

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056898

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 11 de diciembre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 2742/2013***SUMARIO:**

Procedimiento sancionador. Infracciones de la Ley 58/2003. Incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación. Es claro que el mero hecho de expedir una factura con datos falsos o falseados -en concreto, de reflejar en una factura una prestación de servicios que no ha tenido lugar- implica de por sí un comportamiento doloso que está muy lejos de la ausencia de «componente subjetivo» o de la inexistencia de intencionalidad que aduce la recurrente. Por otro lado, resulta también evidente que quien incluye en una factura una operación inexistente posibilita que un tercero -en este caso la sociedad receptora de la factura- al utilizar la factura obtenga un importante ahorro fiscal, con el consiguiente perjuicio económico para la Hacienda pública. De ahí, la sanción cualificada que el legislador prevé para este tipo de conductas en el art. 201.3 Ley 58/2003 (LGT). **Principios de la potestad sancionadora. Proporcionalidad.** Así las cosas, es evidente que no concurre desproporción alguna entre el comportamiento del sujeto infractor y la sanción impuesta por la Administración.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 201.3.

PONENTE:*Don Ángel Aguallo Avilés.*

Magistrados:

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a once de Diciembre de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. al margen anotados, el presente recurso de casación núm. 2742/2013, promovido por la entidad ESTUDI CATALÁ, S.L. , representada por la Procuradora de los Tribunales doña María del Naranco Sevilla Iglesias, contra la Sentencia de 18 de julio de 2013, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional , recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 340/2010, instado frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de julio de 2010, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada contra el Acuerdo de imposición de sanción dictado, el día 12 de junio de 2009, por el Inspector de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña con sede en Tarragona, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005, por importe de 1.162.424,13 euros.

Ha sido parte recurrida ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación practicadas con Estudi Catalá, S.L. se puso de manifiesto que el obligado tributario emitió a la empresa Obccicat, S.L., con fechas 31/12/2004 y 31/12/2005, dos facturas por prestación de servicios en concepto de "dirección de obras, control de contratación y gestión económica", cuyos importes de base ascendían a 369.000 euros y 405.949,42 euros, respectivamente, que la Inspección consideró que contenían datos falsos o falseados al no haberse acreditado por ninguna de las dos mercantiles la realidad de los pretendidos servicios prestados, considerando que dichas facturas fueron expedidas con una finalidad puramente financiera.

Como consecuencia de ello, en fecha 8 de mayo de 2009, se dictó la preceptiva autorización para iniciar el pertinente procedimiento sancionador, que concluyó con el Acuerdo de imposición de sanción de 12 de junio de 2009, dictado por el Inspector Regional Adjunto de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en Cataluña con sede en Tarragona, que fijaba una sanción por importe de 1.162.424,13 euros.

En lo que aquí interesa, en el Fundamento de Derecho Segundo del Acuerdo sancionador se recoge que, « en relación con el principio de proporcionalidad, debe indicarse que el importe de la sanción ha sido establecido conforme a lo que dispone el artículo 201.5» de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), y que la conducta del sujeto pasivo, « por un lado, es antijurídica, ya que supone la vulneración de normas tributarias de obligada observancia, y está claramente tipificada como constitutiva de infracción simple» , según el art. 201.1 de la LGT ; « y por otro lado, se aprecia la presencia del elemento de "culpabilidad", pues existiendo normativa clara y precisa en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias que correspondían al sujeto pasivo, transgredió su obligación, emitiendo las facturas mencionadas que contienen datos falsos o falseados, no acreditando la realidad de los servicios que en ellas se describen, sin que exista causa de justificación, produciéndose, además, un incumpliendo sustancial de la obligación de facturación que afecta a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas a este deber en relación con el tributo y período objeto de la comprobación, conforme a lo dispuesto en el artículo 187.1.c) de la LGT » , por lo que -concluye la Inspección- « hay elementos de juicio suficientes que permiten desvirtuar la presunción de inocencia y calificar dicha improcedente conducta cuando menos de negligente a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1» de la LGT , sin que concurren ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad. Por los motivos indicados, se confirmaba « la propuesta en lo referente a la calificación, cuantificación y graduación de la sanción efectuada conforme a lo dispuesto en el artículo 201, apartados 3 y 5, y en el artículo 187.1.c) » del citado cuerpo legal (Fundamento de Derecho Cuarto). Por todo ello calificaba la infracción como muy grave y fijaba el tipo efectivo aplicable en el 150 por ciento, imponiendo una sanción por importe de 1.162.424,13 euros (553.500 euros para el ejercicio 2004 y 608.924,13 euros del 2005).

