



La expedición de facturas falsas y la derivación de las sanciones al responsable solidario.

Fernando Casana Merino.

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Córdoba

Publicación: Revista Quincena Fiscal num.21/2015 parte Estudio

Editorial Aranzadi, SA, Cizur Menor. 2015.

1 . Introducción

Un primer hecho susceptible de ser sancionado es la expedición de facturas falsas o falseadas. Si la finalidad que tiene la elaboración del documento falseado es ser utilizado por su receptor, la utilización de la factura falsa o falseada puede ser constitutiva de una segunda infracción tributaria si con ello se causa un perjuicio directo o indirecto a la Hacienda Pública. Además de estas dos infracciones de las que resultan autores el sujeto que emite la factura y el que la recibe y utiliza, cada uno de los sujetos implicados en esta operación pueden resultar responsables por derivación de la sanción cometida en concepto de autor por la persona que con se relacionan en la operación de falsedad. El receptor de la factura falsa o falseada, si es causante o colabora activamente en la emisión de dicha factura, puede ser responsable solidario por derivación en la infracción cometida por el emisor de acuerdo con lo dispuesto en el art. 42.1.a) [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) . A su vez, el emisor de la factura también puede ser considerado como causante o colaborador activo en la infracción tributaria que, en su caso, cometa el receptor al utilizar la factura, por lo que también puede responder por derivación según el art. 42.1.a) LGT. Nos encontramos por tanto, con que la emisión de facturas falsas genera dos hechos sancionables y dos posibles derivaciones de responsabilidad tributaria solidaria. La consecuencia inicial de este planteamiento es que tanto el emisor como el receptor de facturas falsas o falseadas, además de la infracción tributaria derivada de su conducta como autores, pueden ser declarados responsables solidarios de la obligación tributaria y de la sanción por cooperar en la infracción cometida por otro. El emisor de la factura puede ser declarado responsable de la deuda tributaria y de la sanción impuesta al receptor, y a su vez, el receptor puede ser responsable de la deuda y de la sanción del emisor de las facturas. Se trata de un régimen sancionador que a primera vista parece excesivamente riguroso por la acumulación sobre una misma persona de responsabilidades tributarias que quedan englobadas en la misma conducta. Desde luego, sobre la sanción de estos hechos infractores incide el principio *ne bis in idem*, aplicado en algunos aspectos concretos a las infracciones tributarias por el art. 180.3 LGT. También el principio de proporcionalidad debe ser tenido en cuenta cuando se sancionan estas conductas, evitando que de la aplicación del ordenamiento resulte una reacción desproporcionada en relación con la gravedad de la conducta que se pretende castigar. En los epígrafes posteriores analizamos estas cuestiones, comenzando por el tratamiento del concurso de infracciones en el ámbito tributario y su posible ajuste utilizando el principio de proporcionalidad. Después, partiendo de los resultados que aporte la aplicación del principio de proporcionalidad al concurso de infracciones, analizamos la sanción de los hechos incluidos en la emisión, entrega y utilización de facturas falsas, con especial referencia a los casos de derivación de la responsabilidad de la sanción. Por último, nos referiremos a la posible vulneración de principio *ne bis in idem* como



consecuencia de que un mismo sujeto puede ser sancionado dos veces por la participación en hechos que pertenecen a una misma conducta.

2 . La regulación del concurso de infracciones en la ley general tributaria y el principio de proporcionalidad en la aplicación de las sanciones

La conducta de los sujetos que emiten, reciben y utilizan facturas falsas o falseadas, como hemos explicado, puede ser constitutiva de varias infracciones tributarias. Nos encontramos ante una situación que puede calificarse de concurso de infracciones. Utilizando la terminología penal cabría distinguir entre concurso real e ideal de infracciones tributarias. Si la conducta sancionable incluye varias acciones u omisiones que pueden ser constitutivas de varias infracciones tributarias, estaríamos ante un concurso real de infracciones. Si el comportamiento del sujeto se reduce a una sola acción u omisión que puede ser constitutiva de varias infracciones tributarias, o cuando una de las infracciones sea un medio necesario para cometer otra infracción, la situación puede calificarse de concurso ideal de infracciones. En relación con el concurso real de delitos, y como regla general, el art. 73 del [Código Penal \(RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777\)](#) prevé que «al responsable de dos o más delitos o faltas se le impondrán todas las penas correspondientes a las diversas infracciones para su cumplimiento simultáneo,...». No obstante, esta acumulación de penas no es impuesta por el Código Penal en el concurso ideal. Con la finalidad de no agravar la situación del sujeto que realiza un solo hecho constitutivo de dos o más delitos, o cuando uno de ellos sea necesario para cometer el otro, el art. 77 del Código Penal no exige la acumulación de las penas, sino que establece como regla general que se aplicará en su mitad superior la pena prevista para la infracción más grave.

En la regulación de las sanciones que contiene la LGT, cada infracción tiene su correspondiente sanción, y, salvo en aquellos supuestos que la propia LGT así lo prevé, todas las infracciones cometidas por el obligado tributario, aunque puedan incluirse en una misma conducta, se sancionan de forma cumulativa. El apartado 4 del art. 180 LGT (párrafo segundo del art. 180 del Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la [LGT \(LEG 2015, 1654\)](#) [Boletín Oficial de Las Cortes Generales, Congreso de Los Diputados, núm. 146-1, 30/04/2015]), intenta aclarar cómo se sancionan aquellas conductas constitutivas de varias infracciones tributarias. Como principio general, el art. 180.4 LGT establece una norma similar a la contenida en el Código Penal para el concurso real de delitos. Según el art. 180.4 LGT, que es trasladado al párrafo 2 de dicho artículo por el Proyecto de Modificación, «la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas». En principio, parece que la LGT establece el mismo criterio general que el Código Penal, pues lo que se deduce de la lectura del art. 180.4 LGT es que cuando la conducta del sujeto incurra en varias infracciones se aplicarán las sanciones que correspondan de forma cumulativa. No obstante, para la imposición de varias sanciones, el citado art. 180.4 LGT exige un requisito que no recoge expresamente el Código Penal: que se realicen varias acciones u omisiones. De aquí se puede deducir que si solo se realiza una acción u omisión, solo puede permitir la imposición de una sanción tributaria. Sin embargo, esta conclusión, que se puede extraer de la primera frase del apartado 4 del art. 180 LGT, debe ser matizada al leer la segunda y la tercera frase del citado párrafo 4, y que con idéntica redacción, y para mayor claridad, el Proyecto de Modificación convierte en párrafos independientes. Las aclaraciones que realizan las frases segunda y tercera del art. 180.4 LGT (párrafos 2º y 3º del art. 180.2 del Proyecto de Modificación), que analizamos a continuación, nos llevan a entender que los distintos efectos tipificados como infracciones, aunque puedan ser incluidos en una misma conducta, es decir, que formen parte de la misma unidad de

acción, deben ser sancionados de forma independiente.

Según la segunda frase del apartado 4 del art. 180 LGT, que se corresponde con el párrafo segundo del apartado 2 del art. 180 del Proyecto de Modificación de la LGT: «Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta Ley [dejar de ingresar], será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 [obtención indebida de devoluciones, beneficios o incentivos fiscales] y 195 [determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas] de esta ley». Por tanto, la segunda frase del apartado 4 del art. 180 LGT establece como principio general que los hechos constitutivos de varias infracciones, aunque estén incluidos en una misma conducta se sancionan de forma independiente y acumulativa. Este principio general del que parte la LGT y que consiste en sancionar cada hecho tipificado con independencia de que el conjunto de ellos pueda ser incluido en una misma conducta o unidad de acción, se confirma en la tercera frase del art. 180.4 LGT, y que es recogida en el párrafo tercero del apartado 2 del citado artículo por el Proyecto de Reforma. Dice este último inciso del citado apartado 4 del art. 180 LGT: «Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el art. 198 de esta Ley [no presentar en plazo declaraciones sin perjuicio económico] será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 [presentación incorrecta de declaraciones sin perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información] y 203 de esta Ley [resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria]». En definitiva, situaciones que quedan incluidas en el concurso ideal de infracciones, pues forman parte de una misma unidad de acción, se sancionan acumulando todas las infracciones que puedan referirse a dicha conducta o acción. A diferencia del Código Penal, la LGT no regula con carácter general ningún sistema que permitan reducir la agravación de la responsabilidad del sujeto que puede verse incurso en estas situaciones.

La única norma que establece la LGT para corregir algunos casos de concurso de infracciones es la recogida en el art. 180.3 LGT, que coincide con la redacción del art. 180.1 del Proyecto de Modificación, según el cual «una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente». A lo largo del trabajo tendremos ocasión de explicar las especialidades que reviste la aplicación de esta norma a los supuestos de expedición, recepción y utilización de facturas falsas.

Como ya hemos adelantado, la LGT no establece una norma de carácter general que corrija los excesos que pueden suponer la acumulación de sanciones sobre una misma conducta. No obstante, sí hace referencia la LGT al principio de proporcionalidad en la aplicación de las sanciones, que impediría una reacción desproporcionada del ordenamiento por acumulación de varias sanciones sobre un mismo hecho. Según el art. 178 LGT, la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con el principio de proporcionalidad, que según el art. 131 de la [Ley 30/1992 \(RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246\)](#) supone que en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas «se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada». Este principio, escribe Aneiros Pereira, «veda toda desproporción entre la sanción y la entidad del ilícito que se ha cometido y ello porque vulnera el Estado de Derecho, el valor de la justicia, la dignidad de la persona y el principio de culpabilidad»¹. La aplicación del principio de proporcionalidad exigiría limitar la acumulación de infracciones sobre hechos que pueden ser incluidos en la misma conducta infractora, y además, no sancionar como infracciones independientes los casos en que una infracción tributaria es un medio necesario para cometer otra. No obstante, aunque el



principio de proporcionalidad resulta aplicable con carácter general a la potestad sancionadora tributaria, su aplicación al caso concreto no queda especificada en ningún precepto.

¹ Aneiros Pereira, J., «El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador», *Quincena Fiscal*, nº 21/2011, p. 63. [\(BIB 2011, 1751\)](#)

Desde un punto de vista constitucional, el principio de proporcionalidad «no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales» (STC 161/1997, de 2 de octubre [BOE 30/10], FJ 9). En repetidas ocasiones, la jurisprudencia del TC ha señalado que a nivel constitucional cualquier vulneración del principio de proporcionalidad ha de conectarse con la vulneración de un derecho fundamental. Así, la STC 145/2013, de 11 de julio (BOE 01/08), conecta una posible vulneración del principio de proporcionalidad en las sanciones con el cumplimiento del principio de tipicidad en la regulación del tipo infractor. El FJ 8 de la citada STC 145/2013 resuelve que la regulación reglamentaria de la infracción cuestionada no vulnera el principio de tipicidad, descartando una vulneración de la proporcionalidad, pues, «como no hay vulneración de aquella garantía respecto de las infracciones, procede descartar también que la regulación legal de las sanciones infrinja el principio de proporcionalidad». En la misma línea se manifiesta el Auto del TC 20/2015, de 3 de febrero (Cuestión de inconstitucionalidad núm. 4430/2014), argumentando que «cuando se aduce la existencia de un trato desproporcionado, debe primero alegarse en qué medida se afecta además al contenido de otros preceptos constitucionales, pues sólo cuando la desproporción suponga una vulneración de dichos derechos cabrá, en su caso, declarar la inconstitucionalidad de la norma» (FJ 4). En definitiva, no es posible exigir el cumplimiento aislado del principio de proporcionalidad en la aplicación de las sanciones tributarias. Si una regulación resulta inconstitucional por ser contraria a la proporcionalidad es porque vulnera otros derechos constitucionales y, especialmente, el principio de tipicidad.

