

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/05076/2023/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **30/10/2023**

Asunto:

Sanciones. Concurrencia de las infracciones de los párrafos 1º y 2º del artículo 195.1 LGT en un mismo periodo.

Criterio:

Las infracciones de los párrafos 1º y 2º del art. 195.1 LGT no son alternativas sino independientes, pues tipifican conductas del obligado distintas; de suerte que, cuando se aprecie la concurrencia de ambas con ocasión de una única declaración o autoliquidación, el obligado habrá cometido dos infracciones distintas, que darán lugar a dos sanciones diferentes en los términos previstos en el art. 195 LGT.

Unificación de criterio

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
195.1

Conceptos:

Infracciones y sanciones
Sanciones tributarias

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 30 de octubre de 2023

RECURSO: 00-05076-2023

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPECCION FINANCIERA Y TRIB. - NIF Q2826000H

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En 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 (A.E.A.T.)**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº. 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 09/02/2023, recaída en las reclamaciones nºs. 08-06007-2022 y acumuladas relativas al impuesto sobre Sociedades, ejercicios del 2014 al 2017.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 08/05/2023 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto el 21/04/2023 frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 09/02/2023, recaída en las reclamaciones nºs. 08-06007-2022 y acumuladas, en su día interpuestas por la entidad **A, S.L.U.** (a la que en adelante nos referiremos también como "la entidad" o "la parte"), frente a la desestimación de un recurso de reposición interpuesto antes unos actos de liquidación dictados por la Inspección Regional de Cataluña atinentes a su tributación por el Impuesto sobre Sociedades (I. s/ Soc.) de los ejercicios del 2014 al 2017, y a los anudados acuerdos sanciones.

SEGUNDO.- En lo que se refiere al ejercicio 2014, que es en el que se ubica la contingencia objeto del presente recurso, la entidad presentó en su día declaración-autoliquidación relativa a su tributación por el I. s/ Soc. del ejercicio 2014, en la que declaró una B.I. negativa (casilla 552) de -159.546,66 euros, una cuota íntegra de 0,00 euros, y sin resultado alguno ni a ingresar ni a devolver (0,00 euros).

TERCERO.- Un Equipo de la Inspección Regional de Cataluña inició cerca de la entidad unas actuaciones inspectoras de alcance general, aunque se iban a limitar a la comprobación de su tributación por el I. s/ Soc. de los ejercicios del 2014 al 2014, ambos incluidos, así como las de todas las partidas (bases y cuotas) pendientes de aplicación procedentes de periodos anteriores.

Tras instruir esas actuaciones, el 16/04/2021 ese Equipo de inspección incoó a la entidad una única acta de disconformidad en la que propuso llevar a cabo un único ajuste consistente en considerar que la entidad **A, S.L.U** canalizaba parte de sus ingresos y gastos de su actividad a través de la sociedad irlandesa **B LIMITED**, resultando que ambas sociedades (**A, S.L.U** y **B LIMITED**) eran las dos propiedad del obligado **Xy**, que también fue objeto de otras actuaciones inspectoras.

Según la Inspección, **A, S.L.U** derivaba parte de los ingresos y gastos de su actividad a la irlandesa **B LIMITED**; consistiendo el ajuste en hacer tributar a **A, S.L.U** teniendo como suyos esos ingresos y gastos derivados a **B LIMITED**; ingresos y gastos cuantificados mediante una estimación indirecta.

La entidad presentó alegaciones tras ese acta A02, y más tarde el Inspector Regional de Cataluña dictó el 13/10/2021 un acto de liquidación con el que confirmó ese ajuste en sede los cuatro ejercicios; en ese acto de liquidación la base imponible del ejercicio 2014, que había sido declarada negativa de -159.546,66 euros, se incrementó en 399.277,64 euros, aunque no se liquidó cantidad alguna a ingresar pues la base imponible previa resultante de 239.730,98 euros fue compensada en todo ese importe con parte de la base imponible negativa precedente del ejercicio 2010 que tenía **A, S.L.U**; con lo que la base imponible liquidada del ejercicio 2014 quedó en cero (0,00 euros).

Acto de liquidación sin deuda alguna ni a ingresar ni a devolver que la Inspección notificó a la entidad -vía NEO- el 24/01/2021.

Disconforme con ese acto de liquidación, la entidad interpuso frente al mismo un recurso de reposición que la Inspección desestimó mediante un acuerdo que le notificó el 09/12/2021.

CUARTO.- Frente a esa desestimación de tal recurso de reposición, y mediante un escrito dirigido a la Inspección Regional de Cataluña, la entidad interpuso el 05/01/2020 reclamación económico-administrativa nº 08-00084-2022 ante el T.E.A.R. de Cataluña.

QUINTO.- Tras haber instruido el correspondiente procedimiento sancionador, el Inspector Regional de Cataluña dictó el 22/03/2022 un acuerdo sancionador con el que impuso a la entidad las sanciones que entendió procedentes respecto de las infracciones que, a su juicio, la entidad habría cometido.

Por lo que al ejercicio 2014 se refiere, le impuso las dos sanciones siguientes:

Una del art. 195.1 1er. párrafo de la Ley 58/2003, de 23.932,00 euros, correspondiente a un 15% de una base de sanción de 159.546,66 euros.

Y otra del art. 195.1 2º. párrafo de la Ley 58/2003, de 35.969,65 euros, correspondiente a un 15% de una base de sanción de 239.730,98 euros.

SEXTO- Frente a ese acuerdo sancionador, la entidad interpuso recurso de reposición que la Inspección desestimó mediante un acuerdo que le notificó el 15/05/2020.

Frente a la desestimación de esa reposición, y también mediante un escrito dirigido a la Inspección Regional de Cataluña, la entidad interpuso el 09/06/2020 reclamación económico-administrativa nº 08-06007-2022- ante el T.E.A.R. de Cataluña

SÉPTIMO.- Las citadas reclamaciones económico-administrativas se tramitaron ante el TEAR desglosándose por ejercicios y acuerdos en los números 08-00084-2022; 08-06007-2022; 08-15271-2022; 08-15272-2022; 08-15273-2022; 08-15274-2022; 08-15275-2022; 08-15276-2022; y que fueron acumuladas en orden a su tramitación y resolución conjuntas. A la reclamación relativa a las sanciones del ejercicio 2014 el T.E.A.R. de Cataluña le dio el nº. **08-06007-2022**.

