

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ060820

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 17 de noviembre de 2015

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 4614/2013

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003.** *Expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados.* En el caso que se analiza, la Inspección concluye que las facturas expedidas por el sujeto pasivo contienen datos falsos o falseados. La Inspección señala que no puede afirmar que las facturas sean radicalmente falsas, en el sentido de no haberse realizado absolutamente ninguna actividad, pero sí que la facturación es irregular, ya que las operaciones contenidas en las facturas que se relacionan no han podido ser llevadas a cabo con los medios materiales y humanos declarados por el obligado tributario y/o conocidos en el transcurso de las actuaciones, al ser los mismos insuficientes. Efectivamente, los indicios apuntan a una insuficiencia de medios para realizar las obras facturadas, no a una carencia absoluta de los mismos. Pero a pesar de realizar esta afirmación, y reconocer y otorgar validez a la realización parcial de operaciones por el obligado tributario, a continuación impone la Inspección sanciones por la infracción tributaria contemplada en el art. 201 de la Ley 58/2003 (LGT) por facturas falsas -incumplimiento de las obligaciones de facturación-, y lo hace por la totalidad de las facturas y por sus importes completos. Es más, incluso aplica la graduación prevista en el apdo. 5 del mencionado artículo e incrementa la sanción en un 100% por incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación. Pues bien, si acepta la realización parcial de las operaciones, no cabe imponer sanción por todas ellas, además muy grave, e incrementándola en un 100% por incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación. Y es que la sanción debe consistir en un 75% del importe de las operaciones que han originado la infracción, pero la Inspección no ha realizado una delimitación de estas. No se puede reconocer la existencia de parte de las obras, y luego aplicar una sanción por el total de las operaciones facturadas, puesto que con la primera afirmación se da validez a parte de la facturación del obligado tributario, y lógicamente esa parte debe quedar excluida de la sanción. No puede darse el mismo trato si se emiten todas las facturas con datos falsos, o bien sólo algunas de ellas por ser las restantes verdaderas, pues se trata de un tipo infractor que no se aplica sobre el conjunto de las operaciones sino sobre cada una de las facturas por las que se comete la infracción, sin que se haya acreditado debidamente en el acuerdo impugnado este extremo. Lo mismo cabe decir de la aplicación del apdo. 5 y el incremento del 100% de la sanción calculada, pues este incremento está previsto en los casos en que hay un incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación, algo que no queda acreditado en el presente expediente, pues se desconoce si la infracción ha podido cometerse por una sola factura de un importe elevado, o por una obra en concreto que no se ha realizado mientras que las demás sí, o bien se produce la infracción en cada factura como pretende la Inspección, pero sin aportar prueba suficiente de ello ni motivar este extremo en el acuerdo impugnado, por lo cual debe ser anulado. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 188 y 201.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 25.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el RECURSO DE ALZADA interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central por **D. Jx...**, con **NIF:...**, con domicilio a efecto de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 29 de mayo de 2013 (reclamación 41/07577/2010), por el que se resuelve el recurso de anulación interpuesto frente a Resolución de 29 de noviembre de 2012, confirmando el Acuerdo de imposición de sanción dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT por infracciones tributarias graves tipificadas en los apartados 1º y 3º del artículo 201 de la Ley 58/2003, General Tributaria, siendo los importes de 306.749,37 € en el ejercicio 2006 y 654.743,17 € en el ejercicio 2007.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

Tal y como consta en el Acuerdo sancionador impugnado, con fecha 3 de febrero de 2009 fue notificada al obligado tributario **D. Jx...** comunicación de inicio de actuaciones de comprobación de carácter general respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2006 y 2007.

De la comprobación realizada, resulta que el obligado tributario emitió durante dichos ejercicios numerosas facturas (que se detallan en el Acuerdo), todas a cargo de **X... S.L.** (...).

Según la información existente en las bases de datos de la Agencia Tributaria y de la obtenida de los Organismos de la Seguridad Social, así como de la requerida al obligado tributario, se comprueba que:

El obligado tributario no tiene imputaciones de compras de bienes de circulante ni de inmovilizado, ni tiene carretillas u otro tipo de maquinaria necesaria para realizar los trabajos que figuran en las facturas emitidas.

No tiene elementos de transporte para el traslado del personal a las distintas obras que figuran en las facturas (tiene una media de 1,76 Y 3,48 trabajadores respectivamente para 2006 y 2007, según datos de la Seguridad Social).

No realiza el pago de traslados a los operarios, dietas ni kilometraje, teniendo en cuenta que los trabajos detallados en las facturas aparecen realizados en los municipios de ..., ..., ....., etc.

Como consecuencia de todo lo expuesto, la Inspección actuante constata la inexistencia de una capacidad real para producir o distribuir bienes o servicios, concluyendo que el obligado tributario no pudo haber realizado las operaciones a las que se refieren las facturas emitidas, debiendo entenderse, por tanto, que el obligado tributario ha expedido estas facturas con datos falsos o falseados.

Derivado de las actuaciones anteriores, se inició expediente sancionador frente al sujeto pasivo, concluyendo el instructor, tras recogerse los hechos y circunstancias ya reproducidas, que el obligado tributario expidió facturas por trabajos no realizados por él, por las argumentaciones y pruebas antes ya reflejadas. La Inspección señala que no puede afirmar que las facturas sean radicalmente falsas, en el sentido de no haberse realizado absolutamente ninguna actividad, pero sí que la facturación es irregular, ya que las operaciones contenidas en las facturas que se relacionan no han podido ser llevadas a cabo con los medios materiales y humanos declarados por el obligado tributario y/o conocidos en el transcurso de las actuaciones, al ser los mismos insuficientes. Ello lleva a considerar que las facturas contienen datos falseados.

Se estimó que la conducta del obligado tributario era constitutiva de infracción tributaria muy grave (art. 201.1 y 201.3 LGT), siendo aquella voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa o cuando menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, sin que se aprecie la concurrencia de ninguna causa de exclusión de la responsabilidad.

En fecha 16 de febrero de 2010 se dictó acuerdo imponiéndose sanción de 306.749,37 euros por el ejercicio 2006 y 654.743,17 euros por el ejercicio 2007.

Frente al Acuerdo de imposición de sanción, el interesado interpuso recurso de reposición, desestimado en fecha 10 de mayo de 2010.

### **Segundo:**

Disconforme **D. Jx...** con esta Resolución, interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, siendo asignado el número de reclamación **41/07577/2010**.

En fecha 29 de noviembre de 2012 el TEAR dicta Resolución por la que inadmite la reclamación, al haberse presentado fuera del plazo previsto para ello.

**D. Jx...** interpone recurso de anulación, puesto que el TEAR considera que el Acuerdo impugnado es el Acuerdo sancionador y atiende a la fecha de notificación del mismo, si bien hay que estar a la notificación al obligado tributario de la Resolución del recurso de reposición.

En fecha 29 de mayo de 2013 el TEAR dicta Resolución estimando el recurso de anulación, y desestimando la reclamación en cuanto al fondo, quedando confirmados el Acuerdo de imposición de sanción y la Resolución del recurso de reposición.

### **Tercero:**

En fecha 4 de julio de 2013, **D. Jx...** formuló el presente RECURSO DE ALZADA frente a esta resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, en base a las siguientes alegaciones:

- Nulidad de la Resolución del TEAR porque al resolverse el recurso de anulación debió simplemente estimarse el mismo y anular el acuerdo impugnado, dado que la falta de la resolución del recurso de reposición privaba al Tribunal de los elementos de juicio necesarios para examinar la cuestión.

- Según la doctrina del TEAC, deben anularse las actuaciones y retrotraerse cuando las liquidaciones se practican atendiendo a periodos anuales, y la misma conclusión debe extenderse a las sanciones.

- Deben iniciarse separadamente tantos expedientes sancionadores como periodos impositivos se hayan comprobado.

- En cuanto al fondo del asunto, alega que para su actividad no necesita comprar materiales y herramientas, que tampoco está obligado a proporcionar a sus empleados un transporte al lugar de las obras ni a pagarles dietas o kilometraje, y que en el expediente hay numerosas pruebas de la realidad de los trabajos. Y destaca la afirmación de la Inspección, que dice que no puede asegurar que las facturas sean radicalmente falsas pero sí que la facturación ha sido irregular, lo que pone de manifiesto la inexistencia de infracción tributaria.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero:

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad del acto reclamado y que el recurso ha sido interpuesto en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

### Segundo:

El presente expediente se contrae a determinar la procedencia de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 29 de mayo de 2013 (reclamación nº 41/07577/2010), que confirmó la sanción impuesta por la Inspección por infracción tipificada en el artículo 201.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

### Tercero:

La primera de las alegaciones formuladas por el obligado tributario es acerca de la Resolución del recurso de anulación interpuesto ante el TEAR.

Así, interpuesta reclamación ante el TEAR, es desestimada por extemporánea puesto que el TEAR considera que el acto impugnado es el Acuerdo sancionador, al no remitirle la oficina gestora la Resolución del recurso de reposición. El obligado tributario interpone recurso de anulación por la improcedente inadmisión de la reclamación, y el recurso es estimado, entrando el TEAR a conocer del fondo del asunto.

El obligado tributario alega la nulidad de la Resolución del TEAR porque al resolverse el recurso de anulación debió simplemente estimarse el mismo y anular el acuerdo impugnado, dado que la falta de la resolución del recurso de reposición privaba al Tribunal de los elementos de juicio necesarios para examinar la cuestión.

En primer lugar, debemos destacar que es cierto que no constaba en el expediente inicial la resolución del recurso de reposición, pero una vez aportada por el obligado tributario, lo que prueba que la reclamación no era extemporánea, la resolución del recurso de anulación no debe limitarse a anular la previa resolución del TEAR y a examinar en otra resolución la reclamación interpuesta (ya no de forma extemporánea), sino que una vez estimado el recurso de anulación, la solución no puede ser otra que entrar a conocer del fondo del asunto planteado en la primera reclamación, lo que puede efectuarse en la misma resolución, cuando la estimación del recurso de anulación no exige la retroacción del procedimiento económico-administrativo, teniendo el órgano que resuelve toda la documentación y pruebas necesarias para resolver sobre las cuestiones de fondo que suscita la reclamación. Con este proceder del TEAR, no quiebra el derecho a la tutela judicial efectiva ni se produce ninguna indefensión al reclamante, pues el Acuerdo impugnado ya constaba en el expediente (aportado por él mismo).

Y debemos recordar los principios que rigen el procedimiento económico-administrativo, entre los que se encuentran el de tutela judicial efectiva y economía procesal, que obliga a resolver aquellas cuestiones en las que se pueda entrar y que, de no hacerlo, darían lugar a otro proceso (con el consiguiente coste para la Administración y para el obligado tributario). Por tanto, es evidente que pueden resolverse en la misma Resolución que resuelve el recurso de anulación las cuestiones de fondo cuando así es posible.

Destacamos también lo declarado por el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 14 de marzo de 2011 (recurso 4510/2007):

*“El recurso de anulación establecido en el art. 239.6 LGT, de motivos tasados, es un remedio que, en su “espíritu y finalidad” -art. 3.1, Título Preliminar del Código civil- aspira a hacer innecesario el planteamiento de un ulterior recurso, éste de plena cognitio. Así las cosas, carecería de sentido que un remedio, basado en motivos tasados y que tiene como finalidad evitar un recurso posterior, en caso de quedar frustrada tal finalidad, provocara para éste, que no ha podido evitarse, la misma limitación de la cognitio que es propia del remedio. Este no sólo*

*habría fracasado sino que, además, habría cercenado el contenido natural del recurso posterior que no había conseguido hacer innecesario”.*

Por este espíritu y finalidad, conjugado con los principios antes expuestos, es por lo que consideramos correcto entrar en el fondo del asunto al estimarse el recurso de anulación.

#### **Cuarto:**

La siguiente cuestión planteada, es la anulación de las sanciones por haberse dictado atendiendo a un periodo anual.

En el presente caso, las sanciones impuestas al reclamante corresponden a infracciones tributarias tipificadas en el artículo 201 de la Ley 58/2003 General Tributaria y consisten en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados durante los periodos 2006 y 2007. Se impone una sanción tributaria por importe de 306.749,37 euros para el periodo 2006 y 654.743,17 euros para el periodo 2007.

Los periodos de facturación que deben tomarse en consideración a los efectos de instruir los correspondientes expedientes sancionadores de exigencia de responsabilidades administrativas previstas en el artículo 201 de la Ley 58/2003, General Tributaria, no son otros que los anuales, atendiendo que estamos en presencia de un sujeto pasivo persona física que dice ejercer una actividad económica, tributando en imposición directa por IRPF y Régimen Simplificado de IVA. Así lo ha considerado la propia Sala de lo Contencioso Administrativo del tribunal Supremo (Sección 1ª), en su auto de 30 de enero de 2014. En aquel recurso de casación (num. 2742/2013), se había sancionado por la falsedad de dos únicas facturas emitidas por el reclamante en fechas 31/12/2004 (369.000,00 euros) y 31/12/2005 (405.949,42 euros), imponiéndose en aquella ocasión por la Inspección de los tributos dos sanciones por comisión de la infracción prevista en el artículo 201 de la LGT; una de 553.500, 00 euros por lo que respecta al ejercicio 2004 y otra de 608.924,13 euros por el ejercicio 2005, lo que totalizaba 1.162.424,13 euros (871.818,10 euros si atendemos a la reducción prevista en el artículo 188.3 de la LGT).

Así los antecedentes de aquel caso, por la mencionada Sala se acuerda en aquel auto de 30 de enero de 2014: *“Declarar la admisión del recurso de casación..., respecto de la liquidación por sanción relativa al..., ejercicio 2005, y la inadmisión del recurso en relación con la restante liquidación...”* por no alcanzar la cuantía de la sanción discutida por lo que hace el ejercicio 2004 el importe de 600.000 euros. Sostiene la Sala en el Fundamento Tercero de aquel auto, que:

*“En el caso analizado la cuantía del recurso fijada en la instancia en la cantidad de 1.162.424,13 euros, sin embargo, según consta en las actuaciones de instancia y en el escrito de interposición del recurso de casación, dicha cifra es la suma de las sanciones impuestas al hoy recurrente en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005, y únicamente la liquidación por sanción relativa al ejercicio 2005 supera el límite legal para acceder al recurso de casación, asciende concretamente a la cantidad de 608.924, 13, mientras que la relativa al ejercicio 2004, asciende a la de 553.500 euros.*

*En consecuencia, con arreglo a lo previsto en el artículo 86.2.b) procede declarar la admisión del recurso respecto de..., ejercicio 2005, y la inadmisión del recurso en relación con la restante liquidación,....”*

Visto lo anterior y atendidos los antecedentes del caso que ahora nos ocupa, debemos considerar correctas las sanciones impuestas al recurrente, atendiendo a los periodos anuales 2006 y 2007.

#### **Quinto:**

A continuación, alega el obligado tributario la necesidad de iniciarse separadamente tantos expedientes sancionadores como periodos impositivos se hayan comprobado, lo que no ha ocurrido en el presente caso.

Pues bien, esta previsión no se recoge en la normativa, e incluso aunque así estuviera regulado, el propio artículo 25.2 del Real Decreto 2063/2004, por el que se regula el régimen sancionador tributario, contempla la posibilidad de iniciar e instruir de forma acumulada varios procedimientos. En el presente caso hay un solo procedimiento sancionador, un solo tipo infractor, y dos ejercicios distintos, no obligando la normativa ni a iniciar ni a resolver de forma separada cada uno de ellos.

#### **Sexto:**

Entrando a examinar la cuestión de fondo aquí planteada, la Inspección concluye que las facturas expedidas por el sujeto pasivo contienen datos falsos o falseados, y sostiene tales conclusiones en una serie de hechos y circunstancias a los que ya nos hemos referido en los Antecedentes de la presente resolución.

El obligado tributario no tiene imputaciones de compras de bienes de circulante ni de inmovilizado, ni tiene carretillas u otro tipo de maquinaria necesaria para realizar los trabajos que figuran en las facturas emitidas.

No tiene elementos de transporte para el traslado del personal a las distintas obras que figuran en las facturas (tiene una media de 1,76 Y 3,48 trabajadores respectivamente para 2006 y 2007, según datos de la Seguridad Social).

No realiza el pago de traslados a los operarios, dietas ni kilometraje, teniendo en cuenta que los trabajos detallados en las facturas aparecen realizados en los municipios de ..., ..., ..., etc.

Como consecuencia de todo lo expuesto, la Inspección actuante constata la inexistencia de una capacidad real para producir o distribuir bienes o servicios, concluyendo que el obligado tributario no pudo haber realizado las operaciones a las que se refieren las facturas emitidas, debiendo entenderse, por tanto, que el obligado tributario ha expedido estas facturas con datos falsos o falseados.

La Inspección señala que no puede afirmar que las facturas sean radicalmente falsas, en el sentido de no haberse realizado absolutamente ninguna actividad, pero sí que la facturación es irregular, ya que las operaciones contenidas en las facturas que se relacionan no han podido ser llevadas a cabo con los medios materiales y humanos declarados por el obligado tributario y/o conocidos en el transcurso de las actuaciones, al ser los mismos insuficientes.

Este Tribunal comparte las conclusiones alcanzadas por la Inspección, ratificadas por el TEAR de Andalucía, en cuanto a que las pruebas aportadas de la actividad realizada por el obligado tributario no acreditan suficientemente los servicios prestados, o al menos su totalidad.

- Así, es cierto que no tiene adquisiciones de ningún material para realizar las obras, y en los contratos firmados se contempla la aportación por su parte de los materiales necesarios para las obras. Aunque manifiesta que usaba modelos de contrato con cláusulas tipo, lo cierto es estos contratos operan en su contra y debió aportar más pruebas que acreditaran que efectivamente realizaba las obras sin aportar ningún material (cuando contractualmente estaba obligado a ello).

- No tiene elementos de transporte para el traslado a las obras del personal, ni tampoco les paga dietas ni kilometraje. Este extremo es cierto, pero también lo es que no es algo que el empresario tenga que proporcionar obligatoriamente a los trabajadores, pudiendo pactarse que éstos vayan por sus propios medios a cada una de las obras.

Los indicios apuntan a una insuficiencia de medios para realizar las obras facturadas, no a una carencia absoluta de los mismos, y por ello la propia Inspección reconoce que no puede afirmar que las facturas sean radicalmente falsas, en el sentido de no haberse realizado absolutamente ninguna actividad, pero sí que la facturación es irregular, ya que las operaciones no han podido ser llevadas a cabo con los medios materiales y humanos declarados por el obligado tributario.

Pero a pesar de realizar esta afirmación, y reconocer y otorgar validez a la realización parcial de operaciones por el obligado tributario, a continuación impone la Inspección sanciones por la infracción tributaria contemplada en el artículo 201 por facturas falsas (incumplimiento de las obligaciones de facturación), y lo hace por la totalidad de las facturas y por sus importes completos. Es más, incluso aplica la graduación prevista en el apartado 5 del artículo 201 e incrementa la sanción en un 100% por incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 201 de la Ley 58/2003 General Tributaria:

*“1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.*

*2. La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será grave en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación, salvo lo dispuesto en la letra siguiente de este apartado y en el apartado 3 de este artículo. Entre otros, se considerarán incluidos en esta letra los incumplimientos relativos a la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documentos sustitutivos.*

*La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.*

*b) Cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.*

*La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del dos por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.*

Cuando no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción, la sanción será de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento.

3. La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será muy grave cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

4. También constituye infracción el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales, salvo que constituya infracción tipificada en la ley reguladora de dichos impuestos.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros por cada documento incorrectamente expedido o utilizado.

5. Las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se graduarán incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores”.

Este Tribunal no puede confirmar las sanciones impuestas, puesto que si bien para liquidar y regularizar pueden ser suficientes los indicios expuestos por la Inspección, e incluso debemos admitir la posibilidad de sancionar también atendiendo a pruebas indiciarias, y aceptando que en la infracción consistente en la emisión de facturas falsas el elemento subjetivo de la infracción está implícito en cualquier caso, no podemos aceptar la sanción impuesta por la Inspección.

Si acepta la realización parcial de las operaciones, no cabe imponer sanción por todas ellas, además muy grave, e incrementándola en un 100% por incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación. Y es que la sanción debe consistir en un 75% del importe de las operaciones que han originado la infracción, pero la Inspección no ha realizado una delimitación de estas. No se analizan las obras efectuadas, los trabajos contratados, si las obras se han llevado a cabo y existen o son falsas, si unas obras son reales y otras falsas, o si simplemente se ha cobrado sobreprecio en algunas de ellas, en todas, etc. No se puede reconocer la existencia de parte de las obras, y luego aplicar una sanción por el total de las operaciones facturadas, puesto que con la primera afirmación se da validez a parte de la facturación del obligado tributario, y lógicamente esa parte debe quedar excluida de la sanción. No puede darse el mismo trato si se emiten todas las facturas con datos falsos, o bien sólo algunas de ellas por ser las restantes verdaderas, pues se trata de un tipo infractor que no se aplica sobre el conjunto de las operaciones sino sobre cada una de las facturas por las que se comete la infracción, sin que se haya acreditado debidamente en el Acuerdo impugnado este extremo.

La labor de la Inspección ha sido escasa a la hora de aplicar el tipo infractor pretendido, pues para aplicar la sanción máxima por infracción muy grave, cuando además se da validez a parte de las obras facturadas, exige una prueba mayor en orden a acreditar en qué facturas se ha cometido la infracción, o si es en todas ellas, por qué. Lo mismo cabe decir de la aplicación del apartado 5 y el incremento del 100% de la sanción calculada, pues este incremento está previsto en los casos en que hay un incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación, algo que no queda acreditado en el presente expediente, pues se desconoce si la infracción ha podido cometerse por una sola factura de un importe elevado, o por una obra en concreto que no se ha realizado mientras que las demás sí, o bien se produce la infracción en cada factura como pretende la Inspección, pero sin aportar prueba suficiente de ello ni motivar este extremo en el acuerdo impugnado, por lo cual debe ser anulado.

En su virtud,

**ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala, en el presente recurso de alzada,

**ACUERDA:**

estimarlo en parte, en el sentido expuesto en el último Fundamento de Derecho.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.