Una cuestión distinta de si la normativa legal sobre sanciones puede resultar inconstitucional por vulnerar, entre otros, el principio de proporcionalidad, es la de si el desarrollo reglamentario de las infracciones respeta el mencionado principio. Según la STC 145/2013 (FJ 8), corresponde a la jurisdicción ordinaria «comprobar si hay proporcionalidad entre las infracciones (tal como han sido definitivamente perfiladas por las normas reglamentarias) y las sanciones (legalmente tasadas)». En el mismo sentido insiste el ya citado el Auto del TC 20/2015, de 3 de febrero, que en su FJ 4 señala que «la proporción entre las conductas que se pretenden evitar [por un reglamento] y las sanciones con las que intenta conseguirlo [el legislador] es puramente un "juicio de oportunidad", que corresponde realizar al legislador», y que «a partir de ahí corresponde primordialmente a los tribunales ordinarios determinar si se ha respetado la garantía del art. 25.1 [CE \(RCL 1978, 2836\)](#) en el plano aplicativo».

Como hemos señalado, según la doctrina del TC, articular la necesaria proporción que ha de haber entre el desvalor que se pretende evitar y la reacción sancionadora del ordenamiento exige un juicio de oportunidad que corresponde al legislador, y determinar si se transgrede o no el principio de proporcionalidad, corresponde «primordialmente» a los Tribunales ordinarios. Por tanto, aunque el principio de proporcionalidad debe ejercerse al aplicar la potestad sancionadora en materia tributaria, esto no significa que pueda utilizarse para corregir el sentido de la norma legal que regula una concreta infracción tributaria. Si la norma tributaria es clara, tiene que aplicarse de acuerdo con su contenido, sin que pueda ser corregido o moldeado su sentido inicial en función del principio de proporcionalidad. Como señala la [STS de 11 de diciembre de 2014 \(RJ 2014, 6540\)](#) (rec. de casación 2742/2013), citando una abundante jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la proporcionalidad entre infracción y sanción «constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del



legislador» y, en consecuencia, «no cabe deducir del art. 25.1 de la Constitución Española un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito» (FD 3º). En definitiva, si la norma tributaria es clara y admite la acumulación de sanciones ante una misma conducta infractora, desde el punto de vista constitucional no existe ningún óbice para que un mismo hecho pueda ser constitutivo de varias infracciones tributarias.

Si el principio de proporcionalidad por sí solo no puede ser utilizado como criterio que permita reducir los efectos excesivos de la norma sancionadora, cabe plantearse si es válido como criterio integrador aplicable a las conductas que generan duda en cuanto a la sanción aplicable. Bajo la vigencia de la [LGT de 1963 \(RCL 1963, 2490\)](#), era generalmente admitido que el intérprete podía corregir la aplicación de la norma sancionadora adaptándola al principio de proporcionalidad. Esta posibilidad era admitida como una forma de controlar el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración por parte de los Tribunales. No obstante, como señala la STS 22 de septiembre de 2009 (rec. de casación 4289/2009), seguida por otras posteriores, «en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria —hemos dicho— es evidente que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de legalidad» (FD 5º). Avanzando en el sentido de esta argumentación, expone el FD 3º de la ya citada [STS de 11 de diciembre de 2014 \(RJ 2014, 6540\)](#) (rec. de casación 2742/2013), que durante la vigencia de la LGT de 1963 el TS había reconocido expresamente la posibilidad de que los Tribunales aplicasen el principio de proporcionalidad, «pero ese margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero —y es aquí donde queremos poner el acento—, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la [LGT de 2003 \(RCL 2003, 2945\)](#)». En la LGT actual cada hecho tiene su sanción y el órgano sancionador no tiene margen para la apreciación, de tal forma que el principio de proporcionalidad está integrado en la propia normativa. Por tanto, solo puede utilizarse el principio de proporcionalidad en el ejercicio de la potestad sancionadora si la regulación del tipo infractor expresamente así lo prevé al establecer distintos tipos de sanciones en función de la gravedad de la conducta.

Con gran claridad afirma la [STS de 11 de diciembre de 2014 \(RJ 2014, 6540\)](#) (rec. de casación 2742/2013) (FD 3º), que el margen de maniobra que se reconocía «a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora [...] ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra [Sentencia de 22 de septiembre de 2011 \(RJ 2011, 5684\)](#) (rec. cas. núm. 4289/2009), en la medida en que la [LGT de 2003 \(RCL 2003, 2945\)](#) ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada" no ha dejado "a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior [LGT de 1963 \(RCL 1963, 2490\)](#), margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar" [FD Quinto D) a)]». En definitiva, según la jurisprudencia del TS, si la norma sancionadora no permite graduar a la baja la sanción para mantener la proporcionalidad, este principio no podrá aplicarse. Si las normas sancionadoras castigan los diferentes hechos derivados de la conducta de un sujeto con varias sanciones, o cualifican el tipo básico de infracción con una sanción agravada, el principio de proporcionalidad no permitirá corregir la situación agravada del sujeto infractor. No obstante, en aquellos casos en que la norma sancionadora no esté clara o que directamente permita reducir o anular alguna de las sanciones que procedan de una misma acción, esta reducción deberá efectuarse al aplicar la norma porque así lo exige el principio de proporcionalidad. Por tanto, y a modo de resumen, en primer lugar, puede afirmarse que la vulneración del principio de proporcionalidad en las



sanciones desde el punto de vista constitucional exige la vulneración de otros derechos y, especialmente, los derivados del principio de tipicidad contenido en el art. 25.1 [CE \(RCL 1978, 2836\)](#); y, en segundo lugar, la aplicación del principio de proporcionalidad a una conducta determinada solo será posible cuando lo permita la norma en concreto. Solo cuando las normas que correspondan permitan una reducción de la responsabilidad sancionadora del sujeto porque esta resulta excesiva en relación con la gravedad de los hechos realizados, podrá proponerse una interpretación correctiva en atención al principio de proporcionalidad.

3 . La infracción por expedición de facturas falsas o falseadas: su distinción con el delito de falsedad documental y elementos del tipo infractor

Antes de analizar la normativa tributaria referida al incumplimiento de las obligaciones de facturación, hay que hacer una precisión en relación con la posibilidad de un reproche penal a la emisión de facturas falsas. Según el art. 392 del [Código Penal \(RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777\)](#), la conducta del sujeto que emite una factura falsa o falseada, puede ser constitutiva de un delito de falsedad en documento mercantil. Los supuestos en los que la falsedad de una factura puede constituir un delito, según el art. 392 del Código Penal, son los siguientes: a) Si la falsedad altera la factura en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial. b) Si simula la factura en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad. c) Si supone que en los hechos a que se refiere la factura han intervenido personas que no han tenido intervención en ellos o se les atribuyen declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho. Si recayera sentencia condenatoria de la jurisdicción penal, quedaría excluida la posibilidad de imponer una sanción tributaria de acuerdo con lo previsto en el art. 180.1 [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#).

En el ámbito tributario, la expedición de facturas falsas o falseadas, según el art. 201.3 LGT, es una infracción calificada como muy grave. El tipo básico de esta infracción, según el art. 201.1 LGT es «el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos». El párrafo 3 del citado art. 201 LGT establece un tipo agravado disponiendo que esta infracción será muy grave «cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas con datos falsos o falseados».

3.1 . El sujeto activo de la infracción

La infracción a que se refiere el art. 201.3 LGT consiste en el incumplimiento de las obligaciones de facturación. Para acotar la figura del sujeto infractor resulta necesario plantearse si un requisito indispensable para la comisión de la infracción es estar sujeto a la obligación de facturar. Si así fuera, los empresarios y profesionales nunca podrían ser sujetos infractores por incumplimiento de las obligaciones de facturación cuando realizan operaciones que no sea entregas de bienes o prestaciones de servicios en el ejercicio de su actividad, pues no están sujetos a la obligación de expedir factura según el art. 2 del [R.D. 1619/2012 \(RCL 2012, 1636\)](#), que aprueba el Reglamento de facturación. Desde este punto de vista, tampoco serían nunca sujetos infractores los particulares, aunque expidan facturas falsas; y tampoco los empresarios y profesionales que, aunque actúen en el ejercicio de su actividad, realizan operaciones en las que no existe obligación de facturar de acuerdo con el art. 3 del citado R.D. 1619/2012 (no existe obligación de facturar en muchas de las operaciones exentas del IVA, en las sujetas al régimen especial de recargo de equivalencia y al régimen

simplificado del IVA, en las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización, y en la mayoría de las operaciones financieras).

Desde el punto de vista tributario, no está del todo claro que el que no tiene obligación de emitir factura, aunque la emita falseando el documento, queda automáticamente excluido de la posibilidad de cometer una infracción de facturación. Es cierto que el tipo básico es el incumplimiento de la obligación de facturación, y que el art. 201 LGT incluye diversos ejemplos entre los que no está la emisión de facturas totalmente ficticias por parte de una persona que no tiene obligación de facturar. No obstante, la relación ejemplificativa de los supuestos que suponen incumplimiento de las obligaciones de facturación no excluye la posibilidad de que dichas obligaciones se incumplan también al emitir facturas completamente ficticias. Un argumento en favor de que el que no tiene obligación de facturar también puede incumplir las obligaciones de facturación se encuentra en la regulación del tipo agravado a que se refiere el art. 201.3 LGT. El tipo agravado contempla un incumplimiento de las obligaciones de facturación que consiste en que la expedición de facturas se haga con datos falsos o falseados. La acción de expedir facturas con datos falsos o falseados no requiere que el infractor esté sujeto a la obligación de facturar y, desde luego, el apartado 3 del art. 201 LGT no lo exige. Por tanto, la infracción a que se refiere el apartado 3 del art. 201 LGT puede ser cometida por cualquier persona que ponga en circulación facturas totalmente falsas o con datos falseados, con independencia de que esté sujeto o no a la obligación de facturar.

Otro argumento en favor de admitir que el sujeto no obligado a facturar puede incumplir las obligaciones de facturación se deduce de la naturaleza de la infracción. La infracción por incumplir las obligaciones de facturación es puramente formal, basada en el peligro que genera no cumplir, cumplir de forma no adecuada, o cumplir de forma totalmente ficticia, por lo que sería posible su comisión sin perjuicio económico inmediato. Para cometer la infracción del art. 201 LGT no es necesario que el obligado tributario obtenga un ahorro fiscal del incumplimiento, basta con que se altere la necesaria correspondencia que debe existir entre operación realizada y factura emitida. Si la factura emitida no responde a la operación realizada, ya sea porque no se ha realizado ninguna operación, o porque la operación realizada tiene un valor superior o inferior al que se hace constar en la factura, se realiza el tipo infractor. Además, el peligro que genera el incumplimiento es el mismo con independencia de que exista o no deber de facturar. En todos los casos la conducta se sanciona por el peligro que para los intereses generales entraña el incumplimiento de la obligación de facturar con arreglo a la normativa legalmente establecida. Si se factura no habiendo realizado ninguna operación, el incumplimiento es el mismo que si la facturación se realiza por un importe superior o inferior al real. Con independencia de que exista o no deber de facturar, se ha incumplido la obligación de que la factura refleje el importe real de la operación realizada, y atendiendo al fundamento de la infracción, da igual que todo el importe de la factura sea ficticio o que solo sea ficticia una parte del precio. El fundamento de la infracción en todos estos casos es el mismo: se ha puesto en peligro el control de las operaciones realmente realizadas con un posible perjuicio económico indirecto para la Hacienda Pública.