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, la entidad presentó un escrito el 29/09/2022 en el que alegó lo siguiente:

< PRIMERA.- Esta parte niega cualquier hecho, conclusión y/o extremo manifestado y/o indicado por la Agencia Tributaria, respecto del cual no hayamos reconocido y/o prestado expresamente nuestra conformidad o reconocimiento.

SEGUNDA.- Que el procedimiento sancionador objeto del presente procedimiento es consecuencia del incorrecto Acuerdo de Liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2014-2017 (...), tal y como se acreditará oportunamente.

TERCERA.- Que tal y como esta parte alegó en su momento, La Agencia Tributaria insiste en sancionar 2 veces a esta parte por una misma acción.

En concreto, la Agencia Tributaria como consecuencia del ajuste, en opinión de este parte incorrecto, llevado a cabo por la Agencia Tributaria en la base imponible del 15 2014 ésta pretende sancionarnos 2 veces, es decir, vía artículo 195.1 párrafo 12 de la LGT y vía artículo 195.1 párrafo 2º de la LGT.

Como ya alegó esta parte en su día, si bien no se aceptan y nos oponemos a los ajustes en las bases imponibles del IS llevados a cabo por la Inspección, de creernos que dichos ajustes son correctos -que no lo son- la Agencia Tributaria nos sancionaría 2 veces por haber declarado incorrectamente la base imponible del IS 2014, es decir, por una misma acción -declarar incorrectamente dicha base imponible- nos pretende sancionar 2 veces.

Ello, además de ir en contra del principio non bis in idem, incumple con lo preceptuado en el artículo 180 de la LGT, puesto que no se puede sancionar dos veces por una misma conducta.

Asimismo, pretender sancionar tal conducta mediante la aplicación de las 2 sanciones previstas en los artículos 195.1 párrafo 1º de la LGT y 195.1 párrafo 2º de la LGT, también va en contra e incumple lo preceptuado en el referido artículo 180 de la LGT, al no ser las mismas compatibles.

En este sentido. en el Acuerdo de Resolución del Procedimiento Sancionador recurrido ni el Acuerdo de Resolución Recurso de Reposición nada dicen de la incompatibilidad alegada por esta parte antes indicada.

CUARTA.- Que la Agencia Tributaria lleva a cabo, entre otras, los siguientes errores:

1. Atribuye a **A, S.L.U.**, de forma incorrecta e injustificada, una determinada cifra de facturación de **B LIMITED**.
2. La Agencia Tributaria aplica, sin justificación, el método de estimación indirecta.
3. la Agencia Tributaria llega a conclusiones erróneas en base al testimonio de un antiguo trabajador.

En cualquier, no concurre el elemento objetivo (inexistencia de infracción tributaria) que da cobertura a la apertura del presente expediente sancionador.

QUINTA.- la Inspección alcanza sus conclusiones en base a unas pruebas sesgadas e interpretadas de forma interesada:

- a) La Inspección, ni ha llevado una correcta y completa actividad probatoria para determinar que sus "apreciaciones" y/o "conclusiones" puedan tener la condición de hecho probado.
- b) Recae sobre la Inspección la carga probatoria de sus "afirmaciones" y/o "conclusiones", no bastando la afirmación de la Inspección, sin una previa y completa actividad probatoria.

c) la Inspección debe asumir la carga de la prueba en orden a acreditar y motivar la culpabilidad de **A, S.LU.** más allá de toda duda razonable.

d) En definitiva, no queda acreditado que la compañía **A, S.LU.** haya actuado negligentemente, ni se especifica el grado de negligencia apreciada.

En cualquier caso, se produce una AUSENCIA del elemento subjetivo y culpabilidad en la comisión de la infracción y, en consecuencia, la NO concurrencia de DOLO.

Téngase en cuenta que, de acuerdo con la doctrina de la transposición de los principios del Derecho Penal al Derecho Administrativo sancionador, no basta con que la Administración "estime" que concurre el dolo o la culpa para poder imponer una sanción tributaria. El elemento subjetivo del tipo de infracción debe estar indubitada mente probado por la Administración mediante alguno de los medios de prueba admitidos en Derecho. cosa que no ha hecho la Inspección.

Las afirmaciones y/o conclusiones que alcanza la Agencia Tributaria no pueden ser admitidas como fundamentación del dolo o la culpa si no se apoyan en pruebas practicadas de acuerdo con la regulación de la prueba en el Ordenamiento jurídico español.

La Inspección debería haber utilizado todos los medios legales a su alcance para asegurarse de sus posiciones subjetivas.

Por tanto, insistimos en la ausencia de culpabilidad en el presente caso y en que la Inspección trató de determinarla erróneamente por el mero hecho de que entiende erróneamente que se da el tipo objetivo de la infracción, pero no motiva razonadamente, y menos acredita y/o justifica, la existencia de una conducta dolosa o culposa. >

OCTAVO.- Reclamaciones nº. 08-06007-2022 y acumuladas que el T.E.A.R. de Cataluña estimó en parte mediante una resolución de 31/01/2023, en cuyos Fundamentos de Derecho séptimo y octavo recogió lo siguiente:

< SÉPTIMO.- Por otro lado, la reclamante también alega que se está sancionando dos veces una misma acción, ya que por el ajuste practicado por la Inspección en el IS 2014 se le sanciona por el artículo 195.1.1º LGT y por el artículo 195.1.2º LGT, vulnerando el principio de "non bis in idem".

El mencionado artículo 195 LGT indica lo siguiente: "..."

Se advierte que en los dos primeros párrafos del artículo 195.1 LGT se describen dos tipos infractores distintos que, además, son alternativos, es decir no pueden darse simultáneamente, cuestión esta que, como se verá, no parece haber sido advertida por el órgano sancionador. Se deduce esa naturaleza alternativa de la utilización del adverbio "también" en el sentido de algo nuevo y distinto, pero que se añade a lo anterior (segunda acepción del término en el diccionario RAE), mientras que la oficina gestora parece haberlo entendido en el sentido de que al infractor por el primer párrafo "también" se le volverá a sancionar por el segundo. Abunda en esa naturaleza distinta de los tipos infractores lo que se dice en el último párrafo de ese precepto respecto a la determinación de la base de la sanción en uno u otro caso: En el primer caso, será el importe incorrectamente declarado a compensar, en el segundo caso será el monto total del ajuste practicado por la Administración tributaria (se advierte que este monto total del ajuste inspector siempre incluirá el importe incorrectamente declarado que es, precisamente, lo que se regulariza).

