entidad del grupo emisora de las facturas. Las otras cuatro, que se remiten a la ahora analizada, llevan los números de recurso 7714/2018, 162/2019, 193/2019 y 665/2019.

2. Doctrina del tribunal

La STS de 17 de septiembre de 2020 (rec. núm. 325/2019 –NFJ079134–) lleva un extenso voto particular encabezado por el magistrado D. Francisco José Navarro Sanchís, al que se adhirieron otros dos magistrados. El primer firmante del voto particular había sido designado ponente de la sentencia pero renunció al quedar su criterio en minoría, siendo sustituido por D. Ángel Aguallo Avilés. La Sala quedó, por tanto, dividida en dos mitades hasta donde lo permitía el número impar de sus componentes, lo cual es prueba de la dificultad del caso enjuiciado. Es pues necesario examinar separadamente la doctrina de la mayoría reflejada en la sentencia y la de la minoría expuesta en el voto particular.

2.1. Doctrina de la sentencia

Comienza la sentencia con el examen de la doctrina del Tribunal Constitucional (TC) sobre el principio *non bis in idem*, para lo cual se apoya principalmente en una reciente sentencia de amparo, la STC 1/2020, de 14 de enero (NCJ064551). Esta referencia orienta decisivamente el planteamiento de la cuestión por la sentencia, que se basa en la conexión entre dicho principio y la teoría de los concursos en Derecho penal. Esta conexión era inevitable en el asunto objeto de la sentencia del TC, en el que el recurso se dirigía contra una sentencia de la Sala de lo Penal del TS que resolvió varios recursos de casación contra una sentencia de la Audiencia Provincial (AP) de Madrid. En esta sentencia el TS, entre otras muchas cuestiones, apreció la existencia de un concurso ideal entre los delitos de impedir el derecho de reunión y de desórdenes públicos y, por tanto, condenó por ambos, aunque naturalmente con la suavización de las penas derivada de la aplicación del artículo 77 del Código Penal (CP). Por el contrario, la AP había estimado que no era posible condenar por el primero de ellos, por aplicación del *non bis in idem*, al quedar absorbida la totalidad de sus elementos constitutivos por el segundo de dichos delitos; es decir, había apreciado la existencia de un concurso de normas.

El TC (FJ 8, b) de la citada sentencia) examina esta cuestión desde la perspectiva del principio de legalidad penal del artículo 25.1 de la Constitución (CE), en el que, según su doctrina consolidada (y discutida por la doctrina), se funda el principio *non bis in idem*. La existencia de una vulneración de este principio se liga, pues, al tipo de concurso existente en el caso, si concurso de normas o de delitos, y el TC formula su doctrina en los párrafos

transcritos en el FD 2.º de la STS de 17 de septiembre de 2020 que estamos analizando. El TC observa que la sentencia del TS impugnada en el recurso de amparo llegó a la conclusión, irreprochable desde la perspectiva constitucional, de que en el caso enjuiciado existía un concurso ideal de delitos, dado que «la acción delictiva se proyecta sobre dos bienes jurídicos distintos». En vista de ello, el TC afirma que la aplicación de ambos tipos delictivos se justifica desde una perspectiva constitucional –es decir, la aplicación del principio *non bis in idem*– «en que cada uno de ellos responde a un distinto fundamento, pues son diversos los intereses que cada precepto aspira a proteger». No concurre, pues, «la triple identidad que presupone la infracción del principio *non bis in idem*», según una vieja doctrina que reitera el TC; o sea, la identidad de sujeto, hecho y fundamento.

La sentencia ahora comentada recuerda seguidamente la definición de los distintos tipos de concurso que se distinguen en Derecho penal, apoyándose en citas de jurisprudencia penal. En el *concurso de normas* uno o varios hechos pueden caber en distintos preceptos penales pero únicamente puede aplicarse uno de ellos (por eso a veces se califica a este concurso de «aparente») ya que lo contrario vulneraría el *non bis in idem*. El tipo aplicable es el que capta todo el injusto o la antijuridicidad de los hechos. En el concurso de normas (también llamado concurso de leyes) existe, por tanto, un solo delito. Por el contrario, en el concurso de delitos existen varios delitos: en el *concurso ideal* un mismo hecho realiza distintos delitos; en el *concurso real* existen diversos hechos cada uno de los cuales constituye una infracción. Por último, se denomina *concurso medial* al supuesto en que un delito es medio necesario para cometer otro.

Argumenta después la sentencia (FD 3.º) que los conceptos de «concurso aparente de normas» y «concurso de delitos» son aplicables al Derecho administrativo sancionador, sin que ello esté excluido por la reserva relativa a los «matices» con los que, según el TC, los principios del Derecho penal se aplican a esta rama del Derecho. En consecuencia, para determinar si la aplicación concurrente de distintos tipos infractores –en el presente caso la derivación de la responsabilidad y las infracciones por las que fue sancionado previamente el responsable– es contraria a la vertiente material del *non bis in idem* es necesario dilucidar si nos encontramos ante un concurso aparente de normas entre los tipos infractores de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT y del artículo 201.3 de la LGT –obsérvese que el TS equipara la derivación de la responsabilidad derivada de la infracción de este último precepto a la infracción de este mismo–, en cuyo caso la sanción por la infracción de los dos primeros artículos agotaría todo el desvalor de los hechos realizados, o ante un concurso de delitos, que pertenecería a la especie de «concurso ideal medial»² de infracciones. En el primer caso, la aplicación de la sanción consistente en la derivación de la responsabilidad solidaria en la sanción supondría una vulneración del mencionado principio, mientras que esto no sucedería en el segundo supuesto.

² La sentencia califica el concurso medial de ideal, aunque la doctrina penalista mayoritaria considera que es una especie de concurso real.