Segundo.

Disconforme con el anterior acto administrativo sancionador, el 7 de julio de 2009, Estudi Catalá, S.L. promovió ante el Tribunal Económico-Administrativo Central reclamación económico-administrativa núm. 3456/2009, que fue desestimada por Resolución de 26 de julio de 2010, confirmando la sanción impuesta con sustento, en lo que se refiere a la infracción del principio de proporcionalidad, en que «la única cuestión que ha sido sancionada es la falta total de prueba de la realidad de los servicios supuestamente facturados, lo que lleva en este caso a afirmar la expedición de facturas con datos falsos o falseados, de modo que no cabe invocar falta de claridad en la normativa, no puede apreciarse la existencia de duda razonable o error invencible al respecto, que pudiera operar como excluyente de la culpabilidad» . Además -se añade-, «la gravedad de la infracción cometida determina la aplicación de las sanciones previstas en la normativa reguladora de las infracciones tributarias que se ha aplicado en sus justos términos, sin que quepa, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados» (FD Cuarto).

Tercero.

Contra la citada Resolución del TEAC de 26 de julio de 2010, la mercantil presentó recurso contencioso-administrativo núm. 340/2010, formulando la demanda mediante escrito registrado el 25 de febrero de 2011, en la que reitera los motivos de impugnación esgrimidos en vía económico-administrativa, en resumen, que «ha[bían] sido conculcados, al menos, los principios de tipicidad y proporcionalidad, por lo que ha[bía] de dejarse sin efecto, tan descomunal e improcedente sanción» (pág. 4 del escrito de demanda). El primero de ellos porque, a su juicio, «la relación entre las dos Sociedades mencionadas [Estudi Catalá, S.L. y Obccicat, S.L.], no puede incardinarse en lo dispuesto en el art. 201 de la Ley General Tributaria , sino en las relaciones entre una Sociedad Profesional, sus socios o partícipes y aquellas para las cuales se prestan los servicios» (págs. 6-7); y el segundo por «la más que

notoria desproporción entre los hechos enjuiciados, a saber discrepancia en orden a la deducción de dos facturas y la exigencia de la ya citada cantidad de 2.138.534,32 euros [suma del total exigido a Estudi Catalá, S.L. de 1.162.424,13 euros y a Obccat, S.L. de 976.110,19 euros] que ninguna relación guarda con los perjuicios que se dice irrogados a la Hacienda pública, y que [califica como] inexistentes» (pág. 16).

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 18 de julio de 2013, dictó Sentencia desestimatoria del recurso interpuesto.

Comienza la Sala exponiendo en el Fundamento de Derecho Segundo, los datos fácticos resultantes del expediente administrativo a tener en consideración para solventar el recurso interpuesto, a saber:

a) Que «[e]n las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas cerca del obligado tributario se puso de manifiesto que emitió a la empresa OBCICAT SL con fechas 31/12/2004 (369.000,00 € de base) y 31/12/2005 (405.949,42 € de base) sendas facturas por prestación de servicios por "dirección de obras, control de contratación y gestión económica" que se consideran que contienen datos falsos o falseados puesto que no se ha acreditado, ni por el emisor ni por el receptor, la realidad de los servicios a los que teóricamente se refieren dichas facturas.

Se hace constar que supuestamente quien realizó dichos servicios fue Eloy , pero dicho señor no figura como empleado de ESTUDI CATALÁ ni tampoco consta que le facture en concepto de prestación de servicios ». Además, «[l]os importes mensuales que resultan de las dos facturas en cuestión resultan muy superiores a los que parece que OBCICAT pagó a Eloy hasta marzo de 2003 por la prestación de algunos servicios profesionales », y que «[e]n el caso de estas dos facturas no existen gastos correlacionados con las mismas, estando además dichos gastos claramente señalados como tales en otras facturas en la contabilidad de la empresa emisora de las facturas.

Finalmente, la corriente monetaria existente entre las dos empresas no guarda ninguna relación con las facturas que se emiten mutuamente».

Se señala que « dichas facturas, por tanto, han sido expedidas con una finalidad puramente financiera, sabiendo que su existencia no suponía una mayor tributación de la empresa en el Impuesto sobre Sociedades puesto que por las restantes operaciones tenía bases imponibles negativas y que, por el contrario, representaban un ahorro fiscal importante para la sociedad receptora de 129.150 € en el ejercicio 2004 y de 142.082,30 € en el de 2005 ».

b) Que el 8 de mayo de 2009 el Inspector Regional Adjunto expidió la pertinente autorización para iniciar el expediente sancionador, y el 21 del mismo mes « se dictó la propuesta sancionadora de la que resultaba la comisión de una infracción tributaria muy grave debida a la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, apreciándose la concurrencia de incumplimiento sustancial de las obligaciones tributarias puesto que éste afecta a más de un 20 por 100 del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación. Al existir tal incumplimiento sustancial la sanción se incrementa en un 100 por 100 quedando fijado el tipo efectivo en el 150 por ciento de conformidad con lo dispuesto en los artículos 201.3 y 201.5 de la Ley 58/2003 ».

c) Que el 12 de junio el Inspector Regional Adjunto dictó el correspondiente acuerdo sancionador confirmando la propuesta inicial, interponiéndose contra el mismo reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Central, en el que la entidad reclamante alegaba, en síntesis, (i) que en relación con los principios de la potestad sancionadora, se encuentran los principios de tipicidad y proporcionalidad que deben ser respetados; (ii) que se había infringido el principio de tipicidad pues no existió incumplimiento de la obligación de facturación, y no se podía incardinar la infracción en lo dispuesto en el art. 201 de la LGT , sino en las relaciones entre una sociedad profesional, sus socios y aquellas para las cuales se prestan los servicios; (iii) que también se había conculcado el principio de proporcionalidad por la falta de intencionalidad en la reclamante y por los perjuicios causados, que eran inexistentes para la Hacienda Pública, al haberse incoado también actas en sentido negativo a la empresa. Además, la proporcionalidad llevaba consigo la prohibición de sobrecargar al interesado con una medida excesiva, sin que con ello se vea favorecido el interés general.

d) Que el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 26 de julio de 2010, acordó desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta y confirmar la sanción objeto de la misma.

En lo que se refiere al recurso de casación interpuesto, la Sala de instancia, después de transcribir el contenido de los arts. 201 y 187.1.c) de la LGT , señala que en el caso examinado «se cuantificó la sanción, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 201.5 y 187.1.c) de la LGT , en el 75 por ciento del conjunto de las operaciones que hayan ocasionado la infracción, incrementándose en un 100 por ciento al producirse el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores, circunstancia que se entiende concurrente cuando el incumplimiento afecta a más de un 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y periodo objeto de comprobación, siendo así que en el presente supuesto dado que el periodo impositivo de menor duración de los comprobados -Impuesto sobre Sociedades e IVA- era el correspondiente al IVA, para determinar si existió incumplimiento sustancial de la obligación de facturación la Inspección se fijó en si el incumplimiento afectaba a más del 20% de las operaciones realizadas en diciembre de 2004 y en diciembre de 2005, determinándose que "la afectación es del 48,87% y del 82,26%,

respectivamente", por lo que se alcanzó la conclusión "de que existe incumplimiento sustancial de la obligación de facturación", añadiendo que "puede observarse que dicha circunstancia también se produciría en el caso de que el periodo de liquidación del IVA fuese trimestral y, en el año 2005, incluso considerando un periodo impositivo anual".

En base a lo expuesto, concluye el Tribunal a quo que no existe vulneración del principio de proporcionalidad ya que «[d]icho principio, en su sentido más simple, exige por parte del juzgador un ejercicio de ponderación o una valoración de la sanción a imponer en sintonía con la conducta imputada como infractora, es decir, se trata de encontrar la justa proporcionalidad, el equilibrio, que debe guardar una sanción con las circunstancias objetivas y subjetivas concurrentes en la falta que se sanciona, sin que ello suponga, desde la perspectiva de las facultades del órgano sancionador, una merma o sustitución de esas facultades administrativas, sino que se trata de un principio corrector del posible exceso legal que supone ejercitar la discrecionalidad más allá de lo que consisten los hechos determinantes del acto administrativo, que son los que delimitan y acotan el ámbito propio de los poderes discrecionales de la graduación de la sanción y señalan la diferencia entre el correcto ejercicio de éstos y la arbitrariedad. En esencia, el principio de proporcionalidad comporta que cualquier actuación de los poderes públicos limitativa o restrictiva de derechos responda a los criterios de necesidad y adecuación al fin perseguido, lo que dicho en términos legales, significa que debe de existir una "debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada" (artículo 131.3 de la Ley 30/1992).

[...]

En el presente caso, toda vez que la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, considera la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados, pues "no cabe, como hace el reclamante, fijarse en el perjuicio económico inexistente en ESTUDI CATALÁ por las actas incoadas pues para el otro sujeto el empleo de facturas con datos falsos o falseados para justificar gastos origina un menor ingreso en la deuda tributaria y, por tanto, un perjuicio económico", debiendo confirmarse la sanción impuesta» (FD Quinto) .

Por último, rechaza también las alegaciones de la actora sobre la improcedencia de la aplicación de la sanción tributaria, « toda vez que, como se ha expuesto, ha quedado acreditado el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación toda vez que afectaba a más del 20% de las operaciones realizadas en diciembre de 2004 y en diciembre de 2005, tal y como exige el precepto » (FD Quinto).

Cuarto.

Frente a la anterior Resolución, el 31 de julio de 2013, la representación procesal de la entidad Estudi Catalá, S.L. preparó recurso de casación, formalizando la interposición por escrito presentado el 16 de septiembre de 2013 en el que, al amparo de lo previsto en el art. 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), formulaba dos motivos, si bien por Auto de 30 de enero de 2014, dictado por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo , se declaró la admisión del recurso únicamente respecto de la liquidación por sanción relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 y al motivo segundo de casación, y la inadmisión del resto de la liquidación así como del motivo primero.

Por tanto, en el único motivo de casación admitido se denuncia la infracción del principio de proporcionalidad del art. 178 de la LGT , del art. 131 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , de Régimen Jurídico de la Administración Pública y del Procedimiento Administrativo Común (LRJyPAC), así como de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la materia, en cuanto que «la exigencia de un multa por importe de 1.162.424,13 [euros], no guarda proporción alguna con los hechos que se [le] imputan», al no concurrir en el caso de autos ninguno de los criterios recogidos en el citado art. 178. Por un lado -se dice-, «no cabe atribuir a [su] representada componente subjetivo alguno», por lo que «sería de apreciar la inexistencia de intencionalidad ante lo obvio que a [su] representada le asiste el derecho a reconducir la actividad profesional de D. Eloy » (pág. 17); y, por otro, en cuanto a los perjuicios causados, aduce que la sanción impuesta «constituye una infracción del Ordenamiento Jurídico, pues el "conjunto de operaciones que hubiera motivado la infracción", no puede conducir al resultado que nos ofrece la Resolución sancionadora, que toma en consideración la facturación del mes de Diciembre para determinar un "incumplimiento sustancial" de la obligación de facturación, que se cuantifica en un 48,87% (2004) y 82,26% (2005) para llegar a la aplicación de la sanción en un 150%». Modo de proceder que -a su entender- no puede considerarse ajustado a Derecho, «ya que no ha quedado acreditado el citado "incumplimiento sustancial", ni en modo alguno los presupuestos jurídicos, que exige el principio de tipicidad, para la aplicación de la sanción del 75% contemplada en el art. 201 (3) de la Ley General Tributaria , elevada al 150%, por aplicación del apartado quinto del mencionado presupuesto.

Carece del debido rigor sistemático -se dice-, denominar "conjunto de operaciones que hubiera cometido la infracción", a una sola factura por los ya citados importes», afirmando desconocer «cual es el "precepto que

contempla el citado 20% y, que la facturación a tomar en consideración sea sólo la del mes de diciembre», tal como recoge la Sentencia impugnada en su fundamento de derecho Quinto (págs. 22-23).

Quinto.

Mediante escrito presentado el 13 de mayo de 2014, la representación del Estado se opuso al único motivo de casación admitido, instando su desestimación con imposición de costas a la parte recurrente.

Recalca el Abogado del Estado que «la sanción impuesta lo fue por incumplir la obligación sustancial de facturación o documentación afectando dicho incumplimiento a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturar (art. 187.1.c)», lo que comporta «la aplicación automática de las sanciones previstas en el art. 201.3 y 5, sin que ni este precepto, ni el anterior, establezcan margen alguno de apreciación, por no establecer varias sanciones posibles o margen para la fijación de la sanción». Circunstancia ésta que -se afirma- parece admitir la contraparte ya que «[n]o interesa la atenuación de la sanción, solamente su anulación» (pág. 2).

Sexto.

Señalada para votación y fallo la audiencia del día 10 de diciembre de 2014, tuvo lugar el referido acto en la fecha acordada.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso de casación se interpone por la entidad Estudi Catalá, S.L. contra la Sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 18 de julio de 2013, que desestimó el recurso del referido orden jurisdiccional núm. 340/2010, promovido por la citada mercantil frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de julio de 2010, que desestima la reclamación económico-administrativa presentada contra el Acuerdo de imposición de sanción dictado, el día 12 de junio de 2009, por el Inspector Regional Adjunto de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con sede en Tarragona, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2004 y 2005, si bien en casación se admitió a trámite únicamente la reclamación por la sanción del ejercicio 2005.

Como ha quedado explicitado en los Antecedentes, la Sala de instancia llega a la conclusión de que « la Administración se ha [bía] limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, [por lo que] considera la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados, pues "no cabe, como hace el reclamante, fijarse en el perjuicio económico inexistente en ESTUDI CATALÁ por las actas incoadas pues para el otro sujeto el empleo de facturas con datos falsos o falseados para justificar gastos origina un menor ingreso en la deuda tributaria y, por tanto, un perjuicio económico", debiendo confirmarse la sanción impuesta ». Asimismo, rechaza las alegaciones de la actora sobre la improcedente aplicación de la sanción tributaria al considerar acreditado «el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación toda vez que afectaba a más del 20% de las operaciones realizadas en diciembre de 2004 y en diciembre de 2005, tal y como exige el precepto» (FD Quinto).

Segundo.

Como también hemos expresado en los Antecedentes, Estudi Catalá, S.L. formula dos motivos de casación, si bien, por Auto de la Sección Primera de esta Sala de fecha 30 de enero de 2014, se admitió únicamente el motivo segundo de casación y la reclamación de la liquidación de la sanción relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005.

Pues bien, en el único motivo admitido se denuncia, con base en el art. 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), la infracción del principio de proporcionalidad recogido en el art. 178 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT), actualmente positivizado en el art. 131 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJyPAC), en cuanto que, a su entender, la cuantía de la multa impuesta «no guarda proporción alguna con los hechos que se [le] imputan» (pág. 17).

Apunta la recurrente que no se cumplen dos de los criterios a tener en cuenta, según el citado precepto 131. Primeramente, entiende que «no cabe atribuir a [su] representada componente subjetivo alguno», por lo que sería procedente «apreciar la inexistencia de intencionalidad ante lo obvio que a [su] representada le asiste el derecho a reconducir la actividad profesional de D. Eloy » (pág. 17); y en segundo lugar, aduce «la más que notoria desproporción entre los hechos enjuiciados, a saber discrepancia en orden a la deducción de dos facturas y la exigencia de la ya citada cantidad de 2.138.534,32 euros, que ninguna relación guarda con los perjuicios que se dice irrogados a la Hacienda Pública, y que» considera que «son inexistentes» (pág. 20). A estos efectos, la representación de la mercantil pone de manifiesto que «ya se sanciona a "OBCICAT, S.L." con una multa pecuniaria por importe de 349.831,17 euros, por lo que la imposición de otra sanción por la ya dictada cuantía de 1.162.424,13 euros, es contraria al principio de proporcionalidad, aunque sin duda lo que acontece es que, desde el principio es contraria al principio de tipicidad» (pág. 21). Por todo lo anterior, la representación de la mercantil interesa la nulidad del Acuerdo sancionador y de las posteriores Resoluciones dictadas.

La parte recurrida, por los motivos que han sido expuestos en los Antecedentes, se opuso al recurso de casación solicitando la desestimación del mismo con imposición de costas a la recurrente.

Tercero.

- Planteado el debate en los términos sucintamente relatados, debemos examinar el único motivo de casación admitido a trámite en el que se cuestiona el respeto el principio de proporcionalidad en la cuantía de la sanción impuesta. En este sentido, entiende la recurrente que el respeto a dicho principio pasa por tener en cuenta dos criterios, el de la intencionalidad en la conducta -inexistente, a su juicio, al encontrarnos ante "una simple discrepancia en torno a la deducción como gasto de dos facturas" que "además fueron declaradas como ingreso, por parte de [su] representada" (pág. 20 del escrito de interposición)-, y el de la naturaleza de los perjuicios causados, cuya aplicación al caso que nos ocupa evidenciaría la desproporción existente entre la cuantía total de las sanciones impuestas a las empresas implicadas (2.138.534,32 euros) y los perjuicios que se dicen irrogados a la Hacienda Pública, que considera inexistentes.

Hay que rechazar, primeramente, que concurran en este supuesto las dos circunstancias que la recurrente aduce como causa de la desproporción denunciada: de una parte, la inexistencia de intencionalidad de la conducta que dio lugar a la imposición de la sanción; y, de otra parte, la falta de perjuicio económico para la Hacienda Pública derivada del comportamiento sancionado.

En primer lugar, es claro que el mero hecho de expedir una factura con datos falsos o falseados -en concreto, de reflejar en una factura una prestación de servicios que no ha tenido lugar- implica de por sí un comportamiento doloso que está muy lejos de la ausencia de "componente subjetivo" o de la inexistencia de intencionalidad aducida por la parte recurrente. Tanto es así que, aunque excede del objeto de este proceso y, por ende, no nos corresponde pronunciarnos sobre este particular, semejante comportamiento falsario o mendaz podría subsumirse incluso en el tipo del delito del art. 392 del Código Penal, habida cuenta de que las facturas expedidas por la parte actora documentaban una prestación de servicios completamente inexistente, y es doctrina de la Sala Segunda de este Tribunal que « el apartado 2º del art. 390.1 comprende aquellos supuestos en que la falsedad no se refiere exclusivamente a alteraciones de la verdad en algunos de los extremos consignados en el documento, que constituirían la modalidad despenalizada para los particulares de faltar a la verdad en la narración de los hechos, sino al documento en sí mismo en el sentido de que se confeccione deliberadamente con la finalidad de acreditar en el tráfico jurídico una relación jurídica absolutamente inexistente » [STS de 24 de abril de 2014, Sala de lo Penal (rec. cas. núm. 1324/2013), FD Quinto], correspondiendo, por tanto, en estos casos a la Administración tributaria, ex art. 180.1 LGT, pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal.

Y, en segundo término, resulta también evidente que quien incluye en una factura una operación inexistente posibilita que un tercero -en este caso, la sociedad receptora de la misma- al utilizar la factura obtenga un importante ahorro fiscal, con el consiguiente perjuicio económico para la Hacienda Pública. Constituye, así, el comportamiento de la recurrente una conducta preparatoria de un futuro dejar de ingresar que, como tal, no es ajena a la provocación de un daño económico al Tesoro Público. Estamos, al igual que sucede con la infracción prevista en el art. 195.1, párrafo 1º, LGT, ante una infracción de "peligro"; de ahí la sanción cualificada que el legislador establece para estos comportamientos en el art. 201.3 LGT.

Esto sentado, es evidente que no concurre en el presente supuesto desproporción alguna entre el comportamiento infractor y la sanción impuesta por la Administración tributaria a la entidad recurrente. Y no existe quiebra alguna del principio de proporcionalidad en la cuantificación de la sanción, no por la mayor o menor intencionalidad apreciada en la conducta de la parte actora o por la cuantía del perjuicio económico que dicha conducta entraña para la recaudación, sino por el contenido concreto que se ha venido atribuyendo al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador y por los términos específicos en los que el legislador tributario ha establecido las sanciones y la aplicación de los criterios de graduación de las mismas en la vigente LGT de 2003.

Como viene señalando reiteradamente el Tribunal Constitucional (en una doctrina que, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al administrativo-sancionador), corresponde al legislador la potestad exclusiva « para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo » (por todas, SSTC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6 ; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 9 ; y 136/1999, de 20 de julio , FJ 23). Y, en tanto que la cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del legislador, a « los Tribunales de justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las Leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad, o si son o no proporcionados en abstracto », conclusión ésta que se deduce del art. 117 CE (STC 65/1986, de 22 de mayo , FJ 3, in fine). En consecuencia, « no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución Española un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito » (STC 65/1986, de 22 de mayo , FJ 3, in fine) y en los supuestos en que « una condena penal pueda ser razonablemente entendida como aplicación de la ley, la eventual lesión que esa aplicación pueda producir », « será imputable al legislador y no al Juez » (STC 136/1999, de 20 de julio , FJ 21, in fine). De esta doctrina jurisprudencial se ha hecho eco, asimismo, esta Sala en nuestras Sentencias de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 1398/2004), FD Sexto B) y de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), FD Quinto D).

Ahora bien, sin perjuicio de que conforme a esta jurisprudencia constitucional la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas ha sido una decisión que ha correspondido siempre al legislador, durante la vigencia de la LGT de 1963 esta Sala había reconocido expresamente que el principio de proporcionalidad en su vertiente aplicativa había servido en la jurisprudencia « como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria; y, así, se viene insistiendo en que el mencionado principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho, hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta sino su modificación o reducción » [Sentencia de 24 de mayo de 2004 (rec. cas. núm. 7600/2000); doctrina jurisprudencial reiterada en la posterior Sentencia de 14 de enero de 2013 (rec. cas. núm. 1040/2011)].

Este 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, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), « en la medida en que la LGT de 2003 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, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar » [FD Quinto D) a)]. A la inexistencia de este margen de maniobra en la aplicación del principio de proporcionalidad se refiere precisamente la sentencia recurrida cuando señala que « la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, considera[ndo] la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados » (FD Quinto), conclusión que hacemos enteramente nuestra y que trae como consecuencia la inexistencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad.

La Administración tributaria se limitó, en efecto, a imponerle a la entidad recurrente la sanción prevista en el art. 201.3 LGT por la expedición de facturas con datos falsos o falseados y a aplicar para graduar la sanción el criterio establecido en el art. 187.1.c) LGT que, de conformidad con el apartado 5 del art. 201 LGT , comporta -y lo hace automáticamente- un incremento de la sanción aplicable en un 100 por 100.

La aplicación de la doctrina jurisprudencial expuesta y de la circunstancia anterior nos lleva, pues, a rechazar el único motivo de casación admitido a trámite.

Cuarto.

En atención a los razonamientos expuestos, procede declarar la desestimación del presente recurso de casación formulado por la entidad Estudi Catalá, S.L., lo que determina la imposición de costas a dicho recurrente, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 139 de la LJCA .

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el art. 139.3 de dicho texto legal , señala 8.000 euros como cuantía máxima de las referidas costas.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por ESTUDI CATALÁ, S.L. contra la Sentencia dictada el día 18 de julio de 2013 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional , en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 340/2013, con expresa imposición de costas a la parte recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente don Angel Aguallo Aviles, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO .

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.