Podría argumentarse que quien no realiza ninguna entrega no puede cometer la infracción del art. 201 LGT porque no tiene obligación de facturar, pero nos parece una interpretación excesivamente formalista del precepto. En mi opinión, el incumplimiento de la obligación de facturar puede darse tanto cuando no se factura como cuando se factura de forma indebida, y una de las formas de facturación indebida es la de expedir factura cuando no se ha realizado ninguna operación. La argumentación de que el sujeto que no estando obligado a facturar y emite factura no puede cometer la infracción del art. 201 LGT, se basa en que el tipo infractor solo puede realizarlo el que está obligado a facturar, nunca el



excluido de las obligaciones de facturación. Pero esta argumentación nos lleva a una conclusión absurda, pues con el mismo razonamiento también tendría que admitirse la conclusión de que el que factura por un importe superior al real tampoco puede cometer la infracción porque por ese importe de más que no se corresponde con operaciones realmente realizadas, no tiene obligación de facturar. Es decir, desde el punto de vista del bien jurídico protegido se encuentran en la misma situación el que no realiza ninguna operación y factura, y el que realiza operaciones pero factura de forma falsa. En el primer caso, el sujeto no tenía obligación de facturar. En el segundo, solo tenía obligación de facturar por las operaciones realmente realizadas, no estando sujeto a tal obligación por las operaciones indebidamente facturadas. En mi opinión, el tipo infractor se realiza en ambos casos, pues se está incumpliendo, totalmente o en parte, la obligación de facturar.

En resumen, el emisor de facturas falsas o falseadas, con independencia de que tenga o no obligación de facturar, siempre podría realizar la infracción prevista en el art. 201 LGT. Si ha realizado alguna operación real, la parte de factura que no se corresponde con entregas o bienes o prestaciones de servicios efectivamente realizadas no responde al incumplimiento de una obligación de facturación previamente existente, pues por esas operaciones no se debía haber facturado. El mismo razonamiento vale para los supuestos en que no se ha realizado ninguna operación y ninguna de las facturas responde a una entrega o prestación efectiva. En los dos casos se ha incurrido en la infracción prevista en el art. 201 LGT, pues se ha facturado indebidamente, ya sea en la totalidad de las operaciones o solo en parte de ellas. Si todas las operaciones son ficticias, la facturación indebida afecta al importe total de las facturas, si solo parte de las cantidades facturadas son ficticias, el incumplimiento del deber de facturación afecta a las facturas que no se corresponden con entregas o prestaciones de servicios realmente realizadas.

3.2 . La acción típica: no emitir factura, o emitirla con datos falsos o falseados

La acción típica consiste en no emitir factura, o en emitirla con datos falsos o falseados. En mi opinión, la falsedad puede referirse a cualquiera de los elementos que integran la factura, siempre que altere el sentido del documento. Así, un error ortográfico, de sintaxis o aritmético, pero que no cambia de forma esencial el sentido de la factura, no realiza el tipo infractor. Lo esencial por tanto, no es el elemento falseado, sino los efectos que la falsedad produce al desvirtuar el sentido real de la factura. Aunque la falsedad afecte a elementos que no alteran el importe, como el nombre, el concepto o la fecha, si los datos falseados modifican el efecto que produciría la factura de haberse emitido con datos correctos, se habrá cometido la infracción. Y viceversa, aunque el dato falseado afecte a las cantidades numéricas, elementos que en principio son los más importantes, si del error o falsedad no se deriva una alteración fraudulenta de la obligación tributaria, no se habrá cometido la infracción.

3.3 . La inclusión de la infracción por emisión de facturas falsas o falseadas en una infracción de perjuicio económico

3.3.1 . Requisitos de carácter general para que la emisión de facturas falsas o falseadas quede subsumida en un infracción de perjuicio económico

Según el art. 180.3 LGT, «una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de



graduación o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente» (art. 180.1 del Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la [LGT \[LEG 2015, 1654\]](#)). Por tanto, la emisión de facturas falsas o falseadas no puede ser sancionada como infracción independiente cuando se utiliza como criterio de graduación de otra infracción o como elemento para convertir otra infracción en grave o muy grave.

La inclusión de la conducta consistente en la emisión de facturas falsas o falseadas en otra infracción exige el cumplimiento de unos requisitos de carácter general. Para que el empleo de facturas falsas o falseadas quede subsumido en una infracción de perjuicio económico aplicando el art. 180.3 LGT es necesario que exista unidad de sujeto y de acción entre ambas conductas. La [STS de la Sala de lo Penal de 15 de julio de 2008 \(RJ 2008, 4285\)](#) (rec. de casación núm. 2545/2007) ya aplicó este criterio, aunque en el ámbito del delito contra la Hacienda Pública, entendiendo que la simulación de las facturas debe integrarse en la conducta orientada a eludir el pago del tributo cuando las facturas son un instrumento para conseguir aquél (FD 4º). La [STSJ de las Islas Baleares de 29 de mayo de 2013 \(JT 2013, 1316\)](#) (rec. contencioso-administrativo núm. 260/2012) traslada este criterio al ámbito sancionador tributario, planteándose si la unidad de acción entre la infracción de perjuicio económico y la de expedición o utilización de facturas falsas es un requisito para que el art. 180.3 LGT puede ser aplicado a una empresa sancionada de acuerdo con el art. 191 LGT por dejar de ingresar la deuda tributaria. Aunque el supuesto contemplado por la citada [STSJ de las Islas Baleares de 29 de mayo de 2013 \(JT 2013, 1316\)](#) (rec. contencioso-administrativo núm. 260/2012) se refiere a la utilización y no a la emisión de facturas, los requisitos para que pueda aplicarse el 180.3 LGT son los mismos en ambos casos. Para incluir la infracción referente a las facturas falsas en una infracción de perjuicio económico es necesario que exista unidad de conducta, es decir que la elaboración de la factura falsa sea un «simple instrumento o parte del mecanismo fraudulento que ha de conducir a la reducción de la deuda tributaria, porque en definitiva el dolo es único: la intención de reducir la deuda tributaria mediante utilización de facturas falsas, y esta conducta ya ha sido sancionada mediante la agravación de la calificación de la sanción» (FD Tercero de la STSJ de las Islas Baleares de 29 de mayo de 2013 [rec. contencioso-administrativo núm. 260/2012]).

3.3.2 . Supuestos en los que la emisión de facturas falsas o falseadas puede ser subsumida en una infracción de perjuicio económico

El art. 180.3 LGT se refiere a dos situaciones que impiden sancionar de forma independiente la emisión de facturas falsas: cuando se utilice como criterio de graduación de una infracción, y cuando sea una circunstancia que permite calificar otra infracción como grave o muy grave. Entre los criterios de graduación que admite la LGT, el único relacionado con la obligación facturar es el previsto en el párrafo c) del apartado 1 del art. 187 LGT, y se refiere al incumplimiento sustancial de la obligación de facturación². En el supuesto de que el sujeto incumpla sustancialmente con la obligación de facturación en los términos establecidos en el art. 187.1.c) LGT, y siempre que su conducta sea constitutiva de otra infracción tributaria además de la referente al incumplimiento de la obligación de facturación, se sancionará solo esta segunda conducta. Por tanto, el incumplimiento de la obligación de facturar no será sancionado como infracción independiente cuando suponga un incumplimiento sustancial, de tal modo que permita utilizarlo como criterio de graduación de otra infracción para agravarla. Esta situación puede darse en todos los casos en que la comisión de una infracción de perjuicio económico directo (artículos 191 a 193 LGT) o indirecto (artículos 194 a 197 LGT) va acompañada de un incumplimiento sustancial de la obligación de facturación.



2 Según el art. 187.1.c) [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) se entiende que hay un incumplimiento sustancial de la obligación de facturación, «cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por 100 del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación».

Si el sujeto comete una infracción en la que la emisión de facturas falsas es una circunstancia que determina la calificación de la infracción como grave o muy grave, siguiendo lo dispuesto en el art. 180.3 LGT, debe hacerse la misma observación apuntada en el párrafo anterior: la creación y entrega de facturas falsas o falseadas no constituye una infracción independiente. Ha de tratarse de casos en los que el emisor de la factura falsa la utiliza para cometer una de las infracciones con perjuicio económico directo reguladas en los artículos 191 a 193 LGT, que son las únicas que utilizan esta circunstancia como criterio de cualificación de la infracción. Si el dejar de ingresar, no declarar correctamente, u obtener indebidamente devoluciones, se acompaña de la emisión y contabilización de facturas en falso, de tal forma que la toma en consideración de las facturas emitidas se utiliza como medio para cometer una infracción de perjuicio económico directo (por ejemplo, para obtener una base imponible o una cuota ficticias y después compensarlas fraudulentamente), la emisión no constituye una infracción independiente. En estos casos, la puesta en circulación de facturas falsas que se han contabilizado para cometer una infracción de perjuicio económico directo es una circunstancia que se utiliza para calificar la infracción de emisión como grave o muy grave. Si la confección de las facturas falsas representa un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción y se considera medio fraudulento de acuerdo con lo dispuesto en el art. 184.3.b) LGT, las infracciones de los artículos 191 a 193 LGT pasan de ser muy graves. Si la falsedad de las facturas emitidas no afecta a un número suficiente de operaciones como para entender que se han empleado medios fraudulentos, la infracción de perjuicio económico pasará de ser leve a grave. En cualquiera de los dos casos anteriores, la utilización por el emisor de los datos falseados en la factura para dejar de ingresar, declarar indebidamente o obtener devoluciones indebidas, no será sancionable de forma independiente.

4 . La recepción y utilización de facturas falsas o falseadas

4.1 . La imposibilidad de sancionar la recepción y utilización de facturas falsas o falseadas como infracción independiente

La conducta consistente en la recepción de una factura falsa o falseada o en su utilización por el receptor no constituye por sí sola una infracción tributaria en la que el receptor actúe como autor de la infracción. No obstante, como veremos en un apartado posterior, el receptor puede participar como cooperador necesario en la infracción cometida por el que expide facturas en falso. Utilizando la terminología penal, es cooperador necesario el que coopera a la ejecución de la infracción «con un acto sin el cual no se habría efectuado» (art. 28 del [Código Penal \[RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777\]](#)). El receptor de las facturas falsas, es cooperador en la infracción cometida por el expedidor. La [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) no utiliza la terminología penal, considerando que el receptor, como cooperador necesario en la infracción del expedidor, es responsable tributario al actuar como causante o colaborador activo en la infracción por expedición de factura falsa (art. 42.1.a) LGT). Más adelante nos referimos a este supuesto de responsabilidad y a si el receptor como cooperador necesario debe ser considerado infractor.