Para afirmar que en el supuesto considerado existe un concurso de normas y, en consecuencia, que se ha producido una violación del principio *non bis in idem*, es necesario, afirma la sentencia, que se cumplan los siguientes postulados: a) Que las infracciones establecidas en los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, de una parte, y en el artículo 201.3 de la LGT, de otra, se proyectan sobre un mismo bien jurídico; b) Que «ninguna parte injusta del hecho» tipificado y sancionado en el artículo 201.3 de la LGT queda sin respuesta sancionadora castigando exclusivamente al obligado tributario por la comisión de las infracciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT; y c) Que cuando la expedición –o la participación en la expedición [de nuevo se equiparan]– de facturas con datos falsos o falseados se erige en instrumento o medio para cometer las infracciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT estos últimos tipos infractores absorben o consumen íntegramente el ilícito de falsedad documental tipificado en el artículo 201.3 de la LGT. Según la sentencia ninguna de estas afirmaciones puede compartirse y a demostrarlo dedica los siguientes Fundamentos de Derecho:

- Los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT protegen directamente el interés de la Hacienda Pública, mientras que el artículo 201.3 de la LGT está destinado a proteger la fe y la seguridad del tráfico jurídico (FD 5.º).
- El tipo infractor del artículo 194.1 de la LGT puede llevarse a cabo mediante la mera omisión de datos relevantes y la infracción del artículo 195.1 de la LGT puede efectuarse «determinando», no «acreditando», en consecuencia sin soporte documental alguno que justifique improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras. En ninguno de estos dos preceptos se sanciona el desvalor adicional que conlleva la connivencia con un tercero para expedir un documento con datos falsos o falseados (art. 201.3 LGT). Esta conducta no queda consumida en el tipo de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT; de lo contrario estos preceptos estarían «sancionando por igual conductas desigualmente reprobables, pues es obvio que no es lo mismo omitir datos en una autoliquidación –comportamiento que puede tener lugar por un mero olvido sancionable– que incluir datos falsos que puedan acreditarse mediante facturas falsas en cuya elaboración ha participado previa e intencionadamente el sujeto infractor» (FD 6.º).
- La realización dolosa de los tipos de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, apreciada por la Administración tributaria en la falsedad documental empleada para cometerlos, no impide sancionar –o, en su caso, derivar responsabilidad ex art. 42.1 a) de la LGT– por la infracción del artículo 201.3 de la LGT. Esta es la rúbrica del FD 7.º. Parece que lo que quiere sostener aquí la sentencia es que el hecho de que el dolo en la comisión de las primeras infracciones se haya deducido por la Administración de la preparación de estas acciones mediante la colaboración en la expedición de las facturas falsas no impide que esta sea sancionada separadamente.
- El epígrafe del FD 8.º dice así: Entre los artículos 194.1/195.1 LGT y 201.3 de la LGT existe un concurso ideal medial de infracciones (y no un concurso aparente de normas). En realidad, esta afirmación más que una demostración es una con-

clusión. La sentencia aduce en su apoyo jurisprudencia de la Sala Segunda que califica de ese modo la relación existente entre las falsedades documentales y el delito fiscal³. Argumenta también *a sensu contrario* a partir del apartado 4 del artículo 305 del CP, que extiende los efectos de la regularización a las infracciones instrumentales, en el sentido de que en ausencia de esta previsión legislativa tales infracciones serían autónomamente castigadas.

Una vez establecido que en el caso examinado se produce un concurso de infracciones, su tratamiento es el siguiente (FD 9.º): «A diferencia de lo que sucede en el Código Penal (arts. 77 –reforma de 2015– y 73 CP), en la LGT no existe una regla sancionadora que, con carácter general, dé respuesta a todos los casos de concurso ideal –en sentido propio o medial– de infracciones (y es evidente que la regla penológica propia prevista en el Código Penal es insusceptible de traslación tal cual a nuestro sistema sancionador tributario)». Es interesante recordar que para el concurso medial de delitos, que es la calificación que la sentencia considera aplicable en el presente caso, el artículo 77.3 del CP dispone el siguiente tratamiento: «se impondrá una pena superior a la que habría correspondido, en el caso concreto, por la infracción más grave, y que no podrá exceder de la suma de las penas concretas que hubieran sido impuestas separadamente por cada uno de los delitos. Dentro de estos límites, el juez o tribunal individualizará la pena conforme a los criterios expresados en el artículo 66. En todo caso, la pena impuesta no podrá exceder del límite de duración previsto en el artículo anterior».

La sentencia sostiene que a falta de una regla especial en la LGT sobre este tipo de concurso será aplicable la regla general del artículo 180.2, párrafo 1.º, según la cual la «realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas». En consecuencia, añade, «será factible –ni la vertiente material del principio non bis in idem ni la LGT lo impiden– derivar responsabilidad solidaria por la participación en la comisión de la infracción del art. 201.3 LGT a un sujeto que ha sido sancionado por la comisión de las infracciones de los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT».

Tras la conclusión sobre la cuestión central planteada por el recurso, la sentencia hace referencia a dos cuestiones complementarias:

- La primera es que la acumulación de sanciones no resulta prohibida por el denominado «principio de inherencia» previsto en el actual artículo 180.1 de la LGT ni por el artículo 17.3 del Reglamento general del régimen sancionador tributario (RGRST) (FD 10.º). Afirma la sentencia que «en este precepto de la LGT no se recogen íntegramente las exigencias que dimanarían de la vertiente material del *non bis in idem*

³ La sentencia cita los tipos de documento que enumera el artículo 392 del CP, a saber, público, oficial o mercantil y apostilla que las facturas pertenecen a la última categoría. Pero la distinción penalmente relevante es la que media entre documentos públicos y privados. Las facturas son indudablemente documentos privados.

sino, exclusivamente, uno de los mandatos que se infieren de este principio: el que la doctrina penalista denomina principio de inherencia, que veda que una acción u omisión que opera como criterio de calificación de una infracción o de graduación de una sanción pueda ser sancionada, asimismo, como infracción independiente». No advertir que en el presente caso no es aplicable el artículo 180.1 de la LGT, a diferencia del enjuiciado por la STS de 6 de julio de 2015 que toma por modelo, fue el error cometido por la SAN objeto de la sentencia comentada.

Por su parte, el artículo 17.3 del RGRST declara incompatible la responsabilidad por la infracción del artículo 201 de la LGT en relación con el incumplimiento de la obligación de conservar facturas, justificantes o documentos con las sanciones previstas en los artículos 191 a 197 de la LGT, de lo cual deduce la sentencia a *sensu contrario* que tal incompatibilidad no existe cuando la infracción del artículo 201 se impone por la expedición de facturas falsas.

