

**Referencia: NFJ069756**

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

*Resolución de 8 de marzo de 2018*

*Vocalía 12.ª*

*R.G. 5956/2017*

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.** *Posibilidad de sancionar nuevamente la conducta de un obligado tributario que acreditó en la declaración de determinados ejercicios unas bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros que se determinaron improcedentes en un procedimiento de comprobación y por la que ya fue sancionado. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* La cuestión controvertida se centra en determinar si la conducta de un obligado tributario que acreditó en la declaración de determinados ejercicios unas bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros que se determinaron improcedentes en un procedimiento de comprobación y por la que fue sancionado, es susceptible o no de ser nuevamente sancionada, partiendo de la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, cuando con posterioridad a dicho procedimiento, el obligado tributario las vuelve a incorporar como pendientes de compensación en la declaración de un ejercicio posterior y si, en caso afirmativo, la nueva sanción debe o no minorarse con la primeramente impuesta.

Para resolver la cuestión debatida se ha de analizar, en primer lugar, si la Administración tributaria ha vulnerado el principio non bis in idem cuando tras haber sancionado la acreditación improcedente de bases imponibles negativas de los ejercicios 2009 y 2010, puesta de manifiesto en la comprobación inspectora de tales ejercicios, sanciona más tarde la acreditación improcedente de esas mismas bases que el obligado tributario había incorporado a su autoliquidación del ejercicio 2012 pese a que habían sido eliminadas anteriormente por la Inspección y, en segundo lugar, si de resultar conforme a Derecho imponer otra sanción por la acreditación improcedente de las bases negativas en la autoliquidación de 2012, esta sanción debería minorarse en el importe de la primera.

Pues bien, no resulta de aplicación el principio de non bis in idem, recogido en el art. 180 de la Ley 58/2003 (LGT), porque no se trata de sancionar dos veces por la misma conducta. Se trata, en cambio de, realizada dos veces la conducta tipificada como infracción, sancionarla dos veces. Por otro lado, tampoco procede la minoración de la primera sanción en el importe de esta segunda. La minoración regulada en el art. 195 de la Ley 58/2003 (LGT) sólo procede en aquellos casos en los que, como consecuencia de la compensación de las bases negativas improcedentes, resultara otra infracción, como la de dejar de ingresar del art. 191 del mismo texto legal. La fundamentación de esta minoración es que la sanción del primer párrafo del art. 195.1 de la Ley 58/2003 (LGT) es una conducta preparatoria -la acreditación- que busca un resultado final -la compensación- en una declaración posterior, que es donde se puede producir el verdadero quebranto recaudatorio. En cambio, en el caso que aquí se examina nos encontramos ante la misma conducta cometida dos veces, razón por la cual no procede la minoración de la primera sanción en la segunda. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

[Ley 58/2003 \(LGT\), arts. 180, 191 y 195 .](#)

En la Villa de Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28025-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 24 de febrero de 2017,

recaída en la reclamación nº 41/07161/2014 relativa a imposición de sanción por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 1 de agosto de 2014 la Dependencia Regional de Inspección de Andalucía de la AEAT dictó acuerdo de imposición de sanción por acreditar el obligado tributario improcedentemente en su declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2012, bases imponibles negativas correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 por importe total de 575.002,74 euros.

El carácter improcedente del citado importe tiene su origen en la comprobación inspectora que en relación con los ejercicios 2009 y 2010, la cual dio lugar a acta firmada de conformidad el 30 de noviembre de 2012. Así, dice el acuerdo de imposición de sanción:

*"En lo que se refiere al elemento objetivo de la sanción, ha quedado acreditado que el obligado tributario **incluyó en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, presentado el 25/7/2013** el importe de unas bases imponibles negativas procedentes de los periodos 2009 y 2010 que habían sido declaradas improcedentes por las Actas de la Inspección de los Tributos de fecha 30 de noviembre de 2012 en la que se establecen dichas bases negativas en 2.635.344,17 euros y 1.637.311,88 euros respectivamente, frente a las 2.932.237,66 ?0AC y 1.915.441,13 ?0AC declaradas. Habiéndose modificado la cifra de las citadas bases mediante una comprobación inspectora, la nueva consignación de las mismas cifras en la declaración siguiente supone una auténtica nueva acreditación de las mismas, por cuanto las anteriores desaparecen a raíz del acuerdo que pone fin al procedimiento inspector, cumpliéndose por lo tanto el tipo infractor (...)"*

2.- Disconforme con el citado acuerdo el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa nº 41/07161/2014 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) que la estimó, anulando la sanción, en su resolución de 24 de febrero de 2017.

Los argumentos en que se basó el TEAR para anular la sanción fueron los que siguen:

"SEGUNDO.

*Examinado el expediente sancionador no apreciamos que en la conducta del reclamante concurra la culpabilidad necesaria para que su conducta sea merecedora del reproche que toda sanción conlleva, pues aunque estamos ante un error la culpa del reclamante no alcanza la intensidad suficiente para que la misma merezca la sanción impuesta.*

*Además, no consta en el expediente el acta de Inspección que minorara las bases imponibles negativas de ejercicios 2009 y 2010 (que el reclamante consignó en la declaración de 2012), por lo que no sabemos si fue o no sancionado. De haber sido sancionado esta sanción tendría que haberse minorado en la sanción ahora impuesta (artículo 195 Ley General Tributaria).*

*Y si no fue sancionado, de la misma manera que no se habría apreciado culpabilidad en la determinación incorrecta de bases imponibles negativas en los ejercicios 2009 y 2010, no apreciamos que la culpabilidad en la conducta del 2012 (no tener en cuenta la regularización del acta de inspección) sea suficiente para justificar la sanción impuesta, que anulamos."*

### Segundo.

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el 21 de junio de 2017.

El Director recurrente deja expresamente al margen del presente recurso la valoración concreta que hace el TEAR sobre la concurrencia o no de culpabilidad y se centra en los siguientes pronunciamientos de la resolución del tribunal regional que considera erróneos y gravemente dañinos:

1) La resolución del TEAR parece considerar que no cabe exigir una segunda sanción por la determinación improcedente de las bases imponibles negativas, ya que da a entender que de

imponerse esta segunda sanción se debería haber minorado con el importe de la primera. La cuestión de fondo es, por tanto, la posible aplicación del principio non bis in idem, que impediría la exigencia de una segunda sanción por los que aparentemente serían los mismos hechos.

2) Los hechos sobre los que se pronuncia la resolución del TEAR son los que se señalan seguidamente.

- El contribuyente acreditó unas bases imponible negativas correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 que se determinaron improcedentes por la Inspección mediante acta suscrita en conformidad el 30 de noviembre de 2012. Derivada de esa regularización se acordó la imposición de sanción por la comisión de una infracción del artículo 195 de la LGT.

- El 25 de julio de 2013 el obligado tributario volvió a consignar las mismas bases imponible negativas pendientes de compensar procedentes de los ejercicios 2009 y 2010, ya declaradas improcedentes por la Inspección, en su declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2012.

3) El artículo 180 de la LGT regula el principio de no concurrencia de sanciones tributarias. En su párrafo segundo deja clara la posibilidad de sancionar acciones constitutivas de distintas infracciones. Entendemos que en el caso examinado se vuelve a producir la conducta descrita en el artículo 195 de la LGT (acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros). Se vuelven a recoger en la declaración de 2012 bases imponible negativas incorrectas. Por ello entendemos que esta conducta es sancionable siempre que se acredite el elemento subjetivo, con independencia de si se ha sancionado la primera acreditación. Pero es que aun en el caso de que se hubiera sancionado la primera acreditación ello no determina la aplicación del principio non bis in idem, porque no se trata de sancionar dos veces por la misma conducta. Se trata, en cambio de, realizada dos veces la conducta, poder sancionarla dos veces .