4.2 . La recepción de facturas falsas o falseadas como medio para cometer una infracción de perjuicio económico

El receptor de la factura falsa o falseada puede utilizarla para cometer una infracción de perjuicio económico. En este caso, la utilización del documento falso puede ser una circunstancia que cualifica la infracción de perjuicio económico. Como ya hemos expuesto, de acuerdo con el art. 180.3 LGT, si la utilización de facturas falsas convierte una infracción de perjuicio económico directo en grave o muy grave, o se utiliza como criterio para graduar la infracción de perjuicio económico agravándola, la utilización de facturas falsas no puede ser sancionada de forma independiente. No obstante, aunque no se den los requisitos del art. 180.3 LGT, la utilización de facturas falsas o falseadas no podría constituir una infracción autónoma, pues no hay ningún tipo infractor que castigue esa conducta. El receptor de facturas falsas solo puede incurrir en la infracción de la obligación de facturación a que se refiere el art. 201 LGT por no conservar las facturas, pero no por utilizar las facturas falsas. La única conducta tipificada de forma independiente y referida específicamente a la falsedad en las facturas es la que se refiere a «la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados» (art. 201.3 LGT). Las demás conductas tipificadas como infracciones de facturación, pueden incluir la falsedad en las facturas, pero ninguna de ellas se refiere a la utilización, sino a la «expedición, remisión, rectificación, y conservación de las facturas (art. 201.1 LGT). En definitiva, la utilización de facturas falsas solo puede ser un medio para cometer una infracción de perjuicio económico, y, en algunos casos, se convierte en circunstancia que cualifica una infracción de perjuicio económico directo o indirecto, atribuyéndole la condición de infracción grave o muy grave o siendo utilizada como criterio de graduación de la sanción de acuerdo con el art. 180.3 LGT.

Para que el art. 180.3 LGT resulte aplicable a la utilización de facturas falsas deben cumplirse los requisitos generales de unidad de sujeto y de acción a que antes nos hemos referido al analizar los supuestos de emisión. El sujeto que utiliza la factura falsa debe ser el mismo que comete la infracción de perjuicio económico, y entre ambas conductas, debe existir unidad de acción. En cualquier caso, como hemos afirmado en el párrafo anterior, aunque el art. 180.3 LGT no resulte aplicable porque no se cumplan todos los requisitos exigidos, la recepción de facturas falsas sin ninguna otra acción añadida nunca será sancionable como infracción independiente.

5 . La derivación de responsabilidad del receptor al emisor o del emisor al receptor por ser causantes o colaborar activamente en la comisión de una infracción tributaria

5.1 . Presupuestos para la derivación de responsabilidad a las personas o entidades que colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria

5.1.1 . La derivación de responsabilidad en el Derecho Comunitario europeo

El Derecho Comunitario no impide la creación de supuestos de responsabilidad que aseguren el pago de la deuda tributaria, siempre que éstos no resulten contrarios a las libertades comunitarias o al Derecho derivado. Si la responsabilidad en el pago de la sanción, como ocurre en el caso de las facturas falsas, se establece como consecuencia de la cooperación en una infracción tributaria sin ninguna especificación que discrimine situaciones o personas, no será contraria a las libertades



comunitarias. En cuanto al Derecho derivado, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) al aplicar la antigua Sexta Directiva en materia de IVA ([Directiva 2006/112 \[LCEur 2006, 3252\]](#)) analiza la posible incompatibilidad con el Derecho comunitario de diversos supuestos de responsabilidad tributaria por ser desproporcionados y porque la responsabilidad se aplica de forma automática³. Destacamos en especial tres Sentencias del TJUE de las que se deduce que los supuestos de responsabilidad que puedan establecerse para exigir al responsable el IVA debido por el sujeto pasivo han de respetar los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.

³ Sobre la aplicación de los principios comunitarios de seguridad jurídica y proporcionalidad a los supuestos de responsabilidad tributaria, véase: Tejerizo López, J. M., «El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios», en Fernández Marín (direc.), F. y Fornieles Gil, A. (coord.), *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, 2010, pp. 90-94.; y Martín Jiménez, A. J., «Responsabilidad tributaria, Constitución y Derecho comunitario», en Arrieta Martínez De Pisón, J., Collado Yurrita, M. A. y Zornoza Pérez, J., (Directores): *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi, 2010, p. 922.

La [Sentencia del TJUE \(en adelante STJUE\) de 12 de enero de 2006 \(TJCE 2006, 16\)](#) (Optigen, Fulcrum Electronics, y Bond House Systems contra Commissioners of Customs & Excise) (Sentencia: ECLI:EU:C:2006:16) (Conclusiones: ECLI:EU:C:2005:89), reconoce que la Sexta Directiva otorga a los Estados miembros la posibilidad de introducir medidas de responsabilidad tributaria solidaria (en especial, apartado 42 de las conclusiones). La libertad por parte de los Estados para establecer supuestos de responsabilidad tributaria sobre personas distintas del sujeto pasivo del IVA, vuelve a ser reconocida en las [Sentencias del TJUE de 11 de mayo de 2006 \(TJCE 2006, 140\)](#) (Commissioners of Customs & Excise y Attorney General contra Federation of Technological Industries y otros) (ECLI:EU:C:2006:309) y de [27 de septiembre de 2007 \(TJCE 2007, 243\)](#) (Albert Collée contra Finanzamt Limburg an der Lahn) (ECLI:EU:C:2007:549).

De especial interés para el tema que tratamos resulta la citada STJUE de 11 de mayo de 2006 (Commissioners of Customs & Excise y Attorney General contra Federation of Technological Industries y otros) (ECLI:EU:C:2006:309), que, en su apartado 29, se refiere a los límites que tienen los Estados para regular supuestos de responsabilidad tributaria en el IVA. Según el citado apartado 29, las medidas adoptadas, es decir los supuestos de responsabilidad, «deben respetar los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad», entendido este último en el sentido de que las medidas adoptadas no deben ir más allá de lo que es necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública⁴. La STJUE de 12 de enero de 2006 (ECLI:EU:C:2006:16) se refiere a los supuestos de responsabilidad solidaria que pueden vulnerar el principio comunitario de proporcionalidad. El apartado 32, de la citada STJUE de 12 de enero de 2006 (ECLI:EU:C:2006:16) considera que establecer un supuesto responsabilidad solidaria de carácter objetivo basado en presunciones «de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario», [...], va más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública», resultando contrario al principio de proporcionalidad.

⁴ La idea es repetida en la [STJUE de 27 de septiembre de 2007 \(TJCE 2007, 243\)](#) (Albert Collée contra Finanzamt Limburg an der Lahn) (ECLI:EU:C:2007:549) (apartados 26 y 40).

Al comentar la jurisprudencia del TJUE en materia de responsabilidad tributaria, Martín Jiménez afirma que «en la medida en que pretendan derivarse deudas tributarias por el IVA [...], podría interpretarse que los principios generales del Derecho comunitario imponen que se deban interpretar en el sentido de que sólo allí donde pueda identificarse dolo o culpa por parte del responsable será posible la derivación de responsabilidad si pretende cumplirse con el principio de proporcionalidad»⁵.



Debe tenerse en cuenta que las Sentencias del TJUE antes citadas se refieren todas a las medidas de adoptadas para evitar el fraude «carrusel» en el IVA, y por tanto, en principio, son aplicables exclusivamente a los supuestos de responsabilidad en relación con este impuesto. No obstante, a mi juicio, sí queda claro que es contrario al principio de proporcionalidad, y por tanto, al Derecho comunitario, un sistema de responsabilidad objetiva, que impida al responsable probar en contra del precepto por el que se le deriva responsabilidad (apartado 32, la STJUE de 12 de enero de 2006). Aplicando estos criterios a la responsabilidad solidaria del que coopera en la emisión y utilización de facturas falsas, entiendo que pueden extraerse dos conclusiones: 1º) Un sistema de responsabilidad objetiva que no atienda a las circunstancias personales que acompañan a la conducta del responsable por derivación, es contrario al principio de proporcionalidad en el ámbito comunitario. En la práctica, lo anterior nos conduce a la exigencia de culpabilidad en el responsable si lo que se deriva es una sanción. 2º) Cualquier sistema de responsabilidad que se establezca, no puede estar basado en presunciones que no admitan la posibilidad de que el obligado tributario pruebe en contra del hecho deducido o presumido.

5 Martín Jiménez, A. J., «La responsabilidad tributaria en la LGT y el Derecho comunitario», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 32/2006, p. 799 ([BIB 2006. 2072](#)). Véase también el trabajo posterior de este mismo autor, «Responsabilidad tributaria, Constitución y Derecho comunitario», en Arrieta Martínez De Pisón, J., Collado Yurrita, M. A. y Zornoza Pérez, J., (Directores): *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi, 2010, p. 922.

5.1.2 . Los límites constitucionales para derivar la responsabilidad de las sanciones por emitir o utilizar facturas falsas

Según el art. 42.1.a) LGT, son responsables solidarios: «a) Los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción». La LGT no sanciona con una infracción específica la conducta de los colaboradores en la emisión o en la utilización de facturas falsas o falseadas, sino que les considera como responsables en la infracción de la persona con la que colaboran. El receptor de la factura falsa es responsable tributario de la infracción cometida por el emisor. El emisor a su vez, podrá ser responsable tributario de la infracción cometida por el receptor si éste utiliza la factura para cometer una infracción de perjuicio económico. Siguiendo la terminología penal, el responsable tributario de un hecho relacionado con facturas falsas es cooperador necesario. El receptor de la factura es cooperador en la infracción cometida por el expedidor, pues sin su colaboración aportando los datos necesarios, la factura no podría haberse confeccionado. Por su parte, el emisor de la factura falsa puede ser colaborador en la infracción de perjuicio económico cometida por el receptor al utilizar la factura, y como tal, es responsable solidario de la infracción cometida por éste. Esta situación conlleva que cada una de las partes intervinientes en la emisión, recepción y utilización de facturas falsas pueda ser sancionada dos veces. En primer lugar, cada uno de los intervinientes en la operación comete una infracción propia como autor, aunque el receptor de la factura solo es sancionado si la utiliza para cometer una infracción de perjuicio económico, y, como autor, solo puede ser sancionado por esta última infracción. En segundo lugar, cada uno de ellos puede responder solidariamente de la infracción cometida por el otro. El receptor es responsable solidario de la infracción cometida por el emisor, y el emisor es responsable solidario de la infracción de perjuicio económico cometida por el receptor que utiliza la factura. La posibilidad de que se exija una doble responsabilidad tributaria a la conducta de la misma persona, una como autor de la infracción y otra como responsable tributario, nos llevará a plantearnos si la exigencia de esta doble responsabilidad, además de resultar incompatible con el principio de proporcionalidad, puede ser contraria al principio *ne bis in idem*. Esta es una cuestión que dejamos

para más adelante, y de la que nos ocupamos en la última parte del trabajo.

El asunto que ahora abordamos es el relativo a la naturaleza de la responsabilidad tributaria que se exige por ser causante o colaborar activamente en el proceso de emisión, recepción y utilización de facturas falsas. La principal duda que plantea la derivación de responsabilidad en estos casos es la de si cuando la Administración exige la sanción al responsable está ejerciendo la potestad sancionadora. Si el responsable por derivación está cometiendo una infracción propia al ser causante o colaborar en la infracción de otro, habrá que concluir que los principios por los que se rige la potestad sancionadora son exigibles para derivar responsabilidad. En definitiva, si el causante o colaborador en el proceso emisión, recepción y utilización de facturas falsas comete una infracción por colaborar, su conducta tendrá que ser culpable como mínimo a título de negligencia. Y siguiendo con la misma argumentación, si la actuación del colaborador al cooperar en el proceso de emisión o utilización de las facturas falsas no puede considerarse culpable en términos sancionadores, no podrá derivarse responsabilidad.