- La segunda cuestión es la afirmación de que «[l]a derivación de responsabilidad solidaria ex art. 42.1.a) LGT, no solo respeta las garantías materiales que de conformidad con el art. 25.1 CE disciplinan el ejercicio del *ius puniendi* por la Administración tributaria, sino también las garantías procedimentales establecidas en el art. 24.2 CE» (FD 11.º). La mención del principio de legalidad penal del artículo 25.1 de la CE alude en primer lugar, como es obvio, al *non bis in idem*, que es el tema central de la sentencia, pero esta se refiere también al principio de personalidad de la pena o sanción, que el TC considera que tiene su fundamento en el mismo precepto constitucional. Por lo que respecta a las garantías procedimentales, afirma la sentencia que «en la derivación de responsabilidad solidaria prevista en el art. 42.1.a) LGT no se vulnera la exigencia de procedimiento (incluida la necesidad de audiencia previa), habida cuenta de que el procedimiento descrito en el art. 174 LGT (y desarrollado en el art. 196 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para el procedimiento inspector) reúne los requisitos que *ex Constitutione* resultan necesarios para la imposición de sanciones». Y añade que «de acuerdo con el máximo intérprete de nuestra Constitución, las principales –que no las únicas– garantías procedimentales del art. 24.2 CE que, inequívocamente, resultan aplicables al procedimiento administrativo sancionador para que no se aprecie la imposición de plano de una sanción son la presunción de inocencia, el derecho a un proceso con todas las garantías, el derecho a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados, y el derecho de defensa». Según la sentencia, estas garantías están debidamente cubiertas en los apartados 3 y 4 del artículo 174 de la LGT.

2.2. Tesis del voto particular

El voto particular sostiene que la sentencia debió desestimar el recurso de la Administración del Estado aunque por razones distintas de las que sirvieron de fundamento a la

sentencia impugnada de la AN. El razonamiento del voto es menos lineal que el de la sentencia y en él los argumentos, no siempre formulados con claridad, aparecen y se reiteran en distintos lugares y con diversas formas. Haciendo un esfuerzo de síntesis, creemos que estos argumentos pueden sistematizarse de la siguiente manera:

- a) La solución del recurso no hacía necesaria la importación de figuras del Derecho penal. Tal importación es perturbadora «en el sentido de que la traída a colación de las figuras del concurso (aparente) de leyes o del concurso ideal de delitos, lejos de lograr una depuración argumental que desemboque en una respuesta clara y adecuada, enturbia gravemente –esa es mi opinión– la percepción que da lugar al análisis jurídico y al fallo estimatorio» (p. 21 de la sentencia insertada en la base Cendoj del CGPJ). La cuestión que debía decidirse en el recurso es si, «al margen de la dicción del artículo 180.1 LGT –cuyo ámbito se constriñe a una sola de las manifestaciones o facetas del *non bis in idem* [...]– hay o no en este caso una vedada conculcación del principio prohibitivo del *bis in idem*, atendida esa triple identidad configuradora» (p. 23).
- b) Entre las sanciones que entran en consideración –la derivación de la responsabilidad por la infracción del artículo 201.3 de la LGT y la que es consecuencia de la infracción de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT– existe, en primer lugar, una identidad subjetiva, que no es discutida. En segundo lugar, concurre también en el presente caso una identidad objetiva o igualdad de los hechos: «a MERCURY se la ha sancionado por dos conductas que son dos aspectos o facetas de una misma acción, la de concordar con un tercero (vinculado) para crear y aprovechar las facturas falsas o falseadas con la finalidad de obtener beneficios fiscales, sobre la que recaen dos consecuencias penales: se le sanciona por la obtención del aprovechamiento o beneficio derivado de la utilización de facturas falsas –sanción originaria–; y por la emisión de tales facturas falsas –sanción asumida por derivación de responsabilidad–, al ser causante o colaborador en la emisión» (p. 23).

Este argumento, que es fundamental en el razonamiento del voto particular, se repite en varios lugares; así en la página 24: «en puridad de conceptos, la ahora recurrida fue objeto de sanción por un mismo hecho, aunque la ley los hubiera seccionado o escindido en conductas separadamente sancionadas: por colaborar activamente en la emisión de facturas falsas (art. 201.4, en relación con el 42.1.a) LGT) y, a un tiempo, por defraudar a la Hacienda pública mediante la declaración de hechos o datos falsos, con utilización de esas mismas facturas (arts. 194 y 195 LGT)». A este respecto sostiene el voto que «[e]n lo que respecta a la absorción o consunción en una sola conducta, íntegramente, de todos los elementos de la infracción y del dolo que la impregna, mi opinión es que debe venir referida a la conducta en particular, no al tipo legal abstracto. Hay *bis in idem*, esto es, la prohibida doble punición a un sujeto, no porque la ley prevea

abstractamente un castigo que puede ser común. La ley prohíbe sancionar dos veces un mismo hecho o conducta, no una infracción abstractamente considerada» (p. 26 i.f.; v. t. p. 27, apartados 3.d y 4).

La colaboración activa en la expedición de las facturas falsas, que determina la responsabilidad por aplicación del artículo 42.1 a) de la LGT, está unida a su utilización posterior en las acciones sancionadas en los artículos 194 y 195 de la LGT: tal colaboración activa, afirma el voto particular, «sería impensable si MERCURY no hubiera convenido con la sociedad emisora de tales facturas, de modo inescindible, su empleo posterior, en sus autoliquidaciones, pasando a segundo plano, entonces, el tipo infractor concreto que se le hubiera impuesto como consecuencia de ese disfrute, pues la elección de uno u otro no excluye que, en todo caso, la sancionada, para consumir sus infracciones, se valió de un medio ilícito exigido, en todo caso, en la tipificación» (p. 24; v. t. p. 27). Y añade seguidamente que «[a] tal efecto, es elocuente que la resolución sancionadora [...] fundase con énfasis la infracción y el dolo concurrente en la presencia de tal circunstancia».

- c) Existe una identidad sustancial entre el supuesto del artículo 191 de la LGT, por un lado, y los de los artículos 194 y 195 de la LGT, por otro, en vista de la cual no está justificado aplicar la regla *non bis in idem* en relación con la sanción ex artículo 201.3 LGT en relación con el primero y no con los segundos. En efecto, señala el voto particular, la única diferencia entre ellos es que los últimos no prevén la circunstancia agravante del empleo de las facturas falsas, «precisamente porque los tipos sancionadores previstos en esos preceptos no son de omisión del deber de declarar e ingresar en tiempo y legalmente lo debido, sino reprenden conductas de mera preparación o tentativa de la defraudación, en que no hay cantidad defraudada sobre la que pudiera operar la agravación» (p. 26). Resulta entonces que «por una coyuntura ajena a la acción –que haya o no cuota a ingresar–, y también, por ende, a la culpabilidad, jugaría o no el principio de no concurrencia del artículo 180 LGT».