Para mejor entender la controversia se hace necesario conocer los importes concretos de la regularización practicada que fueron los siguientes :(1)

	2014
B.I Declarada	-159.546,66
Aumento B.I.	399.277,64
B.I. Previa Comprob.	239.730,98
Compensación BINs	239.730,98
B.I. Comprobada	0,00

(1) (se transcriben únicamente de la resolución del TEAR los importes concretos de la regularización practicada relativos al ejercicio 2014)

Así las cosas la propuesta de sanción en relación con el ejercicios 2014 que es el objeto de controversia fue la siguiente:

2014

Tipo infractor	art. 195.1.2º
Base sanción	239.730,98
Porcentaje	15%
Sanción	35.959,65

Se advierte que la propuesta era errónea, pues no se tomaba como base de la sanción del tipo del art. 195.1.2º "el incremento de la renta neta" que era 399.277,64 euros, sino el importe de la base imponible que la Inspección compensaba de oficio (239.730,98).

Sin embargo, el órgano competente para sancionar, lejos de corregir la propuesta en el sentido correcto, lo que hizo fue considerar que concurría además el tipo infractor del primer párrafo del artículo 195.1 LGT, de tal modo que a la incorrecta propuesta realizada añadió la siguiente sanción:

2014

Tipo infractor	art. 195.1.1º
Base sanción	159.546,66
Porcentaje	15%
Sanción	23.932,00

Se advierte que actuando de esta forma, el órgano sancionador consigue sancionar el ejercicio 2014 sobre la base correcta (239.730,98 + 159.546,66 = 399.277,64), pero a costa de sancionar sobre un tipo infractor inexistente, el del artículo 195.1.1º LGT.

En esta tesis hemos de resolver del siguiente modo: Por un lado declarar no concurrente el tipo infractor del artículo 195.1.1º en relación con el ejercicio 2014 por lo que deberá anularse la corrección realizada a la propuesta de sanción y, por otro lado, a la vista de que lo que aquí se está ventilando es el ejercicio de una potestad sancionadora, este Tribunal no puede, en perjuicio del reclamante, rectificar una propuesta de sanción que debió haber rectificado el órgano competente, por lo que la sanción deberá quedar establecida en los términos que se deducen de la propuesta realizada en su día.

OCTAVO.- En conclusión, procede:

Estimar en parte la reclamación 08-06007-2022 relativa a la sanción del IS 2014.

Desestimar el resto de reclamaciones. >

NOVENO.- Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Cataluña, el Director del Departamento de Inspección interpuso el 08/05/2023 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ("R.U.C."), formulando al hacerlo las siguientes alegaciones:

<<< **PRIMERO.-** Este Centro Directivo no comparte el criterio que sostiene el TEAR de Cataluña en la resolución de 9 de febrero de 2022 (reclamación nº 08- 00084-2022 y acumuladas), lo cual provoca la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por considerar la resolución gravemente dañosa y errónea, en los términos del artículo 242.1 LGT.

En particular, los criterios de este Centro y del TEAR son divergentes en cuanto a la tipificación de las infracciones del ejercicio 2014 y, en particular, en cuanto a la posible concurrencia de las infracciones de los párrafos 1º y 2º del artículo 195.1 LGT en un mismo periodo.

En relación con el IS del ejercicio 2014, la liquidación practicada por la Inspección (confirmada por el TEAR) arroja el siguiente resultado:

BASE IMPONIBLE DECLARADA -159.546,66

Ajuste +399.277,64

Bl previa compensación 239.730,98

Compensación BINS 239.730,98

BASE IMPONIBLE COMPROBADA 0,00

El TEAR de Cataluña esgrime que los tipos infractores de los párrafos 1º y 2º del artículo 195.1 LGT son alternativos y no simultáneos ("no pueden darse simultáneamente"), de donde concluye en este caso la inexistencia del tipo infractor del artículo 195.1.1º LGT y aprecia la concurrencia de la infracción del párrafo 2º de dicho precepto, tomando como base de sanción la totalidad del ajuste practicado, esto es, el importe de 399.277,64 euros.

La tesis del Tribunal se asienta sobre dos argumentos. En primer lugar, **la interpretación literal del artículo 195.1.2º LGT**, que introduce el tipo infractor a través del adverbio "[t]ambién", lo cual significaría, a juicio del TEAR, la existencia de algo nuevo o distinto a la infracción del párrafo 1º, y, por tanto, alternativo a la misma. En segundo lugar, **la base de la sanción** de la infracción del párrafo 2º se calcula, conforme a su criterio, a partir del "monto total del ajuste practicado por la Administración tributaria", el cual "siempre incluirá el importe incorrectamente declarado que es, precisamente, lo que se regulariza".

SEGUNDO.- El criterio manifestado por el TEAR de Cataluña en su resolución no se compadece ni con el literal ni con la finalidad de las infracciones tipificadas en los párrafos 1º y 2º del artículo 195.1 LGT.

Estas infracciones no son ni alternativas (como concluye el TEAR) ni necesariamente simultáneas (tesis que el mismo pretende atribuir a la Inspección). Se trata de dos infracciones que se refieren a dos conductas distintas que pueden perfectamente tener simultáneamente lugar con ocasión de la presentación de una única declaración o autoliquidación. De este modo, resulta más oportuno calificar a estas infracciones como complementarias, de modo que puede o no concurrir dependiendo de las conductas de los contribuyentes.

En el caso del ejercicio 2014 analizado, se pueden apreciar en la autoliquidación del IS del contribuyente la existencia de dos conductas tipificadas como infracción en el artículo 195.1 LGT.

En primer lugar, el párrafo 1º del artículo 195.1 LGT tipifica la infracción consistente en "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". **A, S.LU** acreditó en su autoliquidación correspondiente al ejercicio 2014 una base imponible negativa de 159.546,66 euros a compensar con las bases imponibles positivas obtenidas en ejercicios siguientes, en los términos previstos en los artículos 10.1 y 26 de la actual Ley del Impuesto Sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en adelante LIS) -artículos 10.1 y 25 de la norma vigente en el periodo de acreditación-. Esta base imponible negativa se acreditó improcedentemente, pues los ajustes practicados por la Inspección en la liquidación (y confirmados por el propio TEAR de Cataluña en su resolución) determinan la existencia de una base imponible positiva comprobada de 239.730,98 euros. Ello implica necesariamente la subsunción de la conducta del contribuyente en el tipo infractor del párrafo 1º del artículo 195.1 LGT, toda vez que acreditó una base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros que, sin embargo, no había obtenido.

De hecho, la apreciación de esta infracción motivó la emisión de un acuerdo de nueva propuesta de sanción por el órgano competente para su imposición, pues en la propuesta originaria no se había apreciado su comisión.

De este modo, señala el TEAR que "el órgano competente para sancionar, lejos de corregir la propuesta en el sentido correcto, lo que hizo fue considerar que concurría además el tipo infractor del primer párrafo del artículo 195.1 LGT". En segundo lugar, el párrafo 2º del artículo 195.1 LGT tipifica la infracción existente "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". **A, S.LU** declaró incorrectamente la renta neta del ejercicio 2014, sin que se produjera falta de ingreso por compensarse en el procedimiento inspector 239.730,98 euros de una base imponible negativa pendiente de compensación que había sido acreditada en el ejercicio 2010. La tipificación de esta infracción ha sido confirmada por el TEAR de Cataluña, pero no así la cuantificación de su base de sanción.

La apreciación de la comisión de la infracción del párrafo 1º resulta del hecho de que estén presente todos los elementos objetivos del tipo. Además, esta solución resulta coherente y considera todos los aspectos relevantes del artículo 195 LGT. En este sentido, debe recordarse el contenido del artículo 195.3 LGT. Éste dispone que "[l]as 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".

En el caso planteado, el contribuyente ha acreditado improcedentemente en su autoliquidación del 2014 una base imponible negativa por importe de 159.546,66 euros. Sólo si se subsume esta conducta en el tipo infractor del párrafo 1º del artículo 195 LGT resultaría posible, en el futuro, la deducción de las sanciones impuestas a la que se refiere el apartado 3. Esto es así en la medida en que la base imponible negativa indebidamente acreditada en el 2014 producirá en un ejercicio posterior una nueva infracción (generalmente por dejar de ingresar u obtención indebida de devoluciones, artículos 191 y 193 LGT respectivamente) cuando efectivamente se compense. En este caso, de la sanción que se pudiera imponer por la comisión de esta nueva infracción deberá restarse la impuesta por la comisión de la infracción preparatoria del artículo 195.1.1º LGT.

Por el contrario, la infracción del artículo 195.1.2º LGT no permite aplicar el artículo 195.3 LGT en un ejercicio posterior, pues la cantidad que se aplica o compensa en el ejercicio 2014 de origen y que determina que no se produzca en el mismo un dejar de ingresar, se encontraba pendiente de compensación en dicho ejercicio (y, por tanto, no se ha podido aplicar en otro ejercicio posterior al 2014, tal y como resulta del artículo 119.4 LGT). En definitiva, la incorrecta acreditación de la base imponible negativa de 159.546,66 euros sólo puede ser tipificada en el párrafo 1º del artículo 195.1.1º LGT, pues ésta es la única infracción del artículo 195 LGT que evitará incurrir en la prohibición de non bis in ídem con ocasión de la infracción que se cometa cuando se compense, en un ejercicio posterior, dicha base imponible negativa.

En cuanto al adverbio "también" al que alude el Tribunal, debe entenderse, a nuestro juicio, como el término necesario para recoger dos infracciones distintas en un mismo precepto, sin que en ningún caso pueda inferirse de aquél su carácter alternativo. La existencia de dos infracciones sustancialmente distintas en un mismo precepto es relativamente habitual (vid. infracciones del régimen de operaciones vinculadas tipificadas en el artículo 18.13 LIS). En el caso del artículo 195.1 LGT, la dualidad de infracciones en un mismo precepto responde también a una razón histórica, como es el régimen de infracciones y sanciones previo al actual. Así, la Ley General Tributaria de 1963 sólo recogía expresamente en su artículo 79.d) la infracción ahora tipificada en el párrafo 1º del artículo 195.1 LGT, habiéndose planteado si bajo la misma podía englobarse también la infracción actualmente tipificada en el párrafo 2º. Más allá de que se tratara de una cuestión no pacífica (vid. STS 405/2003, 27 de enero de 2003 (rec. nº 420/1998), FD 7º; y RTEAC 23 de mayo de 2003 (rec. nº 00- 00531-2002), parece que la propia LGT del 2003 considera la incorporación expresa del nuevo párrafo 2º más como una aclaración de la norma anterior que como una nueva tipificación, al no aludir en su Exposición de Motivos a la misma cuando se refiere a las nuevas infracciones tipificadas. En cualquier caso, a pesar de la actual dualidad infractora del artículo 195.1 LGT, resulta evidente que la regulación responde, en su esencia, a la infracción de su párrafo 1º (determinar o acreditar indebidamente cantidades a compensar en declaraciones futuras). Prueba de ello es que el actual artículo 195.2 LGT, al concretar las sanciones aplicables para ambas infracciones, utilice una terminología más ajustada a las características de la infracción del párrafo 1º que de la del párrafo 2º.

Asimismo, el argumento que utiliza el TEAR relativo a la base de sanción de la infracción del párrafo 2º tampoco se ajusta al contenido legal que el párrafo 4º del artículo 195.1 LGT atribuye a dicha magnitud. Dispone dicho párrafo que "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". Sin embargo, en contra de esta descripción legal de la base de sanción, la resolución de referencia entiende que aquélla será "el monto total del ajuste inspector practicado por la Administración tributaria (se advierte que este monto total del ajuste inspector siempre incluirá el importe incorrectamente declarado que es, precisamente, lo que se regulariza)".

La definición de la base de sanción del párrafo 4º del artículo 195 LGT debe integrarse con la descripción que del tipo infractor efectúa su párrafo 2º. Así, este último prevé que se incurre en la infracción cuando se compensen cantidades pendientes en un procedimiento de comprobación o investigación, sin que se produzca falta de ingreso (u obtención indebida de devoluciones). En consecuencia, el concepto de "renta neta" al que se refiere el párrafo 4º debe entenderse no como el ajuste total practicado por la Administración, sino sólo como la parte de aquél que se aplaca o mitiga mediante la aplicación de créditos tributarios pendientes. En el caso analizado, la "renta neta", y por tanto la base de sanción, es de 239.730,98 euros, esto es, la parte del ajuste practicado por la Inspección que no llega a producir falta de ingreso gracias a la compensación de una base imponible negativa.