En la doctrina científica, Pérez Royo y Aguillo Avilés apuntaron al comentar la [LGT de 1963 \(RCL 1963, 2490\)](#), la posibilidad de que los causantes o colaboradores en la comisión de una infracción fueran considerados «no como responsables, sino como sujetos infractores *autónomos*», no obstante, ya advertían, que «los responsables no se encuentran en la enumeración que [...] la LGT hace de los sujetos infractores. Por consiguiente, no pueden ser considerados como sujetos infractores autónomos»⁶. A pesar de que el responsable no es sujeto infractor según la LGT, la doctrina ha venido advirtiendo desde la LGT de 1963, que la derivación de la sanción al responsable no podía ser automática, pues podía «entrar en conflicto con los principios que deben informar el procedimiento administrativo sancionador»⁷. Al comentar la LGT de 2003, Delgado González y Ragel Bonilla admiten que cuando se deriva la responsabilidad de la sanción se puede hablar de la comisión de ilícitos propios aunque no estén tipificados como infracción, y que en todos los casos de derivación de las sanciones, «se es responsable porque se es infractor. Y sólo en atención a ello se pueden imponer y exigir sanciones»⁸. Por tanto, doctrinalmente, el responsable de la sanción no es un sujeto infractor, pero se le aplican las mismas garantías que a este.

⁶ Pérez Royo, F. y Aguillo Avilés, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Edit. Aranzadi, 1996, p. 99. ([BIB 1996, 644](#)).

⁷ González Ortiz, D., «Responsabilidad tributaria y sanciones. (La [Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1999 \[RJ 1999, 1965\]](#), una aportación relevante al debate)», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, 1999-II, p. 1269.

⁸ Delgado González, A. F. y Ragel Bonilla, A. J., «La prescripción de las acciones de responsabilidad, de derivación de la obligación de pago y de la punitiva o sancionadora que se pueden ejercer contra los responsable tributarios», *Quincena Fiscal*, nº 14/2013, p. 120. ([BIB 2013, 1570](#)).

A nivel de jurisprudencia constitucional, la cuestión ha sido estudiada por Martín Jiménez⁹, quien parte de comentar la [STC 76/1990, de 26 de abril \(RTC 1990, 76\)](#) en relación con el art. 38 de la LGT de 1963, antecedente del actual art. 42.1.a) LGT de 2003¹⁰. En el FJ 4.B) de la STC 76/1990, el TC argumenta que el art. 38.1 LGT de 1963 «se encuentra en muy directa conexión con el art. 77.1 de modo que sólo puede ser correctamente entendido mediante una interpretación conjunta con este último»¹¹. Continúa el FJ 4.B) de la STC 76/1990 argumentando que el art. 38.1 LGT no consagra una responsabilidad objetiva sino que con los ilícitos tributarios «gira en torno al principio de culpabilidad», y que «también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve». La STC 76/1990 no entra a analizar la naturaleza de la medida impuesta al responsable, ni si para derivar responsabilidad el dolo o la culpa son exigibles en la persona del responsable, o basta con que sea culpable el deudor principal. Entre la jurisprudencia constitucional



posterior destaca la [STC 85/2006, de 27 de marzo \(RTC 2006, 85\)](#), que trata la responsabilidad tributaria de los administradores por las sanciones impuestas a la sociedad, y que también es analizada por Martín Jiménez en la obra ya citada¹². Aunque la STC 85/2006 no aclara por completo la cuestión que estamos comentando, si hace algunas precisiones concretas al respecto. En primer lugar, en el FJ 3 de la STC 85/2006, se afirma que «las cantidades reclamadas a éstos [a los administradores] por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT [de 1963], tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora». Vuelve a insistir en esta naturaleza sancionadora que, desde un punto de vista constitucional, tiene la responsabilidad derivada a los administradores sociales el FJ 4 de la STC 85/2006, expresando que «la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo», y que «es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE». De lo expuesto cabe deducir, que con la STC 85/2006 quedaba claro que cuando la Administración deriva sanciones al responsable está ejerciendo la potestad sancionadora, le está exigiendo una sanción en sentido constitucional, y para ello, es necesario demostrar la culpabilidad. Sin embargo, a la vista de la STC 85/2006, todavía quedaba en penumbra la cuestión de si la culpabilidad era exigible solo al deudor principal, o también al responsable. Martín Jiménez ofrece una interpretación de la STC 85/2006 en la que defiende que la culpabilidad de los administradores como responsables solidarios no es necesario que se exija expresamente, porque si se prueba la culpabilidad social por dolo o por culpa, también queda probada la culpabilidad de los administradores que son quienes actúan en nombre de la sociedad. En palabras de Martín Jiménez, «si lo que la [STC 85/2006, de 27 de marzo \(RTC 2006, 85\)](#) quiso expresar fue la idea de que no será preciso, en el procedimiento de derivación de la sanción del responsable, probar la culpabilidad de este último, por cuanto la culpabilidad de la persona jurídica ya de por sí entrañará que quede acreditado en el procedimiento sancionador que se siga contra ella el actuar doloso, culposo o negligente de las personas físicas que forman su voluntad, tal postura nos parece lógica y acertada (aunque expresada con escasa fortuna)»¹³. Dando esta interpretación a la STC 85/2006, concluye el citado autor que la derivación de responsabilidad exige «que la Administración demuestre la culpabilidad del responsable (no sólo del sujeto pasivo)»¹⁴.

⁹ Martín Jiménez, A., *Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT. (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, Aranzadi, 2007, pp. 188 y s.s.

¹⁰ Según el art. 38 LGT de 1963: «1. Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria».

¹¹ El art. 77 LGT 1963 disponía: «1. Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia».

¹² Martín Jiménez, A., *Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT. (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, Aranzadi, 2007, pp. 76 y s.s.

¹³ Martín Jiménez, A., *Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT. (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, Aranzadi, 2007, p. 84.

¹⁴ Martín Jiménez, A., *Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT. (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, Aranzadi, 2007, p. 89.

De acuerdo con la jurisprudencia y las opiniones doctrinales expresadas, desde un punto de vista constitucional, en la actualidad no hay duda de que cuando la Administración le exige al responsable



las sanciones impuestas al deudor principal y en cuya realización ha colaborado, le está imponiendo una sanción. Entiendo que cuando se le exige al responsable el pago de la sanción no se trata de derivarle el pago de una deuda para asegurar el crédito tributario, se trata de sancionar una conducta infractora en la que el responsable ha participado como cooperador necesario. Puesto que se le impone una sanción, es lógico que su conducta tenga que ser culpable, y en mi opinión, la culpabilidad debe exigirse a quien se le exige la sanción. Si la sanción se exige por derivación al responsable, su conducta habrá de ser culpable o negligente. Si se le exige solo al deudor principal, la exigencia de culpabilidad quedará limitada a este último.

5.1.3 . La interpretación jurisprudencial de las condiciones que la LGT impone a la derivación de las sanciones al responsable

La regulación de la derivación por responsabilidad solidaria de las sanciones ha tenido distintos contenidos con el paso de sucesivos cambios legislativos y, a cada uno de ellos, la jurisprudencia del TS ha aportado su visión interpretativa. Hasta el 26 de abril de 1985, fecha en la que entró en vigor la [Ley 10/1985 \(RCL 1985, 968, 1313\)](#), que modificó la LGT de 1963, la redacción del art. 38 LGT de la antigua LGT era la siguiente: «Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que dolosamente sean causantes, o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo, en las infracciones tributarias calificadas de defraudación, aun cuando no les afectaren directamente las respectivas obligaciones». Desde el 27 de abril de 1985 hasta el 1 de julio de 2004, fecha en la que entró en vigor la actual Ley 58/2003, el art. 38 LGT de 1963 tuvo una redacción prácticamente idéntica a la del actual art. 42.1 LGT: «1. Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria». La actual redacción del art. 42.1 LGT deja claro que el responsable de la sanción es un cooperador necesario, al exigir que las personas o entidades responsables han de ser «causantes» o colaborar «activamente» en la realización de una infracción tributaria.

La jurisprudencia del TS, al interpretar y aplicar la LGT ha desarrollado la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con la exigencia de culpabilidad en la conducta del responsable para poder derivarle sanciones. La [STS de 30 de enero de 1999 \(RJ 1999, 1965\)](#) (rec. casación nº 3974/94), interpretando la redacción del art. 38 de la LGT de 1963 en su versión anterior a la entrada en vigor de la Ley 10/1985, expresa en su FD 2º que «son dos los requisitos sobre los que descansa la responsabilidad solidaria de los copartícipes tributarios: la existencia de dolo en su actuación y que la infracción tributaria haya sido calificada como defraudación». Desaparecidas las infracciones de defraudación desde 1995, destaca en la interpretación que realiza el TS la exigencia de dolo en la conducta del cooperador para hacerle responsable de la sanción. Ello se debe a que como ya hemos señalado, la redacción del art. 38 LGT vigente en el momento en que se realizaron los hechos enjuiciados establecía que solo podían ser responsables solidarios de las sanciones las personas que «dolosamente sean causantes o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias...». Aunque la redacción actual del precepto no exige que la conducta del responsable sea dolosa, sí precisa que el responsable tiene que ser causante o haber colaborado activamente en la realización de la infracción, por lo que cabe exigirle algún tipo de culpabilidad. El grado de culpabilidad exigible al responsable es lo que aclaramos y justificamos en los párrafos que siguen.

La [STS de 10 de diciembre de 2008 \(RJ 2009, 216\)](#) (rec. casación 3941/2006), aplicando la



redacción que la Ley 10/1985 dio al art. 38 LGT de 1963, analiza la derivación de las sanciones a los administradores de una sociedad. Debe tenerse en cuenta que esta versión del art. 38 LGT de 1963 vigente desde 1985, es prácticamente idéntica a la del art. 42.1.a) de la LGT de 2003, actualmente vigente. Señala el FD 3º de la STS de 10 de diciembre de 2008 (rec. casación 3941/2006), que a la vista de la jurisprudencia constitucional, necesariamente hay que partir de la naturaleza sancionadora de esta derivación de responsabilidad. Más precisa en relación con la culpabilidad exigible al responsable es la [STS de 18 de febrero de 2013 \(RJ 2013, 2188\)](#) (rec. casación 4613/2010). En su FD 2º, la STS de 18 de febrero de 2013 (rec. casación 4613/2010) acepta la derivación de las sanciones porque la participación del responsable era necesaria en las infracciones y porque era conocedor de que «estaba colaborando de una manera acertada y activa en la comisión de las mismas». Es obvio que si la cooperación es necesaria para cometer la infracción, y además, según la jurisprudencia del TS, se deriva la sanción porque el cooperador conoce que está colaborando activamente en la comisión de la infracción, es que se dan los requisitos para ser culpable, pues en caso contrario el TS no admite la derivación de la sanción.

La [STS de 16 de febrero de 2015 \(RJ 2015, 921\)](#) (rec. casación nº 705/2013) interpreta el art. 38 de la LGT de 1963 posterior a la reforma de 1985, en el sentido de que quien coopera en la realización de la infracción tributaria tiene que tener una conducta culpable para que pueda ser declarado responsable solidario. El FD 3º de la STS de 16 de febrero de 2015 (rec. casación nº 705/2013) requiere para que haya lugar a la derivación de responsabilidad que concurra «dolo o culpa, al menos leve». Termina dicho FD 3º con una afirmación que clarifica mucho el grado de subjetividad que cabe exigir al responsable, pues dice que al extender la responsabilidad de las sanciones al cooperador: «Se trata de determinar si es posible hablar de una colaboración por su parte activa, directa, típica y culpable en la comisión de la infracción cuyo pago se le exige como responsable solidario [...]».

En resumen, siempre que el TS ha aplicado la derivación de las sanciones al responsable, ha exigido en éste una actuación culpable, pues es lo conforme con la naturaleza sancionadora que tiene la derivación en este caso, y además, lo exige la normativa contenida en la LGT. Comparando la regulación del actual art. 42.1.a) LGT con la última redacción del art. 38 LGT de 1963, la exigencia de dolo o culpa en la conducta cooperadora del responsable queda aún más clara. El art. 42.1.a) LGT dispone que el responsable solidario de la sanción debe ser el causante o una persona que colabore «activamente» en la comisión de la infracción, mientras que el art. 38 LGT de 1963 solo exigía colaboración, no que esta fuera activa.

5.1.4 . Las formas de ejecución de la cooperación en una infracción tributaria y la culpabilidad exigible en el responsable

Como hemos visto, la jurisprudencia del TS, y también de forma generalizada la doctrina científica como veremos a continuación, consideran que la Administración tiene que demostrar la culpabilidad del responsable por cooperación para derivarle una infracción tributaria. No obstante, no está tan claro cuáles son las conductas del responsable que pueden dar lugar a la derivación de responsabilidad. La doctrina ha señalado de forma reiterada que la redacción del art. 42.1.a) LGT deja muchos cabos sueltos, tales como si cabe derivar responsabilidad basándose en un comportamiento omisivo del responsable, o si la derivación puede extenderse hasta los supuestos de inducción o encubrimiento¹⁵. Entre los trabajos más recientes, Luque Cortella al tratar de la responsabilidad tributaria de los administradores concursales, excluye directamente la omisión como forma de ejecución, precisando



que «el causante de la infracción tributaria debe incurrir en una conducta cuando menos culposa, quedando excluidas las conductas pasivas [...]»¹⁶. Nos parece acertada la interpretación que de estos supuestos dudosos dan Romero Plaza y Serrantes Peña, entendiendo que el «adverbio «activamente» [...] exige una relación directa entre la actuación del responsable y el resultado antijurídico constitutivo de infracción tributaria», lo que excluye en el supuesto del art. 42.1.a) LGT la actuación por comportamiento pasivo¹⁷.

¹⁵ Por orden cronológico, véanse en este sentido, las manifestaciones de López Martínez, J., «Responsables y sucesores en las sanciones tributarias», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, 2010, pp. 918-922; Martínez Lago, M. A., «Participación en infracciones y extensión de responsabilidad a las sanciones tributarias», *Quincena Fiscal*, nº 15-16/2008, p. 52. ([BIB 2008, 1806](#)); y de Martín Jiménez, A., *Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT. (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, Aranzadi, 2007, p. 194.

¹⁶ Luque Cortella, A., «Los riesgos de incurrir en responsabilidad tributaria por parte de los administradores concursales y los auxiliares delegados», *Quincena Fiscal*, nº 15-16/2013, p. 94. ([BIB 2013, 1927](#))

¹⁷ Romero Plaza, C. y Serrantes Peña, F., *Responsables y responsabilidad tributaria*, Edición Fiscal Ciss, Valencia, 2009, p. 117.

En relación con el aspecto subjetivo de la conducta del responsable de la sanción, la doctrina se ha manifestado de forma reiterada a favor de exigir que sea culpable para que se le pueda derivar la sanción. Así, Martínez Lagollama llama la atención sobre la exigencia de culpabilidad en el responsable de las sanciones por derivación, expresando que «el requisito de *colaboración activa*, además de pensar en actuaciones decisivas para la efectiva comisión de la infracción, está llamando la atención sobre un especial elemento subjetivo o grado de culpabilidad a apreciar en el caso concreto [...]»¹⁸; y en el mismo sentido, De Gandarillas Martos afirma que «para hacer extensiva su extensión a las sanciones es necesario efectuar el preceptivo test de culpabilidad»¹⁹. Las opiniones en este sentido son constantes en la doctrina, habiendo sido desarrollado el grado de culpabilidad exigible y su contenido. Anibarro Pérez distingue entre un aspecto objetivo y un aspecto subjetivo en la culpabilidad exigible al responsable de la sanción. Desde el punto de vista objetivo, según Anibarro Pérez, la culpabilidad exige un incumplimiento del «deber de cuidado o de diligencia que hubiera permitido evitar el resultado dañoso producido»²⁰. Pero la culpabilidad tiene también una vertiente subjetiva, que atiende a las condiciones particulares del sujeto, siendo estas condiciones las que determinan la diligencia exigible desde un punto de vista objetivo. Como escribe Anibarro Pérez, «la indagación sobre las condiciones personales del autor permitirá resolver sobre el grado de diligencia debida, y sobre la posibilidad de aquél de prever y evitar el resultado dañoso»²¹.

¹⁸ Martínez Lago, M. A., «Participación en infracciones y extensión de responsabilidad a las sanciones tributarias», *Quincena Fiscal*, nº 15-16/2008, p. 52. ([BIB 2008, 1806](#))

¹⁹ De Gandarillas Martos, S., «El alcance de la responsabilidad tributaria», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, 2010.

²⁰ Anibarro Pérez, S., «El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias», en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, 2005, p. 885.

²¹ Anibarro Pérez, S., «El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias», en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, 2005, p. 887.

En lo que respecta a las formas de conducta que permiten derivar la responsabilidad de la sanción, me muestro de acuerdo con las opiniones doctrinales antes expuestas en el sentido de que la redacción del art. 42.1.a) LGT excluye la cooperación por omisión. Esta interpretación permite distinguir el tipo de culpa exigible en la responsabilidad solidaria del causante o colaborador en la



infracción [art. 42.1.a) LGT], y en la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas en relación con las infracciones cometidas por la entidad [art. 43.1.a) LGT]. Mientras que en el caso de los administradores se les puede exigir la sanción por derivación en los supuestos de «culpa in vigilando», no se puede derivar la sanción a los causantes o colaboradores activos por una conducta omisiva²². Por tanto, en las conductas integradas en la emisión, recepción y utilización de facturas falsas, no es posible derivar la sanción al responsable si solo ha cooperado o colaborado de forma pasiva.

²² En este sentido, véase Romero Plaza, C. y Serrantes Peña, F., *Responsables y responsabilidad tributaria*, Edición Fiscal Ciss, Valencia, 2009, p. 117.

En mi opinión, el cooperador necesario en una infracción tributaria, ya sea como causante o como colaborador activo, es culpable, pues si no lo fuera no podría ser cooperador en la infracción, que es lo que exige la LGT. Según la doctrina del TC, cuando se deriva la responsabilidad de la sanción se está sancionando, y para sancionar es necesario que la conducta del infractor sea, al menos, negligente. Desde este prisma, es como entiendo que el TS interpreta la LGT, considerando que el cooperador en una infracción es coautor, y que, por tanto, le es exigible en su acción de cooperación el mismo grado de culpabilidad que al deudor principal, es decir, dolo o culpa.

En nuestra opinión, la exigencia de culpabilidad al responsable no puede verse obstaculizada porque el régimen jurídico que regula la derivación de la sanción al responsable sea distinto del que se sigue para imponer la sanción al deudor principal. El cooperador necesario en la comisión de una infracción tributaria es un infractor, pero puesto que actúa como partícipe, y no como autor, es lógico que tenga un régimen jurídico distinto del de este. El hecho de que el art. 181 LGT no incluya a los responsables entre los sujetos infractores no es una dificultad para exigir culpabilidad en la conducta del responsable. El responsable solidario es un cooperador en la infracción del deudor principal, y la LGT no recoge en la relación de infractores ninguno de los casos de participación por cooperación. Las diferencias entre el infractor que es autor y el que lo es por cooperación también se manifiestan en el régimen de las sanciones accesorias, pero ello tampoco es obstáculo para entender que cuando se le exige la sanción al responsable, se le está sancionando. El hecho de que las sanciones accesorias del deudor principal no se exijan al responsable por derivación, no viene sino a confirmar que el responsable lo es por una actuación propia, que es la de cooperar de forma dolosa o culposa en la infracción del deudor principal. La sanción accesoria, como todas las sanciones, es personalísima, y su exigencia no puede derivarse a la persona del responsable, puesto que las condiciones para su imposición se dieron en la conducta del deudor principal, pero no en la del responsable. Tampoco la limitación que no permite al responsable impugnar la totalidad de la sanción liquidada firme, «sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o reclamación» (art. 174.5 LGT), puede considerarse una norma que impida la exigencia de culpabilidad en la actuación del que coopera en una infracción tributaria. El responsable comete un hecho infractor propio al cooperar como causante o de forma activa en la infracción del deudor principal, y solo se le puede derivar la parte de infracción que sea imputable a tales hechos. Lo lógico, si se le deriva una sanción firme, es que el responsable solo pueda impugnar la parte de sanción que a él se le exige por su cooperación culpable. La sanción liquidada que ha devenido en firme, no ha sido impuesta al responsable, al que solo se le exige la parte de sanción que ha sido derivada, por lo que tiene sentido que la impugnación se limite a esta parte de sanción. Estas especialidades propias de las sanciones exigidas al responsable por derivación en nada obstaculizan la consideración de que el responsable comete una infracción propia al cooperar. Por el contrario, las especialidades en el régimen jurídico de la derivación de sanciones al responsable, afianzan nuestra tesis. En efecto, al derivar responsabilidad



se está sancionando una actuación en grado de participación por cooperación, exigiéndose culpabilidad en la conducta del cooperador/responsable, por lo que es lógico que las normas por las que se rige la imposición de la sanción por derivación difieran en algunos aspectos de las que regulan la imposición de la sanción al deudor principal.

5.2 . La derivación de responsabilidad al receptor de la factura falsa como cooperador en la expedición de la misma

Como hemos explicado en los apartados anteriores, el receptor de una factura falsa o falseada puede cometer una infracción de perjuicio económico si utiliza la factura para defraudar en sus obligaciones tributarias. Deben tenerse en cuenta las consideraciones expuestas con anterioridad para este supuesto, en el que la recepción de la factura falsa o falseada es utilizada como medio para cometer una infracción de perjuicio económico.

Además de esta infracción en la que la factura falsa se utiliza por el receptor como medio para cometer una infracción de perjuicio económico, este también podría ser responsable tributario de la infracción cometida por el emisor de la factura. El hecho que permite derivar responsabilidad consiste en haber cooperado en la elaboración de la factura aportando datos sin los cuales no podría haber sido emitida. Esta cooperación se concreta según el art. 42.1.a) LGT en ser causante o haber colaborado activamente en la emisión del documento falso, es decir, el receptor de la factura es un cooperador necesario en la infracción cometida por el emisor. Puebla Agramunty Galiano Esteban argumentan que incluso admitiendo que esta acción de cooperación pudiera ser constitutiva de otra infracción, «esta otra infracción no puede ser sancionada como infracción independiente, puesto que esa colaboración con la emisora de las facturas falsas ya ha sido tenida en cuenta como criterio de calificación de la infracción por lo que ya ha sido sancionada»²³. Estos autores entienden que la colaboración en la infracción de emisión ya ha sido tenida en cuenta para calificar dicha infracción, por lo que aplicando el art. 180.3 LGT ya ha sido sancionada, pues la expedición de facturas falsas convierte la infracción por incumplir los deberes de facturación en muy grave (art. 201.3 LGT). No obstante, a mi juicio, las circunstancias que permite aplicar el art. 180.3 LGT a la infracción cometida por el deudor principal son la expedición de facturas falsas (art. 201.3 LGT) o el empleo de facturas falsas cuando se considere medio fraudulento [art. 184.3.b) LGT], y ninguna de ellas está integrada en la acción de cooperación que realiza el responsable. La expedición de facturas falsas es una conducta que solo puede realizar el deudor principal, nunca el responsable por cooperación. La conducta que consiste en utilizar las facturas sí puede ser realizada por el receptor de la factura, pero dará lugar, en su caso, a una infracción de perjuicio económico, cometida por el receptor como autor, y no como cooperador en la emisión, y se trata de otra infracción distinta.

²³ Puebla Agramunt, N. y Galiano Esteban, J., «La doble sanción al responsable en los casos de facturas falsas», *Quincena Fiscal*, nº 18/2012, p. 22. ([BIB 2012_3065](#))

Si nos limitamos a la acción de cooperación en la emisión de facturas falsas, el criterio que permite aplicar el art. 180.3 LGT no se da, pues quien realiza la conducta que se utiliza para calificar la infracción como grave o muy grave es el emisor. En definitiva, no creo que en la acción que consiste en la emisión de facturas falsas se pueda hablar de que la cooperación en la emisión se utiliza como criterio para calificar la infracción como muy grave, por lo que no cabe aplicar el art. 180.3 LGT. En la infracción por incumplir las obligaciones de facturación, que es la que comete el emisor, el elemento que se utiliza para calificar la infracción como muy grave es la expedición de facturas falsas, pero este



hecho no es el que realiza el cooperador. El art. 180.3 LGT será aplicable en la infracción de perjuicio económico cometida por el receptor de la factura al utilizarla siempre que la utilización puede ser calificada de medio fraudulento, pero esa es una infracción distinta de la cometida por el receptor como cooperador necesario.

Como ya hemos expuesto, para derivar responsabilidad no basta la cooperación en los hechos, además, la conducta del receptor debe ser culpable como mínimo a título de negligencia. Por tanto, el mero hecho de facilitar al emisor el NIF y demás datos necesarios para la confección de la factura, no convierte sin más al receptor en responsable solidario de la infracción por emisión. Según la doctrina del TC y del TS, la derivación de responsabilidad en estos casos, no es objetiva, sino que se exige la culpabilidad del responsable, en este caso, del receptor de la factura. La cooperación en la emisión de la factura falsa ha de ser como mínimo negligente para poder derivar responsabilidad. Por tanto, en todos los casos en que no existe constancia de que el receptor pudo haber conocido que la factura era falsa o falseada en algunos de sus elementos, no se le puede exigir responsabilidad. Incluso cuando de las circunstancias del caso pueda deducirse que el receptor pudo conocer la situación de falsedad de haber empleado la debida diligencia, esta circunstancia, como en todas las infracciones tributarias, debe ser probada y motivada por la Administración. Si la Administración tributaria no prueba la culpabilidad del receptor de la factura al cooperar en su elaboración, no cabrá la derivación de responsabilidad.

5.3 . La derivación de responsabilidad al emisor de la factura falsa como cooperador en la infracción de perjuicio económico cometida por el receptor

Como ya hemos expuesto, la recepción de factura falsa no constituye una infracción independiente, y esta conducta solo será sancionada si es un medio para cometer una infracción de perjuicio económico directo (artículos 191 a 193 LGT) o indirecto (artículos 194 a 197 LGT). Por otra parte, la infracción de perjuicio económico cometida por el receptor de la factura puede ser derivada al emisor como cooperador en la conducta infractora. No obstante, insistimos en lo dicho con anterioridad, cuando se deriva responsabilidad al emisor por la infracción de perjuicio económico cometida por el receptor, se le está sancionando por una conducta propia, por lo que son exigibles todas las garantías que acompañan al ejercicio de la potestad sancionadora. Será imprescindible que la conducta del emisor sea la de causante o colaborador activo en la infracción de perjuicio económico y que su actuación sea culpable, debiendo la Administración tributaria motivar la culpabilidad.

6 . El principio ne bis in idem y la doble sanción a los hechos incluidos en una misma conducta: una sanción como autor, y otra como cooperador en la infracción del deudor principal

En los epígrafes anteriores hemos justificado que, de acuerdo con la [LGT \(RCL 2003. 2945\)](#), la expedición, recepción y utilización de facturas falsas puede dar lugar a que los hechos derivados de una misma conducta sean doblemente sancionados. Esta situación es permitida por la LGT como hemos explicado en los epígrafes anteriores, y como la norma no deja lugar a dudas, no hay margen para reducir el efecto sancionador aplicando el principio de proporcionalidad. No cabe duda de que el mismo sujeto puede ser doblemente sancionado, lo que es necesario determinar es si esa dualidad de sanciones sobre el mismo sujeto coincide en la misma acción y con el mismo fundamento, pues estos



requisitos son los que convierten el ejercicio de la potestad sancionadora en contraria al de *ne bis in idem* y al art. 25.1 [CE \(RCL 1978, 2836\)](#).

El principio *ne bis in idem*, desde la [STC 2/1981 \(RTC 1981, 2\)](#), y como argumenta la [STC 299/2003, de 18 de diciembre \(RTC 2003, 299\)](#) (rec. amparo 455/1999), es «parte integrante del principio de legalidad en materia sancionadora (art. 25.1)», y en su dimensión material prohíbe la «duplicidad de sanciones en los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento» (FJ 3). En las sanciones aplicables a la expedición y a la utilización de facturas falsas existe una indudable identidad de hechos y de sujetos. El que expide la factura falsa y la entrega al receptor, realiza una única conducta, y puede ser doblemente sancionado, por expedir la factura, y por cooperar en la utilización de la misma por el receptor. El que utiliza la factura falsa para defraudar, también puede ser doblemente sancionado, por cometer una infracción de perjuicio económico, y por cooperar en la expedición de la factura falsa, siendo en este último caso responsable por derivación. Queda por determinar si los supuestos descritos tienen el mismo fundamento. Para ello es necesario analizar el sentido que tiene el *ne bis in idem* en el ámbito sancionador tributario.

Desde la [STC 18/1981, de 8 de junio \(RTC 1981, 18\)](#), reiterada en numerosas ocasiones posteriores [[SSTC 3/1988 \(RTC 1988, 3\)](#) (cuestiones de inconstitucionalidad nº 237/1986 y 926/1984), [212/1990 \(RTC 1990, 212\)](#) (rec. amparo 654/1988), [45/1997 \(RTC 1997, 45\)](#) (rec. amparo 1264/1994), [2/2003 \(RTC 2003, 2\)](#) (rec. amparo 2468/2000), entre otras muchas] está claro que el principio *ne bis in idem* resulta aplicable al ámbito tributario, pues según la doctrina vigente del TC, «Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) [...] hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales» ([STC 18/1981 \[RTC 1981, 18\]](#), FJ 2). No obstante, las diferencias o matices entre el orden penal y el administrativo sancionador son importantes, pues además de que la Administración no puede imponer penas privativas de libertad, «existen otras diferencias de carácter formal en orden a la calificación (delito, falta o infracción administrativa), la competencia, y el procedimiento (penal o administrativo con posterior recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa)» (STC 18/1981, FJ 2). Como ha puesto de relieve Ramírez Gómez la aplicación de este principio de actuación al ámbito tributario no es fácil pues «falta de un criterio general que permita graduar con precisión la diferente intensidad de tales matices y los principios a los que resultan aplicables»²⁴.

²⁴ Ramírez Gómez, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario. (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, 2000, p. 29.

Según ha señalado reiteradamente el TC, entre otras, en la [Sentencia la 2/2003, de 16 de enero \(RTC 2003, 2\)](#) (BOE 19/02) FJ 3, este principio veda la imposición de una dualidad de sanciones «"en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento"; reiterado entre muchas en las SSTC 66/1986, de 26 de mayo, F. 2; 154/1990, de 15 de octubre, F. 3; 234/1991, de 16 de diciembre, F. 2; 270/1994, de 17 de octubre, FJ 5; y 204/1996, de 16 de diciembre, F. 2)». En el ámbito material, la garantía de no ser sometido a «bis in idem» sancionador, continúa el FJ 3 de la STC 2/2003, «tiene como finalidad evitar una reacción punitiva desproporcionada (SSTC 154/1990, de 15 de octubre, F. 3; 177/1999, de 11 de octubre, F. 3 y ATC 329/1995, de 11 de diciembre, F. 2), en cuanto dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente».



La determinación de cuándo dos sanciones que inciden sobre la misma conducta y el mismo sujeto tienen el mismo fundamento es analizada por la [STC 234/1991 \(RTC 1991, 234\)](#) (rec. amparo 1473/1989). El FJ 2 de la referida STC 234/1991 deja claro en primer lugar, que la dualidad normativa que permite imponer una doble sanción a un mismo sujeto por unos mismos hechos no es suficiente para entender que tienen el mismo fundamento, «pues si así fuera el principio *non bis in idem* no tendría más alcance que el que el legislador (o en su caso el Gobierno, como titular de la potestad reglamentaria) quisieran darle». A continuación, la [STC 234/1991 \(RTC 1991, 234\)](#) concreta cuándo varias sanciones sobre una misma conducta tienen el mismo fundamento. La argumentación de la STC 234/1991, es la siguiente: «Para que la dualidad de sanciones sea constitucionalmente admisible es necesario, además, que la normativa que la impone pueda justificarse porque contempla los mismos hechos desde la perspectiva de un interés jurídicamente protegido que no es el mismo que aquel que la primera sanción intenta salvaguardar o, si se quiere, desde la perspectiva de una relación jurídica diferente entre sancionador y sancionado» (FJ 2).

Para determinar si dos sanciones tienen o no el mismo fundamento, la STC 234/1991 (rec. amparo 1473/1989) utiliza dos conceptos: el bien jurídico protegido, y la relación jurídica entre sancionador y sancionado. Afirma Ramírez Gómez que cuando concurren dos normas sancionadoras administrativas sobre una misma conducta, y «con ambas normas se trata de proteger idéntico bien jurídico, el principio *ne bis in idem* prohíbe su aplicación conjunta pues ello supondría sancionar doblemente, desde una misma perspectiva de defensa social, unos mismos hechos»²⁵. No obstante, aun admitiendo que en los casos de concurrencia de normativa sancionadora sobre unos mismos hechos el *ne bis in idem* siempre resultaría lesionado porque el bien jurídico protegido es siempre el mismo, queda por resolver cómo se corrigen estas situaciones, pues la normativa tributaria no establece ninguna previsión al respecto. El problema está en que mientras la normativa esté vigente hay que aplicarla aunque pueda resultar contraria al *ne bis in idem*, y la LGT no establece ninguna previsión para corregir las situaciones que pueden vulnerarlo. Ramírez Gómez propone que estos casos de concurso de infracciones que vulneran el *ne bis in idem*, la determinación de la sanción que se aplica, debe hacerse acudiendo a las reglas penales de los concursos, en especial al art. 8 del [Código Penal \(RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777\)](#)²⁶.

²⁵ Ramírez Gómez, S, *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario. (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, 2000, p. 51.

²⁶ Ramírez Gómez, S, *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario. (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, 2000, p. 52.

En mi opinión, el sistema sancionador que incide sobre las conductas englobadas en la expedición y utilización de facturas falsas contempla dos sanciones que tienen identidad de acción. Las conductas sancionadas por vía de derivación de responsabilidad, la colaboración en la emisión y la colaboración en la utilización de la factura falsa, son un medio necesario para que el deudor principal en cada caso, y como autor, cometa la correspondiente infracción, por lo que existe unidad de acción. No obstante, no creemos que los sujetos o el fundamento sean los mismos en cada una de las acciones diferenciadas: la emisión o expedición, y la utilización de la factura. El hecho que consiste en colaborar con el emisor queda incluido en la conducta de emisión de factura falsa, y forma con ella una unidad de acción o, en términos penales una «unidad delictiva»²⁷. No obstante, falta la unidad de sujeto en las sanciones que recaen sobre la emisión de la factura, pues por emitir es sancionado el deudor principal, y por cooperar es sancionado por derivación el receptor. A su vez, cuando el emisor entrega la factura falsa y es cooperador necesario en la infracción de perjuicio económico cometida por el receptor al



utilizarla, ambos forman una unidad de acción, una misma conducta sancionable. No obstante, tampoco coinciden los sujetos sancionados en este caso. Por la utilización de la factura falsa podrá sancionarse al receptor, por cooperar en dicha conducta confeccionando y entregando la factura solo puede sancionarse por derivación al emisor.

²⁷ De acuerdo con la doctrina del TS, para preciarse la unidad delictiva es preciso: 1º) Que concurra un único acto de voluntad encaminado a la realización de toda la dinámica delictiva. 2º) Que todos los actos estén vinculados temporal y especialmente pues la disgregación de la dinámica delictiva en uno y otro sentido pueden romper la identidad que reclama la voluntad única; y 3º) Desde la óptica normativa, que se de la identificación en la tipología delictiva (Entre otras, la [STS de 25/06/1983 \[RJ 1983, 3583\]](#) [Sentencia núm. 1013] [ECLI:ES:TS:1983:1033] [rec. de casación en infracción de ley]).

Tampoco entendemos que el fundamento de las sanciones que recaen sobre las dos conductas que contemplamos sea el mismo en cada uno de los casos. Si se entiende que el bien jurídico protegido son los intereses colectivos y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se podría concluir que las posibles sanciones sobre la emisión o la utilización de las facturas falsas tienen el mismo fundamento. No obstante, de ser así, tienen el mismo fundamento no sólo las sanciones que castigan la emisión de facturas falsas, sino todas las sanciones tributarias. Una argumentación de este tipo nos llevaría a entender que ningún sujeto puede ser sancionado por varios hechos infractores integrados en la misma conducta aunque estén tipificados de forma independiente, pues todos ellos tienen el mismo fundamento y siempre que se impusieran varias sanciones al mismo sujeto se estaría vulnerando el *ne bis in idem*. Esto supondría que el art. 180.4 LGT nunca sería aplicado, pues todas las acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones y realizadas por el mismo sujeto pueden englobarse en la misma conducta, y tienen el mismo bien jurídico protegido, que son los intereses de la Hacienda Pública.

En mi opinión, la regulación sancionadora de la emisión y de la recepción de facturas falsas no tiene el mismo fundamento en todos los casos porque siguiendo la [STC 234/1991 \(RTC 1991, 234\)](#) antes comentada, la normativa que sanciona cada caso puede justificarse desde la perspectiva de una relación jurídica diferente entre sancionador y sancionado. La relación jurídica que se entabla entre la Administración y el emisor de la factura falsa tiene unos elementos distintos de la que se da cuando a este se le deriva la sanción impuesta al receptor como deudor principal. El primer lugar, el desvalor que se trata de castigar es distinto en ambos casos. En un caso, la conducta punible es la emisión de factura falsa, y en otro, la cooperación en la utilización fraudulenta de la misma. En segundo lugar, el régimen jurídico aplicable a ambas conductas es distinto, pues la derivación de la responsabilidad de la sanción tiene un régimen propio y diferente del que rige la imposición y la recaudación de la sanción al deudor principal, pudiendo hablarse de un procedimiento autónomo²⁸, o incluso de un procedimiento específico de declaración de responsabilidad y de otro para exigir la responsabilidad²⁹. La especialidad de la relación jurídica entre el responsable de la sanción y la Administración sancionadora se manifiesta en que incluso pueda defenderse con solidez, como ha hecho Malvárez Pascual, que, aunque exista sentencia firme del recurso interpuesto por el deudor principal, el responsable podría iniciar un nuevo proceso, no siendo oponible el principio de cosa juzgada³⁰. Y la misma argumentación vale para la acción consistente en cooperar en la emisión de la factura y en utilizarla. Los hechos que se quieren castigar son distintos, aunque puedan formar parte de la misma conducta. El bien jurídico que se trata de proteger en la cooperación es la veracidad de los documentos empleados para declarar, en la utilización de la factura es el perjuicio económico a los intereses generales. Por otra parte, el régimen jurídico de las responsabilidades que resultan de la entrega y utilización de la factura es distinto, pues en un caso se está exigiendo el pago por derivación como cooperador, y en otro como deudor principal. Hay dos conductas sancionables: emisión de facturas falsas, y utilización de dichas

facturas para cometer una infracción de perjuicio económico, y entendemos que no tienen el mismo fundamento.

28 Así lo ha calificado Lozano Serrano, C., «El procedimiento de derivación de responsabilidad», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, 2010, pp. 717 y s.s.

29 Así lo entiende Mazorra Manrique De Lara, S., «Aspectos formales del régimen jurídico de la responsabilidad tributaria», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, 2010, p. 953 y s.s. También Mauricio Subirana, S., para quien «se parte de la existencia de dos obligaciones distintas, con contenidos propios: la principal y la de responsabilidad, [...]», («El responsable tributario: concepto y clases», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Aranzadi, 2010, p. 934).

30 Malvárez Pascual, L. «El derecho de los responsables tributarios a recurrir las liquidaciones o sanciones firmes correspondientes al deudor principal», *Revista Española de Derecho Financiero*. nº 142/2009, pp. 464-465. [\(BIB 2009, 611\)](#)

Para terminar, y a modo de resumen, el régimen sancionador de las conductas que se incluyen en el proceso de emisión, recepción y utilización de facturas falsas, no puede afirmarse con carácter general que sea contrario al *ne bis in idem*. En los supuestos en que existe unidad de acción, por ejemplo, en la emisión y en la cooperación para emitir, los sujetos sancionados son distintos. Lo mismo puede decirse de la unidad de acción que consiste en cooperar para que la factura sea utilizada y en la utilización de la misma. Por otra parte, tampoco las infracciones que pueden recaer sobre el mismo sujeto tienen el mismo fundamento, pues tanto al emisor como al receptor se le pueden exigir dos sanciones pero en virtud de títulos distintos, una como deudor principal y la otra como cooperador por derivación.

No obstante, no debe olvidarse que, como hemos argumentado a lo largo del trabajo, la dureza del régimen sancionador actual para la emisión de facturas falsas solo despliega sus máximos efectos si los sujetos son culpables como mínimo a título de negligencia. Esta negligencia, para poder sancionar, sea de forma directa o por derivación, debe ser probada por la Administración tributaria, y tanto en el deudor principal, como en el responsable que coopera con él en la realización del hecho punible. Por otra parte, y dado que la regulación del art. 42.1.a) de la LGT permite la derivación de responsabilidad con independencia del grado de participación en la infracción, debería regularse el derecho de repetición entre los distintos corresponsables, incluido el autor de la infracción. La idea ya fue apuntada por Coloma Chicot al comentar la [LGT de 1963 \(RCL 1963, 2490\)](#)³¹, y desde luego podría ser un medio para disminuir la carga sancionadora derivada de los hechos sancionados, permitiendo, en el caso de existir varios causantes o colaboradores la distribución de la sanción entre ellos en función de su participación en la infracción.

31 Coloma Chicot, J. A., *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Marcial Pons, 2001, p. 207.

Bibliografía

Aneiros Pereira, J., «El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador», *Quincena Fiscal*, nº 21/2011 [\(BIB 2011, 1751\)](#).

Anibarro Pérez, S., «El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias», en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, 2005.

Coloma Chicot, J. A., *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Marcial Pons, 2001.

De Gandarillas Martos, S., «El alcance de la responsabilidad tributaria», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, 2010.



Delgado González, A. F. y Ragel Bonilla, A. J., «La prescripción de las acciones de responsabilidad, de derivación de la obligación de pago y de la punitiva o sancionadora que se pueden ejercer contra los responsables tributarios», *Quincena Fiscal*, nº 14/2013. [\(BIB 2013, 1570\)](#)

González Ortiz, D., «Responsabilidad tributaria y sanciones. (La [Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1999 \[RJ 1999, 1965\]](#), una aportación relevante al debate)», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, 1999-II.

López Martínez, J., «Responsables y sucesores en las sanciones tributarias», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, 2010.

Lozano Serrano, C., «El procedimiento de derivación de responsabilidad», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, 2010.

Luque Cortella, A., «Los riesgos de incurrir en responsabilidad tributaria por parte de los administradores concursales y los auxiliares delegados», *Quincena Fiscal*, nº 15-16/2013. [\(BIB 2013, 1927\)](#)

Malvárez Pascual, L. «El derecho de los responsables tributarios a recurrir las liquidaciones o sanciones firmes correspondientes al deudor principal», *Revista Española de Derecho Financiero*. [nº 142/2009 \(BIB 2009, 611\)](#)

Martínez Lago, M. A. «Participación en infracciones y extensión de responsabilidad a las sanciones tributarias», *Quincena Fiscal*, nº 15-16/2008. [\(BIB 2008, 1806\)](#)

Martín Jiménez, A.: «La responsabilidad tributaria en la LGT y el Derecho comunitario», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 132/2006, p. 799. [\(BIB 2006, 2072\)](#)

Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT. (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria), Aranzadi, 2007.

«Responsabilidad tributaria, Constitución y Derecho comunitario», en Arrieta Martínez De Pisón, J., Collado Yurrita, M. A. y Zornoza Pérez, J., (Directores): *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi, 2010, p. 922.

Mauricio Subirana, S., «El responsable tributario: concepto y clases», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Aranzadi, 2010

Mazorra Manrique De Lara, S., «Aspectos formales del régimen jurídico de la responsabilidad tributaria», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, 2010.

Pérez Royo, F. y Aguallo Avilés, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Edit. Aranzadi, 1996.

Puebla Agramunt, N. y Galiano Esteban, J., «La doble sanción al responsable en los casos de facturas falsas», *Quincena Fiscal*, nº 18/2012. [\(BIB 2012, 3065\)](#)

Ramírez Gómez, S, *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario. (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, 2000.

Romero Plaza, C. y Serrantes Peña, F., *Responsables y responsabilidad tributaria*, Edición Fiscal Ciss, Valencia, 2009.



Tejerizo López, J. M., «El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios», en Fernández Marín (direc.), F. y Fornieles Gil, A. (coord.), *Derecho Comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, 2010.