Este argumento se reitera más adelante (pp. 27 y ss.): la aplicación del artículo 191 de la LGT, de una parte, o de los artículos 194 y 195, de otra, que el artículo 180.2, párrafo 2.º, declara compatible, dependerá de que exista o no una cuota líquida. «Sin embargo, tales distinciones de resultado, que no son esenciales y, sobre todo, no se encuentran abarcadas por el dolo de exigible concurrencia –o no necesariamente– determinarían un desenlace sumamente dispar desde la perspectiva del *non bis in idem* o, al menos, de la aplicación del principio de no concurrencia (180.1 LGT), lo que serviría para hacer de mejor condición al infractor del artículo 191 LGT, que habría incurrido en una conducta más grave, que a quienes cometieran las infracciones castigadas en los artículos 194 y 195 LGT, por un hecho no consumado o, por mejor decir, que no entraña *per se* una pérdida inmediata de ingresos a la Hacienda Pública».

- d) Existe también unidad en el bien jurídico protegido por el artículo 201.1, por un lado, y 194.1 y 195.1, por otro. Señala el autor del voto particular que la sanción

por la expedición de facturas falsas es «multa pecuniaria»⁴ proporcional del 75 % del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción, es decir, aclara, en lo que atañe a la expedición de facturas falsas, a las operaciones falsamente facturadas, lo cual, en su opinión, revela el íntimo parentesco entre dicha sanción y la de los tipos sancionadores de los artículos 191 y siguientes de la LGT y prueba que el bien jurídico tutelado es el mismo. Es más, a su juicio, «todo el sistema sancionador tributario aspira al logro de un único y posible bien jurídico que debe tutelarse –castigando y previniendo conductas futuras, conforme a los fines de la pena–: el deber de contribuir de los ciudadanos, puntual; conforme a la ley; y de acuerdo con su capacidad económica».

- e) El siguiente argumento o grupo de argumentos es, en realidad, un desarrollo del expuesto anteriormente bajo la letra a), pues se puede resumir en la afirmación de que existen importantes diferencias entre el concurso de delitos propio del Derecho penal y el apreciado por la sentencia en el presente caso, que hacen improcedente la traslación de aquel al ámbito del Derecho sancionador tributario. Afirma el autor del voto particular que «no estamos, en mi opinión, en presencia de algo parecido a lo que en una causa penal daría lugar a *un concurso ideal de infracciones*, síntesis al parecer de los hechos de emitir y deducir facturas falsas. Podría serlo en un orden abstracto, pero no lo es, en modo alguno, en la estructura sancionadora que nos propone la LGT» (p. 28). Expone a continuación las razones en las que se basa este aserto:

- «En primer lugar, porque no hay una acción o conducta única, sino dos distintas acciones, protagonizadas por dos autores, castigadas de forma autónoma y separada, de suerte que, de no haberse producido la imbricación de ambas mediante la figura de la responsabilidad solidaria (que es un acto posterior y extraño a la consumación de las dos infracciones) no habría duda sobre la pertinencia de la punición doble y separada, ex artículos 201.3 LGT (para PÓRTICO) y 194.1 y 195.1 LGT (para MERCURY)».

Obsérvese, añadimos nosotros, que no existe contradicción entre esta afirmación y la de que la colaboración en la expedición de las facturas y su posterior utilización forman una unidad de hecho a efectos de la calificación del concurso entre estas infracciones. El concurso se produce en el presente caso como consecuencia de la derivación de la responsabilidad: «el *bis in idem* sobre cuya concurrencia aquí discutimos, jamás acaecería de este modo en un proceso penal, ni en el delito o la pena procedentes,

⁴ No me resisto a señalar que el calificativo «pecuniaria» es superfluo, como observó D. Rafael de Mendizábal Allende en su voto particular a la STC 164/1995, de 13 de noviembre (NFJ003741): «sanción pecuniaria o multa (nunca "multa pecuniaria" como siguen diciendo los arts. 87.1 y 82.1.2 y 3 LGT)».

en la extraña forma que aquí regula la ley, pues se materializa o consume, como infracción duplicada, solo en el momento posterior a la comisión, por la extraña y oblicua vía de la traslación de la responsabilidad personal sancionadora a un tercero, por derivación, que comparte con el inicialmente sancionado (art. 42.1.a) LGT)» (p. 25; v. t. p. 29).

- «En segundo lugar, porque el concurso ideal, en el Código penal, se resuelve con una regla penológica propia, insusceptible de traslación a nuestro sistema sancionador de la LGT, en que manifiestamente no rige (vid. arts. 77.1 y 2 –reforma de 2015– y 73 CP). Su tratamiento conlleva un sistema más favorable al condenado que el derivado de castigar separadamente las conductas mediante la simple suma de las penas». En otros términos, la calificación de la relación entre las dos infracciones como concurso ideal medial era irrelevante, dado que no tiene ninguna consecuencia, «puesto que el tratamiento penológico no es otro que la suma aritmética de las sanciones, ex artículo 180.2 LGT–, todo ello al margen de que falta el elemento de la tipicidad para importar, por imperativo dogmático o dialéctico, una institución a este caso sin habilitación legal alguna» (p. 29).

En suma, la «idea dogmática» de la «sustancia única del *ius puniendi* del Estado» no justifica la aplicación para la solución del litigio objeto del recurso de la técnica de los concursos de delitos: «no es lo mismo incorporar los principios penales y procesales –en que se enuncia y ejercita la potestad penal– a la sanción administrativa, que involucrar también las técnicas normativas de aquella a esta –como lo es la del concurso ideal medial– cuando carecen de un reconocimiento formal y expreso en la *lex certa* administrativa y, cuando, además, en su resultado, la consecuencia sería irrelevante y no recibiría el infractor beneficio alguno de su aplicación» (pp. 28 i.f. y ss.).

- f) Finalmente, el voto particular da un paso más y somete a crítica la regulación de la responsabilidad tributaria, llegando a apuntar dudas acerca de su constitucionalidad. «[A]firmar, con la rotundidad con que lo hace la sentencia, que el artículo 174 LGT colma la totalidad de tales garantías para extender la responsabilidad solidaria de la sanción –ya establecida y juzgada por la Administración– a un tercero, por el mero dato de que se le dé audiencia a este y se ponga en su conocimiento un hecho ya establecido, no puede ser compartido» (p. 30). Por ello, añade, «[c]abría, también en este punto, en un plano teórico, al menos, poner en duda la constitucionalidad del sistema sancionador paralelo y atípico que representan tales preceptos no sancionadores, pero tampoco aquí aparece perfilado con nitidez bastante el juicio de relevancia –al margen de que ni en el proceso de instancia, ni en la casación, ni en el auto de admisión, se llega a poner en tela de juicio el sistema–. De hecho, el voto puede ser sustentado, y así se hace efectivamente, en el hecho de que la sanción, aun aceptando a efectos

argumentativos la plena conformidad a la Constitución de los artículos 42 y concordantes LGT, es inválida en tanto quebrantadora del principio de interdicción del *non bis in idem*».