En conclusión, la apreciación de las dos infracciones y el cálculo de sus bases de sanción permiten sancionar la totalidad de los ajustes practicados en el procedimiento inspector, finalidad última del régimen de infracciones y sanciones previsto en la LGT de 2003, siempre que se aprecie el necesario elemento subjetivo o de culpabilidad en las conductas concurrentes.

La complementariedad de las infracciones de los párrafos 1º y 2º del artículo 195.1 LGT siempre ha resultado una cuestión pacífica, como prueba la frecuencia con la que se han apreciado los dos tipos infractores en un mismo ejercicio (vid. por ejemplo la SAN 1491/2023, de 15 de marzo (rec. nº 450/2019), FD 1º.5). Además, este criterio de la compatibilidad de ambas infracciones no ha sido controvertido para los Tribunales: hay casos de concurrencia de infracciones de los párrafos 1º y 2º LGT en un mismo ejercicio en el que las sanciones han sido confirmadas (vid. RTEAC de 22/02/2021 (rec. nº 00-07407- 2020), FD 7º); y otros en los que, a pesar de su anulación, ésta no se produce por la incorrecta tipificación de las infracciones sino por la presencia de otras circunstancias como la inexistencia de culpabilidad (vid. SAN 5856/2022, de 31 de octubre (rec. nº 449/2019), FD 1º y 10º).

TERCERO.- De acuerdo con lo expuesto, este Centro Directivo solicita del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, y se fije doctrina declarando el siguiente criterio:

"Las infracciones tipificadas en los párrafos 1º y 2º del artículo 195.1 LGT no son alternativas sino complementarias, pues captan el desvalor de distintas conductas del contribuyente. Cuando se aprecie la concurrencia de ambas con ocasión de una única declaración o autoliquidación, el contribuyente habrá cometido dos infracciones distintas que darán lugar a dos sanciones diferentes en los términos previstos en el artículo 195 LGT". >>>

DÉCIMO.- Mediante un escrito de 29/08/2022, el T.E.A.R. de Cataluña notificó la interposición del presente recurso a la entidad (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), abriéndole un trámite de audiencia a fin de que en el mismo pudiera presentar las alegaciones que tuviera a bien.

Trámite en el que la entidad ha presentado las siguientes alegaciones:

< PRIMERA.- En virtud del artículo 180 de la Ley General Tributaria (LGT) se establece el principio de no concurrencia de sanciones tributarias:

"....".

En consecuencia, a tenor del referido artículo 180.1 de la LGT, una misma acción no podrá ser sancionada como infracción independiente.

Por tanto, lo que pretende la Agencia Tributaria contradiciendo claramente lo preceptuado en la LGT.

SEGUNDA.- De conformidad con el redactado literal del artículo 195.1 de la LGT, los tipos infractores descritos no pueden darse simultáneamente, no pudiéndose sancionar 2 veces por el mismo hecho; o, dicho de otra forma, no pueden cometerse dos infracciones distintas que puedan dar lugar a dos sanciones diferentes.

"..."

TERCERA.- Que tal y como esta parte alegó en su momento, La Agencia Tributaria insiste en sancionar 2 veces a esta parte por una misma acción.

En concreto, la Agencia Tributaria como consecuencia del ajuste, en opinión de esta parte incorrecto. Llevado a cabo por la misma en la base imponible del 15 2014, pretende sancionarnos 2 veces, es decir, vía artículo 195.1 párrafo 1º de la LGT y vía artículo 195.1 párrafo 2º de la LGT.

Es decir, la Agencia Tributaria nos sancionaría 2 veces por haber declarado incorrectamente la base imponible del 15 2014, es decir, por una misma acción -declarar incorrectamente dicha base imponible- nos pretende sancionar 2 veces.

Lo que pretende la Agencia Tributaria:

1. Va en contra del principio non bis in idem
2. Incumple con lo preceptuado en el artículo 180 de la LGT, puesto que no se puede sancionar dos veces por una misma conducta.
3. Es sancionar tal conducta mediante la aplicación de las 2 sanciones previstas en los artículos 195.1 párrafo 12 de la LGT y 195.1 párrafo 22 de la LGT, considerando que las mismas son compatibles, cuando, en realidad, NO son compatibles, son alternativas.

Por otro lado, remarcar que ni en el Acuerdo de Resolución del Procedimiento Sancionador ni el Acuerdo de Resolución Recurso de Reposición la Agencia Tributaria nada dice de la incompatibilidad alegada por esta parte antes indicada.

CUARTA.- Lo que pretende ahora la Agencia Tributaria, mediante interpretaciones forzadas e interesadas, es modificar el literal del artículo 195.1 de la LGT, vía Recurso extraordinario de Alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director General de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT. >

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

SEGUNDO.- El Director recurrente considera que la interpretación que el T.E.A.R. de Cataluña hizo de lo que dispone el art. 195.1 en la resolución concernida no fue acertada, y este Tribunal Central ya adelanta que comparte la postura del Director.

El art. 195 de la Ley 58/2003, que permanece hoy en día con su redacción original, dispone que:

"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 ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento 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."

Antes de entrar a analizar lo que específicamente suscita el disenso del Director recurrente con lo resuelto por el T.E.A.R., este Tribunal entiende que debemos **dejar sentados ciertos extremos** que van a resultar de interés de cara a lo que hemos de resolver:

El primero es que, aunque el art. 195.1 es un precepto de la ley 58/2003 que resulta de aplicación y puede proyectarse sobre varias figuras de nuestro ordenamiento tributario, como tanto lo que resolvió el T.E.A.R. recurrido y lo que razonó para hacerlo, como lo que plantea el Director recurrente y lo que argumenta al respecto, alcanzan a cómo funciona lo dispuesto por ese art. 195.1 en relación el I. s/ Soc., dicho impuesto será el marco en el que se mueva este Tribunal a hora de argumentar en la presente resolución; sin perjuicio de lo cual, lo que digamos resultará aplicable cuando deba emplearse lo dispuesto en el art. 195.1, cualquiera que sea la figura tributaria en juego.

Sirva **el segundo** para recordar algo que suele estar presente en el análisis de muchas infracciones y sanciones tributarias, que es la distinción que en algunas infracciones tributarias hay entre la "conducta inmediata" y la "conducta mediata" objeto de la misma; en

el sentido de que, por "conducta inmediata" entendemos una de las que la normativa tipifica como tales, además de otras, las de: dejar de ingresar (art. 191 de la Ley 58/2003), obtener indebidamente devoluciones (art. 193), determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (art. 195), etc. ... ; mientras que denominamos "conducta mediata" a la que el obligado realiza directamente, y que va a ser la causante de la "inmediata" de que se trate, "conductas mediatas" como la deducirse indebidamente una partida no deducible (un gasto no deducible en el I. s/ Soc.), o la de omitir un ingreso computable y que no se lleva a la B.I. del impuesto; "conductas mediatas" que es en las que generalmente hay que buscar la existencia de culpabilidad, o no, en sede del presunto infractor, en el sentido de si debe considerarse culpable, o no, el haberse deducido ese determinado gasto -que es la "conducta mediata"- que termina luego desembocando en que se dejó de ingresar determinada cuota o en que se acreditó indebidamente determinada B.I. Negativa (B.I.N.) a compensar en periodos futuros, en fin la "conducta inmediata" de que se trate.

Aunque, evidentemente, hay otras infracciones en que hay una única conducta, pues "conducta inmediata" y "conducta mediata" son la misma, como ocurre con la de acreditarse improcedentemente una determinada deducción en la cuota del I. s/ Soc., no habiendo cuota a ingresar en tal ejercicio, con lo que esa deducción improcedentemente acreditada quedará como pendiente de aplicación (deducción) en la cuota de declaraciones futuras propias (art. 195.1.1er. páf.), siendo la correspondiente acreditación -indebida- la conducta "mediata" e "inmediata" con la que se incurre en tal infracción.

Y con **el tercero**, queremos destacar que, tratándose del I. s/ Soc. como aquí se trata, bien puede decirse que el art. 195.1 de la Ley 58/2003 comprende cuatro grandes categorías de tipos infractores distintos, pues, además de que tiene dos párrafos distintos, en cada uno de ellos la conducta infractora puede incidir en la base o en la cuota del impuesto, y de ahí esas cuatro grandes categorías de tipos:

Uno.- Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar en la base de declaraciones futuras.

Dos.- Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a deducir en la cuota de declaraciones futuras.

Tres.- Declarar incorrectamente la renta neta, sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento inspector cantidades pendientes de compensación en la base.

Cuatro.- Declarar incorrectamente la renta neta, sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse aplicado en un procedimiento inspector cantidades pendientes de deducción de la cuota

Sentado lo anterior, y entrando ya con lo que concretamente nos ocupa, para el T.E.A.R. de Cataluña:

< Se advierte que en los dos primeros párrafos del artículo 195.1 LGT se describen dos tipos infractores distintos que, además, son alternativos, es decir no pueden darse simultáneamente, cuestión esta que, como se verá, no parece haber sido advertida por el órgano sancionador. Se deduce esa naturaleza alternativa de la utilización del adverbio "también" en el sentido de algo nuevo y distinto, pero que se añade a lo anterior. >

Eso que el T.E.A.R. de Cataluña afirmó de que <los dos primeros párrafos del artículo 195.1 LGT se describen dos tipos infractores distintos que, además, son alternativos, es decir no pueden darse simultáneamente> no es compartido por este Tribunal Central.

En el caso que el T.E.A.R. examinó en su resolución todo había incidido en la base imponible. Repárese.

I.- La entidad había declarado una determinada B.I. Negativa (B.I.N.).

II.- La Inspección practicó un ajuste en base imponible de un importe superior al de esa B.I.N. inicialmente declarada.

III.- Con lo que esa B.I.N., inicialmente declarada, pasó a ser íntegramente improcedente.

IV.- Y, además, el ajuste practicado por la Inspección conllevó el que la B.I. "previa" pasara a ser positiva.

V.- La Inspección no liquidó cuota alguna a ingresar porque aplicó una B.I.N. procedente de ejercicios anteriores, cuyo importe era superior al de esa B.I. "previa" (IV), lo que sirvió para dejar en cero la B.I. liquidada del ejercicio.

Una situación para la que el T.E.A.R. consideró que debía imponerse sólo una sanción del 15%, al considerar sólo cometida una infracción del art. 195.1 2º párrafo, cuya base de sanción debía ser la suma de la B.I.N. inicialmente declarada (159.546,66 euros) más la B.I. "previa" comprobada (239.730,98 euros), y que no terminó deparando cuota alguna a ingresar, porque la Inspección compensó por el importe de esa B.I. "previa" una B.I.N. procedente de ejercicios anteriores (239.730,98 euros); es decir una base de sanción de 399.277,64 euros (159.546,66 euros + 239.730,98 euros), pero 399.277,64 euros base de "una única" sanción, según el T.E.A.R., por haber declarado incorrectamente la renta neta (art. 195.1 2º párrafo). Al final una sanción de 59.891,65 euros (el 15% de 399.277,64).

Cuando lo correcto, considera este Tribunal, es lo que el Director entiende, que deben imponerse dos sanciones del 15%: una por la infracción del art. 195.1 1er. párrafo, cuya base de sanción deben ser los 159.546,66 euros de la B.I.N. improcedentemente declarada; y otra del art. 195.1 2º párrafo, cuya base de sanción deben ser los otros 239.730,98 euros. Al final dos sanciones de 23.932,00 euros (el 15% de 159.546,66) y de 35.959,65 euros (el 15% de 239.730,98); dos sanciones que suman 59.891,65 euros (23.932,00 + 35.959,65).

Al final, en este caso numéricamente el resultado es el mismo, pero conceptualmente lo correcto es lo que propugna el Director de Inspección.

Lo que se aprecia con claridad si la entidad del caso en cuestión, en lugar de haber tenido una B.I.N. procedente de ejercicios anteriores que poder compensar con la B.I. "previa" liquidada por la Inspección (239.730,98 euros), hubiese tenido una deducción de la cuota pendiente de aplicar de más de 83.905,84 euros, susceptible de ser aplicada en todo lo que fuera necesario en aquel ejercicio 2014, en el que el tipo impositivo ordinario era del 35% (art. 28.1 del T.R. de la Ley del I s/ Soc.), y hacemos ver que 83.905,84 es el 35 por 100 de 239.730,98; pues, si así hubiera sido:

I.- La entidad habría declarado la misma B.I.N. de 159.546,66 euros.

II.- La Inspección habría practicado el mismo ajuste en base imponible, aumentando el importe de la B.I.N. inicialmente declarada en 399.277,64 euros.

III.- Con lo que esa B.I.N., inicialmente declarada, habría pasado a ser íntegramente improcedente.

IV.- El ajuste practicado por la Inspección habría supuesto liquidar una B.I. "comprobada" de 239.730,98 euros (-159.546,66 euros + 399.277,64 euros), y una cuota íntegra de 83.905,84 euros (el 35% de 239.730,98 euros).

V.- Y al final la Inspección tampoco habría liquidado cuota alguna a ingresar porque habría aplicado esa deducción procedente de ejercicios anteriores hasta esos 83.905,84 euros, con lo que la cuota a ingresar del ejercicio "liquidada" habría quedado en cero.

En esa situación, con la hermenéutica del T.E.A.R. < los dos primeros párrafos del artículo 195.1 LGT se describen dos tipos infractores distintos que, además, son alternativos, es decir no pueden darse simultáneamente>, sólo se habría cometido una infracción, la misma que antes: haber declarado incorrectamente una renta neta (art. 195.1 2º párrafo) de 399.277,64 euros (159.546,66 euros + 239.730,98 euros), a la que le correspondería una única sanción, que debería ser del 15% de esa cantidad, por tanto, igual que antes una única sanción de **59.891,65 euros** (el 15% de 399.277,64).

Mientras que actuando como el Director propugna, se impondrían dos sanciones: una por la infracción del art. 195.1 1er. párrafo, cuya base de sanción deben ser los 159.546,66 euros de la B.I.N. improcedentemente declarada, importe a sancionar con -ex. art. 195.2- el 15% del mismo; y otra del art. 195.1 2º párrafo, cuya base de sanción serían los 83.905,84 euros en que se minoró, porque había tenido que ser aplicada, la deducción de la cuota procedente de períodos anteriores pendiente de aplicación; importe a sancionar con -ex. art. 195.2- el 50% del mismo. Y, por tanto, dos sanciones de 23.932,00 euros (el 15% de 159.546,66) la primera, y de 41.952,92 euros (el 50% de 83.905,84); dos sanciones que suman **65.884,92 euros** (23.932,00 + 41.952,92).

Como vemos, el resultado ya no es el mismo.

Como antes hemos dicho, en un caso como el que nos ocupa, conceptualmente lo correcto es lo que propugna el Director de inspección, de que hay dos tipos infractores y dos infracciones, y que pueden concurrir, y no lo que entendió el T.E.A.R. de que se comete una única infracción.

Examinemos el asunto desde un punto de vista teórico.

Sin perjuicio de que desde siempre han sido unas sanciones autónomas, las sanciones por acreditar créditos tributarios aparentes vienen a castigar unas conductas preparatorias o de peligro, que se sancionan porque pueden terminar conllevando que se deje de ingresar a la Hacienda Pública toda o parte de la cuota debida.

Y son unas infracciones y sanciones que aparecieron en nuestro ordenamiento tributario con la Ley 10/1985, que modificó de manera substancial el régimen tributario sancionador de la vieja Ley General Tributaria de 1963, en concreto por lo que nos ocupa con la nueva redacción que esa Ley 10/1985 dio al art. 88.1 de la Ley 230/1963:

"1. Cuando las infracciones consistan en la determinación de cantidades, gastos o partidas negativas a compensar o deducir en la base imponible de declaraciones futuras, propias o de terceros, se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 10 por 100 de la cuantía de los referidos conceptos.

Cuando las infracciones consistan en la indebida acreditación de partidas a compensar en la cuota o de créditos tributarios aparentes, se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 de las cantidades indebidamente acreditadas."

Un carácter de preparatorias o de peligro en relación a la posible comisión luego de la infracción reina por "dejar de ingresar", que quedó resaltada cuando la siguiente gran modificación de la Ley 230/1963 General Tributaria, llevada a cabo por la Ley 25/1995, dio una nueva redacción, además de a otro muchos, a ese art. 88.1, al que además añadió un nuevo tercer párrafo que apunta inequívocamente a lo dicho:

"1. Cuando las infracciones consistan en la determinación de cantidades, gastos o partidas negativas a compensar o deducir en la base imponible de declaraciones futuras, propias o de terceros, se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 10 por 100 de la cuantía de los referidos conceptos, sin perjuicio de la reducción establecida en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.

Cuando las infracciones consistan en la indebida acreditación de partidas a compensar en la cuota o de créditos tributarios aparentes, se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 de las cantidades indebidamente acreditadas, sin perjuicio de la reducción establecida en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.

Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este apartado serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente mediante la compensación o deducción de los conceptos aludidos, o por la obtención de devoluciones derivadas de los mismos."

Infracciones y sanciones del art. 88.1 de la Ley 230/1963 que son el antecedente directo de las que recoge el actual art. 195 de la Ley 58/2003.

Pues bien, vigente la Ley 230/1963, a la Inspección le surgía continuamente el problema de qué hacer cuando a un determinado obligado al que le regularizaba una conducta mediata que era claramente punible, pues había existido una culpabilidad manifiesta a la hora de realizarla, no le terminaba liquidando cuota alguna, porque ese obligado tenía créditos tributarios pendientes de períodos anteriores pendientes o del propio período de que se tratara, que podían y debían aplicarse, y se los aplicaba.

Ese obligado no había dejado de ingresar, porque nada se le liquidaba, con lo que no se le podía sancionar por dejar de ingresar.

Cuando declaró en su día esos créditos tributarios de períodos anteriores o del propio período, lo había hecho correctamente, con lo que tampoco había motivo de sanción.

Pero esos créditos tributarios que había que aplicar, y que se aplicaban, lo cierto es que desaparecían, con lo que, al final, en el período en cuestión sí que habían sido incorrectamente declarados; pero, en todo caso, ello era consecuencia de la aplicación de tales créditos tributarios por parte de la Inspección, con lo que tampoco podía sancionarse al obligado por ello, y ello a pesar de que pudiese haber actuado al respecto con una culpabilidad manifiesta; y no hay más que pensar en un obligado que, sabedor de que tenía determinados créditos tributarios, omitía declarar determinados ingresos, pensando que, si le descubrieran, nada le pasaría porque se le aplicarían esos créditos.

Una situación, la existencia de casos como estos, a la que vino a poner remedio la Ley 58/2003, como enseguida veremos.

Pero, antes de hacerlo, vamos a insistir en delimitar en qué consistía la anomalía que resultaba subsistente en esos casos.

I.- El obligado había declarado en su momento como pendientes de aplicación unos determinados créditos tributarios, procedentes de períodos anteriores o del propio período. Créditos tributarios intachables, que se había declarado como susceptibles de aplicación en los períodos tributarios siguientes.

II.- Se producía una regularización inspectora, que conllevaba la práctica de ajustes en los que se apreciaba una culpabilidad manifiesta.

III.- Para enjugar el resultado de esos ajustes, la Inspección aplicaba todos o parte de esos créditos tributarios, que se habían declarado como susceptibles de aplicación en los periodos tributarios siguientes.

IV.- Como consecuencia de tal aplicación, y por la parte aplicada, que podían ser todos, esos créditos tributarios desaparecían.

V.- Desaparecían unos créditos tributarios que habían sido declarados como susceptibles de aplicación en los periodos tributarios siguientes, y que habían sido declarados como tales en el propio ejercicio de que se trataba, y que, incluso, podrían haber sido declarados como tales ya en algún otro ejercicio posterior.

VI.- Lo anterior suponía que sí que existiría una circunstancia preparatoria o de peligro, que podría terminar conllevando que dejara de ingresarse a la Hacienda Pública toda o parte de la cuota debida en ejercicios futuros.

Por tanto, la anomalía resultante consistía en **que se habían declarado como susceptibles de aplicarse en el futuro unos créditos tributarios que al final no lo eran** (susceptibles de aplicarse), por haberlos aplicado la Inspección.

Un problema, el de no poder sancionar tales conductas, y ello a pesar de que el obligado pudiese haber actuado al respecto con una culpabilidad manifiesta, que la Ley 58/2003 solucionó en su art. 195.1, en el que, además de los tipos infractores que ya contemplaba el art. 88.1 de la Ley 230/1963, añadió los del segundo párrafo que ya hemos visto:

"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."

Un párrafo que habilita sancionar casos como el que venimos exponiendo.

Y un párrafo que lo que sanciona, porque es lo que ese segundo párrafo comienza diciendo *"también se incurre en esta infracción"*, son las infracciones consistentes en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios *"aparentes"*, **unas partidas positivas o negativas o créditos tributarios que han pasado a ser aparentes, cuando antes no lo eran, porque han debido ser aplicados por la Inspección**, con causa en que en su día se había declarado incorrectamente la renta neta.

Por tanto, las infracciones del 1er. y 2º párrafos de ese art. 195.1 son dos infracciones por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios *"aparentes"*; pero, a pesar de esa coincidencia, las infracciones del 1er. y 2º párrafos de ese art. 195.1 son dos infracciones muy distintas. Repárese.

En la comisión de las del 1er. párrafo interviene sólo el obligado tributario, y sólo pueden cometerse en el momento en el que las partidas positivas o negativas o los créditos tributarios de que se trate se determinan o acreditan, en suma cuando el obligado tributario las declara, que, en el caso del I. s/ Soc. será, paradigmáticamente, cuando se presentan las declaraciones-autoliquidaciones del ejercicio.

En cambio, las del 2º párrafo, que requieren de entrada dos actividades iniciales del obligado y que sólo él puede haber protagonizado: una, la de haber declarado incorrectamente la renta neta, y dos, la de haber declarado las partidas positivas o negativas o créditos tributarios de que se trate, requieren después necesariamente que se haya llevado a cabo un procedimiento de comprobación o investigación en el que un órgano administrativo haya aplicado tales partidas o créditos tributarios, que, para ello, tenían que haber sido correctamente declarados en su día; con lo que las infracciones del 2º párrafo, cuya comisión requiere que en su día se hubiera declarado incorrectamente la renta neta, no se perfeccionan sólo por tal declaración indebida, sino que exigen ineluctablemente además una actividad de un órgano administrativo, cuya intervención puede producirse varios años después.

Por otra parte, si esas infracciones del 1er. y del 2º. párrafo concurren, el iter temporal en el que los injustos típicos de las mismas van apareciendo a la hora de sancionarlas, que sigue la mecánica liquidatoria del I. s/ Soc., determina que la del 1er. párrafo aparezca siempre antes que la del 2º; y ello aunque esas concurrentes infracciones del 1er. y del 2º. párrafo se refieran las dos a la B.I.

En tal sentido, pensemos en una entidad que en un determinado ejercicio ha declarado que su B.I. es negativa, y ha declarado además que tiene determinadas B.I.N.'s procedentes de ejercicios anteriores, si la Inspección llega a comprobar ese ejercicio, y le practica uno o varios ajustes que incrementan su B.I., ateniendo a la mecánica liquidatoria del I. s/ Soc., la Inspección lo primero que tiene que hacer es aplicar el importe de esos ajustes a neutralizar o eliminar la B.I. negativa del propio ejercicio hasta, en su caso, agotarla; pues sólo podrá aplicar B.I.N.'s procedentes de ejercicios anteriores, una vez que la B.I. "previa" sea positiva; porque lo que no puede hacerse es que esos ajustes vayan primero contra esas B.I.N.'s procedentes de ejercicios anteriores.

En suma que, si concurren las infracciones del 1er. y 2º párrafos del art. 195.1, atendiendo a la mecánica liquidatoria del I. s/ Soc., siempre se cometerá antes la primera (1er. párrafo) que la segunda (2º párrafo), porque, de hecho, esta segunda sólo puede comenzar a cometerse tras haberse cometido la otra.

Por todo ello, y como ya hemos dicho antes, las infracciones del 1er. y 2º párrafos del art. 195.1 son dos infracciones muy distintas.

Por todo lo cual, este Tribunal considera que el criterio correcto es el del Director recurrente, por lo que procede la estimación del presente recurso.

Por todo ello, **este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, 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 (AEAT), acuerda ESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:**

Las infracciones de los párrafos 1º y 2º del art. 195.1 LGT no son alternativas sino independientes, pues tipifican conductas del obligado distintas; de suerte que, cuando se aprecie la concurrencia de ambas con ocasión de una única declaración o autoliquidación, el obligado habrá cometido dos infracciones distintas, que darán lugar a dos sanciones diferentes en los términos previstos en el art. 195 LGT.