Tampoco procede, como señala el TEAR, la minoración de la primera sanción en esta segunda. La minoración regulada en el artículo 195 de la LGT sólo procede en aquellos casos en los que, como consecuencia de la compensación de las bases negativas improcedentes, resultara otra infracción, como por ejemplo la de dejar de ingresar del artículo 191. La fundamentación de esta minoración es que la sanción del primer párrafo del artículo 195.1 de la LGT es una conducta preparatoria –la acreditación– que busca un resultado final –la compensación– en una declaración posterior, que es donde se puede producir el verdadero quebranto recaudatorio. En cambio, en el caso que aquí se examina nos encontramos ante la misma conducta cometida dos veces, razón por la cual no procede la minoración de la primera sanción en la segunda.

En conclusión, dejando al margen las posibles valoraciones de la culpabilidad, se entiende que esta segunda conducta cometida con ocasión de la presentación de la autoliquidación de 2012 puede ser objeto de sanción sin que proceda minorar el importe de la misma con la posible sanción previa que se hubiera impuesto.

Termina solicitando el Director recurrente la estimación del presente recurso extraordinario y que se fije como criterio que : *"Una misma conducta cometida dos veces puede ser objeto de dos sanciones. Así, si un obligado tributario acredita en su declaración unas bases imponible negativas, que se determinan improcedentes por un procedimiento de comprobación y es sancionado por ello y, con posterioridad al mismo, incorpora en una declaración esas mismas bases imponible negativas, que vuelven a determinarse improcedentes, dicha conducta puede ser objeto de una nueva sanción, sin que se deba minorar ésta con la sanción previamente impuesta"*.

### **Tercero.**

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso en virtud de lo dispuesto en el artículo 242.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria) presentó alegaciones en el trámite concedido al efecto manifestando, en síntesis:

a) Que la consignación incorrecta en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2012 de las bases imponible negativas pendientes de aplicación en ejercicios futuros se produjo por un error involuntario de transcripción que no puede interpretarse en ningún caso como una maniobra para la ocultación de datos o para defraudar a la Administración tributaria, por cuanto los datos de

las bases imponible negativas habían sido ya previamente ajustados por la Administración, razón por la cual no ha existido culpabilidad.

b) La actuación de la Administración supone sancionar por duplicado una misma conducta.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

### **Segundo.**

Son hechos no controvertidos en el expediente los que se indican a continuación:

A.- Como consecuencia de una comprobación inspectora de los ejercicios 2009 y 2010, que había dado lugar a acta de conformidad incoada el 30 de noviembre de 2012, se minoró el saldo de bases imponible negativas provenientes de dichos ejercicios y pendiente de aplicación en ejercicios futuros en la cuantía de 575.022,74 euros. La Administración impuso sanción al obligado tributario por la acreditación improcedente de dichas bases imponible negativas al amparo del artículo 195 de la LGT.

B.- Finalizada la comprobación inspectora anterior, el obligado tributario presentó con posterioridad, el 25 de julio de 2013, declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2012 incluyendo en el saldo de bases imponible negativas pendiente de aplicación en ejercicios futuros los 575.022,74 euros correspondientes a los años 2009 y 2010 que habían sido eliminados previamente.

C.- En la regularización practicada por la Administración del ejercicio 2012 se minoró dicho saldo en la cuantía de 575.022,74 euros toda vez que en la comprobación inspectora anterior ya se había eliminado tal importe.

Asimismo, la Administración impuso al obligado tributario una sanción del artículo 195 de la LGT como consecuencia de la autoliquidación presentada por el ejercicio 2012, al considerar que se habían declarado incorrectamente las bases imponible negativas procedentes de los ejercicios 2009 y 2010 y pendientes de aplicación en ejercicios futuros en la cantidad de 575.022,74 euros.

Hechas las anteriores precisiones, la cuestión controvertida se centra en determinar si la conducta de un obligado tributario que acreditó en la declaración de determinados ejercicios unas bases imponible negativas a compensar en ejercicios futuros que se determinaron improcedentes en un procedimiento de comprobación y por la que fue sancionado, es susceptible o no de ser nuevamente sancionada, partiendo de la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, cuando con posterioridad a dicho procedimiento, el obligado tributario las vuelve a incorporar como pendientes de compensación en la declaración de un ejercicio posterior y si, en caso afirmativo, la nueva sanción debe o no minorarse con la primeramente impuesta.

### **Tercero.**

Dispone el artículo 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT):

Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes .

**"1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.**

*También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.*

*La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.*

**La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas.** En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

**2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por 100 si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.**

**3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones”.**

Por su parte, el artículo 180 de la LGT regula el principio de no concurrencia de sanciones tributarias (non bis in idem) que supone que una misma infracción no puede sancionarse con dos sanciones tributarias y no pueden imponerse sobre un mismo hecho sanciones tributarias y penales.

El Tribunal Constitucional, en su sentencia 188/2005, de 7 de julio, se ha pronunciado sobre el derecho de no padecer una doble sanción y de no ser sometido a un doble procedimiento por los mismos hechos y con el mismo fundamento.

Afirma dicha sentencia que el principio non bis in idem tiene una doble dimensión: a) La material o sustantiva, que impide sancionar al mismo sujeto en más de una ocasión por el mismo hecho con el mismo fundamento; b) La procesal o formal, que proscribe la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, y que tiene como primera concreción la regla de la preferencia o precedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no sólo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código Penal.

Señala también la sentencia que el principio non bis in idem opera, tanto en su vertiente sustantiva como en la procesal, para regir las relaciones entre el ordenamiento penal y el derecho administrativo sancionador, pero también internamente dentro de cada uno de estos ordenamientos en sí mismos considerados, proscribiendo, cuando exista una triple identidad de sujeto, hechos y fundamento, la duplicidad de penas y de procesos penales y la pluralidad de sanciones administrativas y de procedimientos sancionadores, respectivamente

Así pues, para resolver la cuestión debatida se ha de analizar si la Administración tributaria ha vulnerado el principio non bis in idem cuando tras haber sancionado la acreditación improcedente de bases imponibles negativas de los ejercicios 2009 y 2010, puesta de manifiesto en la comprobación inspectora de tales ejercicios, sanciona más tarde la acreditación improcedente de esas mismas bases que el obligado tributario había incorporado a su autoliquidación del ejercicio 2012 pese a que habían sido eliminadas anteriormente por la Inspección.

Como se afirmó más arriba, la dimensión material o sustantiva del principio non bis in idem impide sancionar al mismo sujeto en más de una ocasión por el mismo hecho con el mismo fundamento. Pues bien, este Tribunal Central no aprecia vulneración alguna del citado principio en el caso examinado. Y es que aunque la infracción que se pone de manifiesto en ambos procedimientos sancionadores sea la misma, esto es, la acreditación improcedente de las mismas bases imponibles negativas, no puede obviarse que en el segundo procedimiento la infracción que se sanciona se cometió cuando el obligado tributario ya conocía la improcedencia de tales bases y, pese a ello, decidió incorporarlas de nuevo a su autoliquidación del ejercicio 2012. No nos encontramos, por tanto, ante una misma infracción que pretende sancionarse dos veces sino ante dos infracciones que pueden, en consecuencia, ser sancionadas independientemente. No se está sancionando dos veces una misma conducta infractora. Se sanciona una conducta infractora y su reiteración.

Cosa distinta habría que concluir si la comprobación inspectora que determinó la improcedente acreditación de las bases imponibles negativas de los ejercicios 2009 y 2010 hubiera finalizado después de vencido el plazo para la presentación de la autoliquidación del ejercicio 2012. En esta

tesitura, ciertamente, se vulneraría el principio non bis in idem si la Administración, tras haber sancionado por la acreditación improcedente de bases imponibles negativas de los ejercicios 2009 y 2010, puesta de manifiesto en la comprobación de estos ejercicios, pretendiera sancionar al obligado tributario por la acreditación improcedente de esas mismas bases incorporadas a su autoliquidación del ejercicio 2012. En este caso la consignación por el obligado tributario de las bases negativas en su autoliquidación de 2012 no constituye un hecho nuevo susceptible de sanción independiente sino que es la consecuencia lógica y necesaria del hecho ya sancionado anteriormente. Se estaría en este caso en el supuesto 1 contemplado en la resolución de este Tribunal Central de 21 de marzo de 2013 (RG 1635/2011), dictada en unificación de criterio, esto es, en aquella situación en la que el error en el saldo pendiente de aplicación en ejercicios futuros se debe a que la base imponible negativa se autoliquidó incorrectamente en el ejercicio origen de la misma, situación para la cual la resolución señala que se debe sancionar en el ejercicio origen en que se autoliquidó incorrectamente la base imponible negativa.

#### **Cuarto.**

Una vez concluido que no existe vulneración del principio non bis in idem en el caso examinado y que, por lo tanto, resulta conforme a Derecho imponer otra sanción por la acreditación improcedente de las bases negativas en la autoliquidación de 2012, resta analizar si, como sugiere el TEAR, esta sanción debería minorarse en el importe de la primera.

En este sentido el apartado tercero del artículo 195 de la LGT, arriba reproducido, establece el carácter deducible de las sanciones impuestas por la acreditación improcedente de bases imponibles negativas respecto de las que puedan proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo obligado tributario al compensar las bases imponibles indebidamente acreditadas.

A la vista del citado precepto, en el caso examinado la sanción que se impone por la autoliquidación de 2012 no debe ser minorada en el importe de la sanción impuesta con ocasión de la regularización de los ejercicios 2009 y 2010 puesto que la infracción de la que la posterior sanción trae causa no procede de la compensación por el obligado tributario de las bases imponibles indebidamente acreditadas.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA,** visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,**

#### **ACUERDA**

**ESTIMARLO,** y fijar el siguiente criterio:

La conducta de un obligado tributario que acreditó en la declaración de determinados ejercicios unas bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros que se determinaron improcedentes en un procedimiento de comprobación sobre dichos ejercicios y por la que fue sancionado, es susceptible de ser nuevamente sancionada, partiendo de la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, cuando con posterioridad a dicho procedimiento el obligado tributario las vuelve a incorporar como pendientes de compensación en la declaración de un ejercicio posterior, sin que la nueva sanción deba minorarse en el importe de la primera.

No resulta de aplicación el principio de non bis in idem, recogido en el artículo 180 de la Ley General Tributaria, porque no se trata de sancionar dos veces por la misma conducta. Se trata, en cambio de, realizada dos veces la conducta tipificada como infracción, sancionarla dos veces.

Tampoco procede la minoración de la primera sanción en el importe de esta segunda. La minoración regulada en el artículo 195 de la Ley General Tributaria sólo procede en aquellos casos en los que, como consecuencia de la compensación de las bases negativas improcedentes, resultara otra infracción, como la de dejar de ingresar del artículo 191 del mismo texto legal. La fundamentación de esta minoración es que la sanción del primer párrafo del artículo 195.1 de la LGT es una conducta preparatoria –la acreditación– que busca un resultado final –la compensación– en una declaración posterior, que es donde se puede producir el verdadero quebranto recaudatorio. En cambio, en el caso que aquí se examina nos encontramos ante la

misma conducta cometida dos veces, razón por la cual no procede la minoración de la primera sanción en la segunda.

Volver

Final del formulario

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.