3. Comentario crítico

1. Lo primero que hay que señalar es que tanto la sentencia como el voto particular parten de la premisa de que la derivación de la responsabilidad es una sanción. El voto particular la formula expresamente: «derivar una sanción es, en rigor, sancionar, con todas las consecuencias que ello comporta» (p. 22). Dicha premisa está simplemente implícita en la sentencia, la cual además equipara a lo largo de todo su razonamiento la derivación de la responsabilidad por aplicación del artículo 42.1 a) de la LGT a la sanción directamente impuesta por la vulneración del artículo 201.3 de la LGT (cfr. el FD 4.º). En efecto, en ella la cuestión del concurso se plantea directamente entre este último precepto y los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT. Esto implica un cierto salto lógico, pues evidentemente no es lo mismo ser declarado responsable (en el sentido tributario) en una sanción que ser destinatario directo de ella en cuanto autor de la infracción sancionada. Referido a la acción, no es lo mismo expedir las facturas falsas que colaborar en esta expedición, sobre todo cuando tal colaboración consiste en la connivencia para la utilización de las facturas en la comisión de otras infracciones.

La tesis de la naturaleza punitiva de la derivación de la responsabilidad en la sanción es aceptada generalmente por la doctrina tributarista⁵, la cual, no obstante, ha puesto de manifiesto las diferencias que separan a la responsabilidad en la sanción de la sanción en sentido estricto, tales como el hecho de que su aplicación efectiva esté condicionada al pago por el sujeto pasivo o que el responsable tenga una acción de regreso frente a este⁶. En cualquier caso, es obvio que si no se aceptase la naturaleza sancionadora de la derivación de la responsabilidad la cuestión del *non bis in idem* no llegaría siquiera a plantearse.

2. La relación entre la teoría de los concursos y el principio o regla *non bis in idem* es habitualmente puesta de manifiesto por la doctrina desde el punto de vista tanto del Derecho penal como del Derecho administrativo. Existe además una coincidencia mayoritaria en ambos campos sobre la tesis dogmática básica: el concurso de normas o de leyes, en el que únicamente es aplicable una de las normas concurrentes, es consecuencia directa del *non bis in idem*. Por el contrario, los concursos de delitos, con el consiguiente castigo de todos ellos, aunque sea en la forma atenuada prevista en la legislación penal, no se oponen a dicho principio. Este planteamiento coincide con el de la mayoría de la Sala en la sentencia comentada.

⁵ Cfr. por todos Martín Jiménez (2007, p. 88).

⁶ Cfr. González Ortiz (2002, pp. 75 y ss.).

Desde la perspectiva del Derecho administrativo Alarcón Sotomayor⁷ afirma que «el ámbito de aplicación del *non bis in idem* coincide en esencia con el del concurso de normas, mientras que en caso de concurso de infracciones no resulta aplicable». Desde la misma perspectiva afirma Cano Campos⁸ que «el concurso de normas (o leyes) es un instrumento de garantía del *non bis in idem*», mientras que el concurso de infracciones «nada tiene que ver» con dicho principio.

La relación entre el *non bis in idem* y el concurso de normas se señala también generalmente por la doctrina penalista⁹. Sin embargo, como veremos más adelante, la existencia de una conexión biunívoca entre el *non bis in idem* y el concurso de normas no es aceptada unánimemente por esta doctrina.

3. En cualquier caso, las innegables relaciones del principio *non bis in idem* con la teoría penal de los concursos no significa que su aplicación haya de realizarse por medio del esquema dogmático de dicha teoría. La sustitución de la apreciación directa del *bis in idem* por la teoría penal de los concursos, más allá de conceptos generales que tienen un alto grado de abstracción, no facilita, a nuestro juicio, la tarea de determinar si se ha incurrido en la duplicidad prohibida de sanciones. Hacerlo así es poco útil, pues se trasladan a la solución del problema del *bis in idem* las dudas y dificultades dogmáticas de dicha teoría, uno de los ámbitos más complejos de la teoría del delito, cuyos elementos (unidad de acción o hecho, bien jurídico protegido) son objeto de sutiles debates en la doctrina penalista. En ella se ha llegado a sostener que «[n]i un criterio de diferenciación *delito continuado-concurso real*, *concurso de leyes-concurso ideal*, ni casi siquiera una razón de los conceptos *unidad de acción-pluralidad de acciones* y, por tanto, la consecuencia *pena única-pena total*, pueden ser conseguidos» (Cuello Contreras, 1979, p. 49).

Según la jurisprudencia constitucional y ordinaria la aplicación del *non bis in idem* exige la identidad de sujeto, hecho y fundamento. Observa Alarcón Sotomayor (2008, p. 53) que esta tesis de la triple identidad es criticada por un sector de la doctrina «por entender que es solo una explicación parcial y aproximativa de cuándo nos encontramos ante "lo mismo". Una explicación acaso innecesaria y más bien perturbadora». La autora citada añade: «Pero no existe en la actualidad otra que satisfaga mejor las dificultades que plantea la delimitación

⁷ Alarcón Sotomayor (2008, p. 54). Esta afirmación se desarrolla a lo largo del capítulo III, pp. 40 y ss.

⁸ Cano Campos (2001, pp. 213 y ss.). No obstante, afirma este autor que la aplicación de la teoría del concurso de infracciones –se refiere, si no lo entendemos mal, al tratamiento penológico de esta clase de concurso en el CP– «parece clara en el Derecho administrativo sancionador, pues en favor de la misma no solo juega el *ius puniendi* único del Estado o la aplicación analógica del CP, sino la propia previsión de esta modalidad concursal en determinadas normas administrativas». Véanse las propuestas que hace en este sentido en las pp. 246 y ss.

⁹ Cfr. por todos Mir Puig (1998, p. 675): Existe concurso de leyes «cuando uno o varios hechos son incluidos en varios precepto penales de los que *solo uno puede aplicarse*, puesto que su estimación conjunta supondría un *bis in idem*».

del idem necesario para que entre en juego la prohibición del bis». Sugiere, sin embargo, completar esta doctrina con las nociones de concurso de normas y de infracciones. La aplicación del primero, que, a juicio de la citada autora, es cuando rige el *non bis in idem*, matiza parcialmente la regla de las tres identidades, «porque puede haber concurso de normas y, por tanto, prohibición de acumulación de los castigos, aunque no coincidan totalmente los hechos pero el reproche de uno absorba al del otro. Y a la inversa: puede que haya identidad de hecho y que, sin embargo, quepan varias sanciones» (Alarcón Sotomayor, 2008, p. 55).

Como conclusión de su análisis de la aplicación de la teoría penal de los concursos en el Derecho administrativo sancionador afirma Nieto lo siguiente: «La teoría de los concursos penales constituye un inmejorable marco teórico de referencia, de momento el único fiable de que se dispone, mas forzoso es reconocer que su utilidad ha de ser escasa a falta de prevenciones precisas que le hagan operativo en el Derecho Administrativo Sancionador».

4. Puede arrojar luz sobre la aplicación del principio *non bis in idem* la consideración de que su fundamento no se encuentra únicamente en el principio de legalidad, sino también, y quizá sobre todo, en el de proporcionalidad de las penas o sanciones. Así lo afirma en la doctrina administrativista Cano Campos (2001, pp. 202 y ss.), para quien «[e]l fundamento de la prohibición de *bis in idem* reside realmente en la desproporción y arbitrariedad que implica la imposición de dos o más sanciones por un mismo hecho o su doble enjuiciamiento en dos o más procesos o procedimientos». Cita en apoyo de esta afirmación la STC 177/1999, de 11 de octubre (NFJ008105). En la doctrina penalista sostiene la misma opinión Cuerda Riezu¹⁰, para quien el principio de proporcionalidad encuentra apoyo en el artículo 14 de la CE, en la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE) y en la idea de justicia contenida en los artículos 1 y 10.1 de la CE.

De esta tesis extrae el citado autor, en primer lugar, la conclusión de que el sistema de pena unitaria¹¹ es contrario a la CE, ya que el concurso ideal representa por definición un menor contenido de injusto que el concurso real y por ello debe tener un régimen penológico más benigno que este. Pero va más lejos, pues se plantea la siguiente cuestión: «Desde la perspectiva constitucional aquí adoptada podría plantearse incluso si el propio concepto del concurso ideal es conforme al principio *non bis in idem*; en efecto, esta modalidad concursal se caracteriza por la circunstancia de que un solo hecho constituye dos o más delitos, lo que coincide con la estructura del principio constitucional: un *idem*, es decir el hecho, que representa varias infracciones, el *bis*». Ahora bien, «el principio *non bis in idem* no impide el propio concepto del concurso ideal sino que simplemente impone una determinada consecuencia jurídica para él: una que no suponga una doble valoración del hecho.

¹⁰ Cuerda Riezu (1991, pp. 846 y ss.). Cita la STC 154/1990, de 15 de octubre (NCJ065169).

¹¹ Según explica Cuerda Riezu (1991, pp. 822 y ss.) este sistema consiste en la unificación del concurso real y el concurso ideal de delitos y la aplicación a ambos de la misma pena. Uno de los argumentos aducidos por los partidarios de esta propuesta es que esa distinción es un ejemplo de jurisprudencia de conceptos.

De esta manera el principio *non bis in idem* exige que el legislador, en el momento de optar por una consecuencia jurídica para el concurso ideal, se tenga que mover necesariamente entre dos extremos; puede ser superior a la pena prevista para la unidad de delito y debe ser inferior al sistema de penalidad regulado para el concurso real».

Al conectar el concurso ideal con el principio *non bis in idem*, la posición de Cuerda Riezu tiene decisivas consecuencias sobre la tesis de la sentencia objeto del presente comentario, que califica el concurso de infracciones existente en el caso enjuiciado como concurso ideal medial de infracciones, pero en defecto de una norma específica en la LGT le aplica la acumulación que esta Ley prevé como regla general, que es un tratamiento más severo incluso que el establecido para el concurso real en el artículo 76 del CP. En consecuencia, de acuerdo con la tesis de Cuerda Riezu, este resultado vulneraría el principio *non bis in idem*. Hay que reconocer, sin embargo, que la posición de este autor es minoritaria, al menos en la doctrina administrativista, para la mayoría de la cual, como hemos indicado anteriormente (núm. 2), el tratamiento más benévolo del concurso ideal no obedece a exigencias del mencionado principio¹².

5. Un punto esencial en la discrepancia entre la sentencia y el voto particular es si la expedición de las facturas falsas y su utilización posterior en la comisión de las infracciones de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT constituyen o no una única acción o hecho¹³ a efectos de la determinación del tipo de concurso existente en el caso considerado. La existencia de un concurso medial, que es la tesis de la sentencia, exige la existencia de dos hechos y dos delitos; por eso la doctrina mayoritaria considera que aunque frecuentemente se califica a esta clase de concurso de ideal, en realidad se trata de un concurso real con un tratamiento más benévolo similar al del concurso ideal¹⁴. Por tanto, en este tipo de concurso de delitos, el delito fin no agota por definición la totalidad del desvalor de ambos hechos porque de lo contrario sería un concurso de normas. El voto particular niega la existencia de dos hechos y, por tanto, de dos infracciones, ya que los tipos de infracción de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT consumen todo el desvalor de la conducta del sujeto.

Por consiguiente, la determinación del tipo de concurso existente en una cierta situación exige precisar si existe un solo hecho o varios. Esta es sin duda una de las cuestiones más complejas y debatidas de la dogmática penal, que ha hecho correr los proverbiales ríos de tinta. Sería evidentemente pretencioso por mi parte optar por una u otra de las teorías pro-

¹² Cfr. Cano Campos (2001, pp. 244 y ss.), en polémica, entre otros, con Cuerda Riezu; Alarcón Sotomayor (2008, pp. 60 y ss.).

¹³ Autorizada doctrina penalista prefiere utilizar la expresión «unidad de hecho» en lugar de «unidad de acción». Mir Puig (1998, p. 662) afirma que la primera expresión tiene la ventaja sobre la segunda de que «permite vincularla a la unidad típica sin desconocer que el tipo describe a menudo varias "acciones": toda unidad típica supondrá unidad de hecho, aunque implique en ciertos casos pluralidad de actos típicos». Cfr. t. Joshi Jubert (1992, p. 617).

¹⁴ Mir Puig (1998, p. 671); Joshi Jubert (1992, p. 632).

puestas para resolver esta cuestión; por ello me limitaré a resumir, en lo que aquí interesa, la autorizada opinión sobre ella de Mir Puig (1998, pp. 661 y ss.). Parte este autor de la afirmación de que el concepto de acción es valorativo no naturalístico, pero la cuestión es decidir cuál es el punto de vista desde el que hacer la valoración. A este respecto contraponen el criterio de la concepción natural de la vida, que es el de la sociedad, según los usos normales, al criterio jurídico que se desprende del sentido del tipo correspondiente, que es la solución preferida por el citado autor. En sus propias palabras, la descripción típica «opera como una plantilla que recorta un determinado fragmento de actividad humana y permite considerarla constitutiva de una unidad de hecho». Advierte, sin embargo, que ello no supone que siempre que exista unidad de hecho deba concurrir un solo tipo y un solo delito: un solo hecho puede constituir dos o más delitos y, por otra parte, una conducta puede constituir al mismo tiempo un hecho desde el punto de vista de un determinado tipo y varios hechos desde el prisma de otros tipos. «Lo que quiere decir que la unidad de hecho depende de la unidad típica es, pues, que puede hablarse de un hecho en cuanto la conducta pueda realizar un tipo, con independencia de que además realice otros tipos».

Acerca de qué elementos del tipo deben tomarse en consideración afirma Mir Puig que la doctrina dominante atiende a la conducta típica, rechazando el punto de vista del número de resultados. Señala, sin embargo, el autor citado que los tipos no solo describen conductas, cosa que únicamente sucede en los tipos de mera actividad; los tipos de resultado material exigen incorporar este, como elemento decisivo a la «unidad de hecho» de que se trate. A este respecto hay que atender al resultado empírico material, no a la lesión ideal de varios bienes jurídicos. En conclusión, «la producción dolosa de varios resultados materiales típicos mediante una sola conducta da lugar a varios hechos, mientras que constituirá un solo hecho la lesión *ideal* de varios bienes jurídicos mediante un solo comportamiento».

La doctrina expuesta sobre la unidad o pluralidad de acciones o hechos parece en principio prestar apoyo a la posición de la sentencia, según la cual «[e]ntre los artículos 194.1/195.1 LGT existe [...] un concurso medial de infracciones porque se han cometido dos acciones que dan lugar a dos resultados distintos, siendo una de esas acciones –la primera en el tiempo– el medio para cometer la otra» (p. 15). Sin embargo, la solidez de esta tesis se debilita en alguna medida en consideración a los argumentos del voto particular, según el cual la defraudación a la Hacienda Pública mediante las conductas de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT absorbe el injusto de la colaboración en la emisión de las facturas falsas (art. 201.3 en relación con el 42.1 a) LGT), teniendo en cuenta que, según el autor del voto, el bien jurídico protegido por todos estos preceptos es el mismo. A este respecto es importante tener en cuenta que cuando se trata de falsedad en documentos privados, como son las facturas, el bien jurídico penalmente protegido no es la seguridad del tráfico jurídico sino, indirectamente, el lesionado por su utilización¹⁵.

¹⁵ El profesor Suárez González me señala la importancia que tiene, desde el punto de vista del Derecho penal, la naturaleza pública o privada del documento a efectos de la calificación del concurso entre la

En este sentido cabe alegar a favor de la posición del voto particular que el artículo 201 de la LGT no tutela la fiabilidad de las facturas en el tráfico jurídico en general sino en cuanto vehículo de información a la Administración tributaria, como afirma la STC 146/2015, de 25 de junio (NCJ060170), invocada por la sentencia (p. 13). La protección penal del tráfico jurídico frente a los documentos falsos corresponde al CP, no a la LGT, por lo que no es pertinente la cita de la jurisprudencia penal relativa a estas falsedades (*ibidem*). Tampoco es desdeñable la afirmación del voto particular de que la duplicidad de las acciones se produce *a posteriori* por la vía de la derivación de la responsabilidad.

Una variante del argumento de la pluralidad de acciones es la afirmación de la sentencia (p. 17) de que de no sancionarse la colaboración en la infracción del artículo 201.3 de la LGT merecería la misma sanción quien solicita indebidamente una devolución mediante el olvido de datos que deben constar en una autoliquidación y quien planea realizar esa conducta y previamente ejecuta la acción preparatoria de emitir las facturas falsas. Ahora bien, por un lado, semejante planificación pone de manifiesto una unidad de intención que argüiría la existencia de una acción unitaria. Por otro lado, la comparación entre una comisión negligente (por «olvido», salvo que la sentencia utilice esta expresión en sentido irónico) de la infracción del artículo 195.1 de la LGT con otra obviamente dolosa es engañosa. La comparación precedente es entre quien incluye en su autoliquidación un dato falso sin justificarlo por medio de facturas falsas, lo cual constituiría una forma inverosímilmente tosca de fraude –quien simplemente lo omite no necesita evidentemente justificación– y quien, en cambio, pretende cubrirse con ellas. La cuestión de si merecen o no el mismo tratamiento punitivo remite a la de si la emisión de las facturas (en el presente caso en realidad la colaboración en la emisión) debe o no ser castigada de manera independiente.

Por lo demás, en la doctrina tributarista se ha sostenido que la duplicidad de sanciones cuando los hechos sean constitutivos de distintas infracciones y uno de ellos sea medio necesario para la comisión del otro y la infracción de mayor entidad recoja el desvalor de ambas infracciones es contraria al principio *non bis in idem*¹⁶. Refiriéndose al artículo 194.1

falsedad documental instrumental (en el presente caso la emisión de las facturas falsas) y el delito final cometido con ayuda de su utilización. Si las facturas se consideran documentos mercantiles privados, su emisión no es autónomamente punible, pues no cumplen una función de garantía del tráfico jurídico, que es el bien jurídico protegido por el delito de falsedad, en la medida en que como documentos privados su contenido no hace fe frente a terceros. En consecuencia, el injusto que entraña su emisión queda absorbido por el delito final y, por tanto, el concurso entre ambos delitos es un concurso de normas en el que únicamente este último es punible. Cfr. Suárez González (1998, pp. 164 y ss.). Cuestión distinta es la dificultad que en ocasiones presenta la distinción entre documento público y privado.

¹⁶ En este sentido Ramírez Gómez (2000, pp. 96 y ss.). Sostiene este autor que en tal caso deben aplicarse los criterios del concurso de leyes, en concreto la regla de consunción. El autor citado expone que la Administración tributaria recurrió a esta técnica penal en el supuesto de infracciones simples de naturaleza contable preparatorias de una infracción grave (es decir, material en el sistema sancionador de la LGT de

de la LGT, Aníbarro Pérez y Sesma Sánchez (2005, p. 127) afirman que «el sujeto que emite la factura falsa mediante la que se acredita la partida susceptible de futura deducción o compensación estaría cometiendo, a su vez, la infracción muy grave prevista en el apartado 3 del artículo 201 de la LGT [...]. Se trataría en este caso de un supuesto del llamado en terminología penal concurso de leyes, que deberá resolverse con la aplicación de una sola de las leyes concurrentes». No estando prevista esta hipótesis en el artículo 180 de la LGT, las autoras citadas proponen aplicar los criterios del artículo 8 del CP.

6. En conclusión, es posible afirmar que la sentencia que obtuvo el respaldo de la mayoría de la Sala está construida con una admirable coherencia y rigor y merece por ello el calificativo de brillante que le aplica reiteradamente el voto particular. Sin embargo, su lectura produce la impresión de un cierto conceptualismo que esconde las numerosas dudas y perplejidades que suscitan algunas de las piezas con las que se ha construido el edificio argumental. Quizá sea esto a lo que alude la cita por el voto particular del viejo aforismo *summum ius, summa iniuria*. Aparte de la discrepancia frontal sobre los criterios básicos de la teoría penal de los concursos, como la unidad o pluralidad de acciones, en gran parte comunes con la doctrina del *non bis in idem*, el voto particular consigue, aunque sea de manera un tanto desordenada y a veces confusa, poner agudamente de manifiesto los aspectos problemáticos de la construcción dogmática de la sentencia.

Entre estos aspectos está, ante todo, el hecho de que la sanción que origina el problema del *bis in idem* no castiga una infracción cometida por el mismo sujeto sancionado previamente por otra infracción supuestamente impuesta por el mismo hecho, sino que consiste en la derivación de la responsabilidad por una infracción cometida por otra persona. Cuando esta derivación tiene su causa en la participación en esta última infracción su naturaleza es, a su vez, claramente punitiva, pero tiene unas características que la diferencian de las infracciones en sentido estricto que no pueden ignorarse al aplicar la teoría penal de los concursos. En defecto de una previsión adecuada en la LGT, dada la insuficiencia de su artículo 180, la conclusión de esta aplicación a la que llega la sentencia suscita justificadas dudas sobre su proporcionalidad.

Cabe preguntarse si, en vista de todas las circunstancias del caso, no hubiera sido más equitativa la solución de estimar que la derivación de la responsabilidad constituía una vulneración del *non bis in idem* y, en consecuencia, rechazar tal derivación, a pesar de los argumentos, de indudable peso, que la sentencia aduce en apoyo de la solución contraria. Este es el sentido del reproche del voto particular: «que una sentencia impecable en su ra-

1963), y cita al respecto un Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 23 de abril de 1987. Cita también jurisprudencia «constante» del TS con arreglo a la cual cuando el delito contable tiene carácter preparatorio de la defraudación tributaria constituye una forma imperfecta en el *iter criminis* de este último, en cuyo caso la relación concursal entre los artículos 310 y 305 del CP es de normas y no de delitos.

zonamiento y en el análisis minucioso de los requisitos dogmáticos de la triple identidad, necesarios para identificar el *bis in idem* a efectos de su prohibición arroje como precipitado, debido a la falta de toma de consideración de elementos de diverso signo, un resultado injusto para el sancionado».

Cuestión distinta es la insinuación que hace el voto particular acerca del insuficiente respeto de las garantías constitucionales procesales por las normas de la LGT reguladoras de la derivación de la responsabilidad; normas que, afirma, están concebidas para garantizar el crédito tributario, no para imponer sanciones. Es cierto que la figura de la responsabilidad tributaria ha sido rebelde a una clara construcción dogmática, lo cual es debido en gran medida la mezcla que muchas veces se da en ella de una finalidad puramente garantizadora del crédito tributario y una finalidad sancionadora. Por ello la sugerencia del voto particular incita a nuevas reflexiones sobre esta figura.

Las críticas anteriores inducen al autor del voto particular a poner en duda la constitucionalidad de la responsabilidad tributaria de naturaleza sancionadora, que califica de «sistema sancionador paralelo y atípico», aunque señala que en el presente caso no estaba clara la relevancia de esta cuestión. Sería ciertamente muy interesante conocer la posición del TC sobre todos estos temas. La cuestión de la constitucionalidad del régimen de la responsabilidad tributaria de carácter sancionador, en particular en relación con el principio *non bis in idem*, podría llegar también al TC mediante un recurso de amparo, cauce por el que hasta ahora únicamente se ha sometido al conocimiento del Tribunal la posible vulneración de este principio por una doble sanción de naturaleza penal.

Referencias bibliográficas

- Alarcón Sotomayor, L. (2008). *La garantía del non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador*. Iustel.
- Aníbarro Pérez, S. y Sesma Sánchez, B. (2005). *Infracciones y sanciones tributarias*. Lex Nova.
- Cano Campos, T. (2001). *Non bis in idem, prevalencia de la vía penal y teoría de los concursos en el Derecho administrativo sancionador*. *Revista de administración pública*, 156, 191-249.
- Cuello Contreras, J. (1979). La frontera entre el concurso de leyes y el concurso ideal de delitos: la función de la normativa concursal (I). *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, 45-91.
- Cuerda Riezu, A. (1991). El concurso de delitos en el Borrador de anteproyecto de Código Penal de 1990. *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, 821-866.
- González Ortiz, D. (2002). *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*. Dykinson.

- Joshi Jubert, U. (1992). Unidad de hecho y concurso medial de delitos. *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, 613-636.
- Martín Jiménez, A. (2007). *Los supuestos de responsabilidad en la LGT. (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*. Aranzadi.
- Mir Puig, S. (1998). *Derecho penal. Parte general*. (5.ª ed.) Barcelona.
- Ramírez Gómez, S. (2000). *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario. (Aspectos sustantivos y procedimentales)*. Marcial Pons.
- Suárez González, C. J. (1998). Falsedad ideológica y tipicidad penal. *Empresa y Derecho penal (I)*, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial.