

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ067403

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 20 de julio de 2017

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 576/2014

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados. Persona en régimen especial simplificado de IVA que factura por operaciones que no ha realizado. Presunciones basadas en hechos constatados.** El incumplimiento de las obligaciones de facturación, en el caso de emisión de facturas por operaciones que no se han realizado, consiste en la expedición de esas facturas con datos falsos o falseados, lo que determina su calificación como muy grave -art. 201.3 de la Ley 58/2003 (LGT)-. Es posible apreciar dicha infracción en base a presunciones sustentadas en hechos constatados que permiten llegar a la convicción de la existencia del hecho constitutivo de la infracción y de la participación del obligado tributario en el mismo. **(Criterio 1 de 2)** Inclusión en el tipo infractor de la emisión de facturas falsas. En el caso analizado se alega, la imposibilidad del procedimiento sancionador por inexistencia del tipo, ya que, a su entender, la Administración considera no que las facturas contienen datos falsos o falseados, sino que, directamente, las facturas en sí mismas son falsas o simuladas, lo que excede de su ámbito, ya que la falsedad documental entra de lleno en el ámbito de la jurisdiccional penal. Pues bien, la cuestión relativa al hecho de considerar o no incluida en el tipo infractor regulado en el art. 201.3 de la Ley 58/2003 (LGT) a la conducta consistente en la emisión de facturas falsas ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional declarando que si el tipo sancionador castiga a quien siendo empresario emite parcialmente facturas falsas, cubre igualmente la conducta de quien emite todas las facturas falsas. La subsunción en el tipo infractor del art. 201 de la Ley 58/2003 (LGT) de la conducta consistente en aparentar, mediante la expedición de facturas falsas, de unas transacciones económicas irreales, no puede considerarse que quede fuera del campo semántico del precepto aplicado. La interpretación realizada por la Administración tributario no es, pues, incoherente con la finalidad perseguida por la infracción prevista y con la defensa del bien jurídico protegido. **(Criterio 2 de 2)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 93, 106, 108, 141, 147, 201, 208, 209, 210 y 214.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 30.

Ley 1/2000 (LEC), art. 386.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el RECURSO DE ALZADA ORDINARIO que pende de resolución ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en Sala, interpuesto, por D. ..., con NIF ..., en nombre y representación de D. N, con NIF ..., y domicilio a efectos de notificaciones sito en Calle ..., Bilbao, contra la Resolución de fecha 20 de diciembre de 2013, dictada en primera instancia por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, por la que se desestima la reclamación económico administrativa (47/2470/2011) interpuesta contra acuerdo de fecha 20 de octubre de 2011 que estima parcialmente el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de fecha 31 de agosto de 2011 (referencia 07..., clave de liquidación A47....) dictado por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Castilla y León, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 y 2008, del que deriva una cantidad total acumulada a ingresar de 399.338,06 euros (sin tener en cuenta reducción alguna).

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Con fecha 25 de mayo de 2011, la Dependencia Regional de Inspección, Sede Valladolid, de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León, dicta acuerdo de inicio y propuesta de resolución del expediente sancionador por infracción tributaria regulada en el artículo 201.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La propuesta de sanción formulada se fundamenta, en síntesis, en los siguientes hechos:

- En fecha 23 de julio de 2010 se iniciaron actuaciones de obtención de información tributaria, mediante requerimiento individualizado notificado al obligado tributario, para que aportase la información y documentación detallada en el mismo relativa al desarrollo de su actividad empresarial durante los ejercicios 2007 y 2008, el cual fue atendido por el obligado tributario en fecha 3 de agosto de 2010.

- El obligado tributario se encuentra dado de alta en el epígrafe del IAE 722 "Transporte de mercancías por carretera" desde 1991 y en el epígrafe 861.2 "Alquiler de locales industriales" desde el 2004. Respecto a la actividad de transporte de mercancías por carretera está acogido al régimen de estimación objetiva en el IRPF y al régimen simplificado de IVA.

- Asimismo, el obligado tributario figura como receptor de rentas del trabajo por cuenta ajena de la entidad **T. S.L.**, (B...) desde el ejercicio 2002 hasta el ejercicio 2010; entidad de la que es administrador único y que tiene como actividad la de transporte de mercancías por carretera, con inicio de actividad el 30 de agosto de 1995. También figura como autorizado en cuentas bancarias de la citada entidad.

- La Sra. María Begoña Corcuera García, esposa del obligado tributario, también figura como receptora de rentas de trabajo de la sociedad **T. S.L.**

- El obligado tributario es propietario de diversas naves y pisos alquilados, entre otros, a la entidad **T. S.L.**

- En contestación al requerimiento de información, el obligado tributario realiza, entre otras, las siguientes manifestaciones:

- No dispone, en relación con los ejercicios 2007 y 2008, de ninguna documentación relativa a presupuestos entregados, contratos firmados con clientes y partes de trabajo u hojas de medición.

- Durante los ejercicios 2007 y 2008 no tuvo ningún trabajador contratado, así como tampoco dispone de local alguno afecto a la actividad, ni se lleva a cabo publicidad alguna en relación con la actividad económica realizada.

- El vehículo titularidad del obligado tributario destinado a la actividad es un tractocamión, matrícula ....

- Los medios productivos empleados en los servicios prestados a las entidades **T. S.L.**, y **C. S.L.**, son los mismos que los empleados para el resto de clientes y los servicios prestados son el que viene en la factura correspondiente.

- En relación con el libro registro de facturas recibidas, éste registra unos gastos totales por importe de 18.060,40 euros (IVA incluido) en 2007 y de 9.687,13 euros (IVA incluido) en 2008. De dichos gastos hay un total de 4 facturas de reparación de su camión en los dos ejercicios y de combustible, en el ejercicio 2007 hay una sola factura global por gasóleo A e importe de 15.579,96 euros, pero sin ningún tipo de desglose que permita vincularla con el vehículo afecto a su actividad y en el ejercicio 2008 hay un total de 6 facturas que suman un total de 8.234,88 euros, pero los vehículos a los que hacen referencia no se corresponden con el afecto a la actividad. El resto de gastos contabilizados se corresponden con facturas de Iberdrola de un garaje y de su domicilio particular.

- En relación con las facturas emitidas, en el ejercicio 2007 emite un total de 66, de las cuales 33 se corresponden con la actividad de transporte de mercancías, correspondiendo las demás a alquileres, ascendiendo las primeras a un importe total de 288.904,50 euros de base imponible y un importe total de cuota de IVA de 43.905,25 euros. En cuanto al ejercicio 2008, sólo se emiten facturas correspondientes a la actividad de transporte por un importe total de 348.187,17 euros de base imponible y un importe total de cuota de IVA de 49.928,07 euros. En concreto, respecto a las facturas emitidas a la entidad **T. S.L.** en el ejercicio 2007 se emiten exclusivamente 2 facturas por importe total de 70.210,83 euros y concepto genérico "transporte realizado en el mes de (...)", emitiéndose en el ejercicio 2008 una factura por mes ascendiendo a un importe total de 174.338,79 euros y con el mismo concepto genérico.

- Por lo que se refiere a la forma de cobro de las facturas, se recogen, entre otros, los siguientes hechos:

- En relación con las facturas emitidas en el ejercicio 2007 a la entidad **Sdad Coop IB**, sólo se aporta el justificante de cobro correspondiente a una de ellas, siendo el titular de la cuenta bancaria de abono la entidad **T. S.L.**

- En relación con las facturas emitidas a la entidad **C. S.L.**, las correspondientes a los meses de noviembre y diciembre de 2007 por importe total de 34.656,97 euros no fueron cobradas hasta el 30 de octubre de 2008, mediante cheque que no figura ingresado en ninguna de las cuentas bancarias aportadas.

- En relación con las facturas emitidas a la entidad **T. S.L.** se ha aportado justificantes de 6 transferencias por importe total de 143.093,00 euros durante el ejercicio 2009 con concepto "pago fras N." o "pago fras pendientes".

- Del análisis de las cuentas bancarias aportadas por el obligado tributario se observa lo siguiente:

- En la cuenta bancaria de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Navarra figuran ingresos por transferencias de la sociedad B en el ejercicio 2007 que no se corresponden con ninguna de las facturas emitidas a la misma durante ese ejercicio. Dicha entidad no es cliente del obligado tributario en el ejercicio 2006, pero sí lo es de la entidad **T. S.L.**

- En esa misma cuenta bancaria figuran traspasos procedentes de otras cuentas del mismo banco con la indicación de "pago factura nº" sin que los números coincidan con sus emitidas o con la indicación "**T. SL** pago de facturas varias", siendo la suma de los traspasos de mayor importe durante el ejercicio 2007 de 138.135,56 euros.

- En esa misma cuenta bancaria figuran numerosas salidas de efectivo que suman (excluyendo las inferiores a 1.000,00 euros u otras con identificación clara) cerca de 300.000,00 euros en 2007 y de 400.000,00 euros en 2008. Asimismo, figuran ingresos sin explicación aparente.

Ante los hechos descritos, la Inspección Tributaria considera probada la imposibilidad material de que el obligado tributario, con los medios materiales y personales a su alcance, haya podido prestar servicios por un volumen tan elevado como el que consta en las facturas aportadas, llegándose a la conclusión de que en realidad el obligado está prestando los servicios utilizando la infraestructura de que dispone en su sociedad **T. S.L.**, con el consiguiente desvío en los ingresos de ésta al obligado tributario, con un coste fiscal mínimo para el obligado tributario al tributar por el sistema de módulos y un beneficio fiscal claro para la sociedad con una menor tributación tanto en el Impuesto sobre el Valor Añadido como en el Impuesto sobre Sociedades. El volumen de las facturas falsas emitidas durante los ejercicios 2007 y 2008 por el obligado tributario asciende a los siguientes importes 288.904,50 euros y 348.187,17 euros, respectivamente.

Posteriormente, en fecha 31 de agosto de 2011, se dicta por la Dependencia Regional de Inspección, acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, en el que se confirma la propuesta de resolución anteriormente descrita, siendo el desglose de la misma el siguiente:

PERIODO 2007

PERIODO 2008

ART. Y EPIGRAFE APLICABLE

201.3

201.3

CALIFIC. INFRACC.

MUY GRAVE

MUY GRAVE

IMPORTE OPERAC.

288.904,50

348.187,17

Nº OPERAC.

33

41

IMPORTE SANCIÓN

216.678,37

261.140,38

La sanción efectiva resultante es de 477.818,75 euros.

Del acuerdo de imposición de sanción se extrae, entre otra, la siguiente información relevante:

1.- La conducta de la entidad detallada anteriormente ha sido tipificada por la Inspección de conformidad con el artículo 201 de la Ley 58/2003, según el cual 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 se califica como muy grave, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del citado artículo.

3.- En relación con la culpabilidad, la Inspección determina que el obligado tributario era consciente de la antijuricidad de su conducta, y del perjuicio que con la misma colaboraba a causar a la Hacienda Pública, desde el momento que estaba generando en los receptores, ficticios y artificiosos créditos frente a la Hacienda Pública, a deducir tanto en el impuesto indirecto como directo; y ello valiéndose del hecho de que como se hallaba incluido dentro del régimen de estimación objetiva para el cálculo de rendimiento neto de la actividad en el IRPF y del régimen simplificado de IVA, no venía obligado a declarar mayores cuotas de ninguno de ambos impuestos por el hecho de emitir más facturas representativas de mayor nivel de ingresos. El interesado ha emitido facturas, conociendo que no disponía de infraestructura empresarial para la realización de los trabajos facturados, y que la obligación de expedir factura afecta exclusivamente a quienes de una forma real y efectiva estén realizando una actividad, pero no como instrumento para, sin coste fiscal para él, proporcionar importantes gastos y cuotas soportadas no reales a terceros, perjudicando claramente los intereses de la Hacienda Pública.

4.- Respecto a la cuantificación, la infracción ha sido sancionada con multa pecuniaria proporcional del 75% del importe del conjunto de las operaciones que han originado la infracción.

Dicho acuerdo de resolución del procedimiento sancionador es notificado al obligado tributario en fecha 8 de septiembre de 2011.

## Segundo.

Disconforme con el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador descrito en el antecedente de hecho anterior, el obligado tributario interpone contra el mismo, en fecha 6 de octubre de 2011, recurso de reposición.

Mediante acuerdo de fecha 20 de octubre de 2011, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León estima parcialmente el recurso de reposición interpuesto, declarando prescrito el derecho de la administración a imponer sanciones respecto a las facturas emitidas con anterioridad al 25 de mayo de 2007, por lo que rectifica la sanción impuesta respecto a las facturas emitidas en el ejercicio 2007, siendo el nuevo resultado de la sanción el siguiente:

PERIODO 2007  
 PERIODO 2008  
 ART. Y EPIGRAFE APLICABLE  
 201.3  
 201.3  
 CALIFIC. INFRACC.  
 MUY GRAVE  
 MUY GRAVE  
 IMPORTE OPERAC.  
 184.263,58  
 348.187,17  
 IMPORTE SANCIÓN  
 138.197,68  
 261.140,38

De manera que la sanción efectiva resultante es de 399.338,06 euros.

Dicho acuerdo es notificado al obligado tributario en fecha 27 de octubre de 2011.

## Tercero.

Disconforme con el acuerdo de estimación parcial del recurso de reposición descrito en el antecedente de hecho anterior, el obligado tributario interpone frente al mismo, en fecha 25 de noviembre de 2011, reclamación

económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León (reclamación 47/2470/2011).

En fecha 20 de diciembre de 2013 el TEAR de Castilla y León dicta resolución en primera instancia desestimando la reclamación interpuesta, confirmando el acto administrativo impugnado.

Dicha resolución es notificada al obligado tributario en fecha 27 de diciembre de 2013.

#### **Cuarto:**

En fecha 24 de enero de 2014, el reclamante interpone, ante este Tribunal, el presente recurso de alzada ordinario contra la resolución del TEAR de Castilla y León que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra el acuerdo que estima parcialmente el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador descrito en el antecedente de hecho primero.

En el escrito de interposición el interesado formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Inexistencia del correspondiente expediente de comprobación e investigación a pesar de la correspondiente orden de carga en plan y falta de inicio efectivo de actuaciones de comprobación e investigación. El ejercicio de la actividad inspectora que da origen al expediente sancionador se concreta en un exhaustivo requerimiento de obtención de información al obligado tributario que adolece de una clara desviación de poder.

- Imposibilidad del procedimiento sancionador por inexistencia del tipo. Lo que parece deducirse de las reflexiones de la Administración no es que el obligado tributario ha emitido facturas con datos falsos o falseados, sino que, directamente, las facturas en sí mismas carecen de contenido económico, es decir, son falsas o simuladas y por tanto no soportan operaciones reales. Dicha actitud escapa al ámbito del derecho administrativo sancionador correspondiente su enjuiciamiento a los órganos jurisdiccionales penales.

- Con fecha 31/01/2012 se iniciaron por parte de la Hacienda Foral de Álava actuaciones de comprobación e investigación cerca de la entidad **T. S.L.**, en relación con, entre otros, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicios 2007 a 2010, que culminaron con la incoación de las correspondientes Actas de conformidad en las que se consideraron perfectamente válidas y deducibles las facturas emitidas por **D. N.**

- Falta de concreción de los elementos mínimos necesarios para calificar la infracción. El no procedimiento de comprobación e investigación se ha basado única y exclusivamente en el análisis de la documentación aportada por el obligado tributario y la que consta en la base de datos de la Administración, sin llevar a cabo un contraste o ratificación de dicha información y sin llevar a cabo una actividad investigadora para poder comprobar el detalle de los servicios.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal Económico Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en desarrollo de la misma por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

La cuestión que se plantea en el presente recurso de alzada consiste en determinar si la Resolución dictada por el TEAR de Castilla y León se ajusta a Derecho.

### **Segundo.**

Con carácter previo al análisis de las cuestiones de fondo planteadas por el interesado en el presente recurso de alzada, procede dar respuesta a las cuestiones procedimentales planteadas por el mismo.

Así, en primer lugar, el recurrente alega que a pesar de constar en el expediente orden de carga en plan de Inspección no se ha iniciado ningún procedimiento de comprobación e investigación, teniendo su origen el expediente sancionador en la documentación e información obtenida a través de un exhaustivo requerimiento de obtención de documentación al obligado tributario, lo que, a su entender, adolece de una clara desviación de poder.

Es cierto que en el expediente figura orden de carga en plan de Inspección de fecha 16 de julio de 2010, pero su existencia no implica que deba iniciarse de forma obligatoria un procedimiento de comprobación e investigación regulado en los artículos 147 y siguientes de la Ley 58/2003 General Tributaria, sino que es necesaria para el desarrollo de cualquiera de las actuaciones que tiene encomendada la Inspección.

El artículo 141 de la LGT, bajo la rúbrica “La Inspección Tributaria” establece lo siguiente:

*“La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: (...)”*

*c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta Ley (...)”.*

Por su parte, el citado artículo 93 de la LGT, bajo la rúbrica “Obligaciones de información” indica que:

*“1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionadas con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas (...)”.*

*2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos (...)”.*

El desarrollo reglamentario lo encontramos, entre otros, en el artículo 30 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos que, bajo la rúbrica “Obligaciones de información” dispone:

*“(...) 3. El cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la contestación a requerimientos individualizados relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidas de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones. En estos casos, la información requerida deberá aportarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento, de conformidad con lo establecido en este reglamento (...)”.*

Como consecuencia de ello, en fecha 19 de julio de 2010, se emite por parte de la Dependencia Regional de Inspección, Sede Valladolid, de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León, al interesado, requerimiento de información individualizado solicitando una serie de documentación e información que, como se recoge en los antecedentes de hecho de la presente resolución, es atendido por el obligado tributario en fecha 3 de agosto de 2010.

Por otro lado, el artículo 208 de la LGT al regular el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias establece, en su apartado 1 que, “el procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley (...)”. Indicándose en el artículo 209 de la LGT en relación con el inicio del procedimiento que:

*“1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente (...)”.*

Siendo que el artículo 210.2 de la Ley 58/2003 dispone que:

*“Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución”.*

Es decir, que el inicio de un procedimiento sancionador en materia tributaria no siempre tiene que ir unido a un procedimiento de comprobación o investigación, sino que puede tener su origen en los datos y demás información obtenida como consecuencia de un requerimiento de información, ya que éste se encuentra regulado en el artículo 93 de la LGT, esto es, en el título III de la misma.

De manera que, de acuerdo con todo lo expuesto se desprende que la Inspección ha actuado conforme a las facultades que tiene atribuidas y respetando los preceptos establecidos en la normativa tributaria, por lo que procede desestimar las alegaciones formuladas por el interesado en este punto.

### Tercero.

En segundo lugar, el interesado alega, la imposibilidad del procedimiento sancionador por inexistencia del tipo, ya que, a su entender, la Administración considera no que las facturas contienen datos falsos o falseados, sino que, directamente, las facturas en si mismas son falsas o simuladas, lo que excede de su ámbito, ya que la falsedad documental entra de lleno en el ámbito de la jurisdiccional penal.

El artículo 201 de la Ley 58/2003 establece:

*“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 (...).*

*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 cuestión relativa al hecho de considerar o no incluida en el tipo infractor regulado en el artículo anteriormente transcrito a la conducta consistente en la emisión de facturas falsas ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en las sentencias de fecha 25 de junio de 2015 (recurso de amparo 6280/2012, sentencia 146/2015) y de 6 de julio de 2015 (recurso de amparo 3717/2013, sentencia 150/2015), declarando, en esta última, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

*“(…) La subsunción en el tipo infractor del art. 201 LGT de la conducta consistente en aparentar, mediante la expedición de facturas falsas, de unas transacciones económicas irreales, no puede considerarse que quede fuera del campo semántico del precepto aplicado. La interpretación realizada por la Administración tributario no es, pues, incoherente con la finalidad perseguida por la infracción prevista y con la defensa del bien jurídico protegido.*

*En suma, debe rechazarse que la subsunción en el art. 201.1 LGT de los hechos descritos haya vulnerado el derecho del recurrente a la legalidad penal y sancionadora (Art. 25.1 CE).*

*Una vez que hemos descartado que pueda considerarse como irrazonable la subsunción en el tipo infractor del art. 201.1 LGT (incumplimiento de las obligaciones de facturación) de la conducta consistente en expedir facturas falsas, resta por concretar, en segundo lugar, si, como defiende el recurrente en amparo, la aplicación de la modalidad agravada del art. 201.3 LGT (expedición de facturas “con datos falsos o falseados”) a la conducta consistente en la emisión de “facturas falsas”, contradice el principio de legalidad penal y sancionadora del art. 25.1 LGT.*

*Debemos recordar que el artículo 201.3 LGT califica de “muy grave” la conducta tipificada en el art. 201.1 LGT (el incumplimiento de las obligaciones de facturación) cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas “con datos falsos o falseados”. Y, efectivamente, según el acuerdo sancionador de fecha 2 de marzo de 2010, la conducta imputada al recurrente es la de emitir facturas falsas sin contraprestación real; es decir, facturas falsas, que se subsume directamente en la agravante del art. 201.3 LGT. En sentido parecido, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Las Palmas de Gran Canaria) de 24 de enero de 2011, considera que la falsedad de las facturas por inexistencia de contraprestación real, puede, sin que ello suponga una interpretación analógica, encuadrarse en el tipo descrito de la norma. En fin, la misma interpretación mantiene la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2013, al afirmar que si el tipo sancionador castiga a quien siendo empresario emite parcialmente facturas falsas, cubre igualmente la conducta de quien emite todas las facturas falsas.*

*Pues bien, (...), dentro de las posibles interpretaciones del precepto y desde la limitada perspectiva de nuestro control (...), la subsunción de la conducta consistente en expedir facturas falsas dentro de la modalidad agravada de la infracción controvertida relativa a la expedición de facturas con datos falsos o falseados, no puede considerarse que violente los términos del precepto aplicado, ni desde la perspectiva literal, ni desde el punto metodológico, ni, en fin, desde el prisma axiológico, pues, como señalan uno y otro, una factura falsa, por no responder a realidad alguna, no es sino una factura con todos sus datos falsos.*

*Debe rechazarse, en consecuencia, que la subsunción en el art. 201.3 LGT de los hechos descritos haya vulnerado el derecho del recurrente a la legalidad penal y sancionadora (art. 25.1 CE), como también debe rechazarse que el art. 201.3 LGT plantee problema alguno de constitucionalidad en la medida que, como hemos visto, la inclusión dentro del tipo agravado de la conducta consistente en la emisión de facturas falsas respeta las pautas metodológicas y axiológicas de interpretación del precepto”.*

En el presente caso, en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de fecha 31 de agosto de 2011, se establece:

*“(...) la obligación de expedir factura afecta exclusivamente a quienes de una forma real y efectiva estén realizando una actividad (...). En este caso es evidente que sin contar con trabajadores, sin licencia de transporte y con un solo camión no puede realizar las facturaciones por los importes citados, teniendo en cuenta además que a su vez percibe rentas del trabajo de la entidad de la que es administrador (...)”.*

Conducta que de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, anteriormente expuesta, se encuentra subsumida en el artículo 201.3 de la LGT, por lo que, procede desestimar las alegaciones formuladas por el recurrente en este punto.

#### **Cuarto.**

Alega, finalmente, el interesado, dentro de lo que denomina “Cuestiones previas”, que con posterioridad al acuerdo de resolución del procedimiento inspector, se iniciaron por parte de la Hacienda Foral de Álava respecto a la entidad T. S.L., actuaciones de comprobación e investigación en relación con, entre otros, el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 a 2010, que culminaron con la incoación de la correspondiente acta de conformidad en la que se consideraron válidas y deducibles las facturas emitidas por el interesado a dicha entidad.

El acta aportada por el recurrente dispone en su apartado 2º, únicamente lo siguiente:

*“(...) 2º. De las actuaciones practicadas y demás antecedentes resulta:*

*a) Que la situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales del obligado tributario es la siguiente: de su examen cabe deducir racionalmente que no existe anomalía alguna que sea sustancial para la exacción del tributo, a excepción de lo que señala en los apartados siguientes.*

*b) Se ha detectado que existen cuotas soportadas no deducibles por no estar relacionadas con la actividad que ascienden a los siguientes importes: 2.060,41 euros en 2007, 1.929,71 euros en 2008, 339,73 euros en 2009 y 4.440,37 euros en 2010.”*

No figuran cuáles son las cuotas soportadas no deducibles, tampoco figuran cuáles son las facturas emitidas por el interesado a la entidad T. S.L., aportadas en el proceso de inspección seguido, ni se especifican las actuaciones realizadas por la Hacienda Foral de Álava, de manera que, a entender de este Tribunal, de ninguna manera queda acreditado que las facturas emitidas por el Sr. N. que según el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impugnado son falsas, no lo son.

De manera que, igualmente procede desestimar las alegaciones formuladas por el recurrente en relación a este punto.

#### **Quinto.**

Sentado lo anterior, procede a continuación analizar las cuestiones de fondo planteadas por el interesado y que se basan en la falta de concreción de los elementos mínimos necesarios para calificar la infracción, ya que,

según el recurrente, las conclusiones a las que ha llegado la Inspección, por los indicios obtenidos, son erróneas, no alcanzando el nivel de solidez necesario para ser consideradas prueba por indicios.

Como se ha expuesto en los antecedentes de hecho de la presente resolución, la Inspección de los Tributos considera probada la imposibilidad material de que el obligado tributario, con los medios materiales y personales a su alcance, haya podido prestar servicios por un volumen tan elevado como el que consta en las facturas aportadas, llegando a la conclusión de que dichos servicios realmente son prestados por su **sociedad T. S.L.** De manera que la Inspección considera que el obligado tributario ha cometido la infracción tipificada en el artículo 201 de la LGT, partiendo de una serie de indicios.

Dispone la LGT en su artículo 106.1 (de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma norma) que *“en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”*.

En este sentido, el artículo 386 de la referida Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil dispone que:

*“1. A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.*

*La sentencia en la que se aplique el párrafo anterior deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción.*

*2. Frente a la posible formulación de una presunción judicial, el litigante perjudicado por ella siempre podrá practicar la prueba en contrario a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior”*.

La propia LGT, recoge en su artículo 108.2 que *“para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”*.

Como señala la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia de 31 de enero de 2008 (recurso número 941/2004), *“(…) Vaya por delante que correspondía a la Administración acreditar la existencia de la maquinación [artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria de 1963 y 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil], a cuyo fin podía acudir a las presunciones (artículo 118, apartado, 2 de la Ley General Tributaria de 1963), pues rara vez se verifica directamente la existencia de un ardid que no trasciende la intención de sus autores. Como es sabido, dicha clase de prueba resulta válida si parte de un hechos constatados por medios directos (indicios), de los que se obtienen, a través de una proceso mental razonado, acorde con las reglas del criterio humano y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de una norma (presunciones) [artículo 396, apartado 1, de la Ley de Enjuiciamiento civil de 2000 y, entre otras muchas, sentencias del Tribunal Constitucional 174/1985 (f.j. 6º) y 120/1999 (f.j. 2º)].”*

Asimismo, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, en su sentencia de 17 de febrero de 2014 (recurso casación 651/2013), argumenta que, *“(…) La prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el ámbito tributario por los artículo 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963 y 108.2 de la Ley homónima 58/2033, de 17 de diciembre, puede ser válidamente utilizada si concurren los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica y precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo, de la Ley de Enjuiciamiento Civil, al señalar que “en la sentencia en al que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción”. Dicho, en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba (véanse, por todas, las SSTs de 10 de noviembre de 2011 (casación 331/09, FJ 6º), 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07, FJ 3º), 8 de octubre de 2012 (casación 7067/10, FJ 2º) y 18 de marzo de 2013 (casación 392/11, FJ 2º))”*.

Para poder habilitar la prueba indiciaria, no resulta necesario que los hechos probados constituyan, en sí mismo, pruebas directas, ni hechos ilícitos o, merecedores de algún tipo de reproche desde el punto de vista jurídico. Son hechos que, por sí solos, no resultan elocuentes, pero que, conjuntamente considerados constituyen prueba. Así, lo decisivo es tratar de determinar si entre los hechos que pudieran considerarse probados y las conclusiones a las que llega la Inspección, existe una conexión lógica.

Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de noviembre de 1999, *“un indicio es, por definición, equívoco respecto al conocimiento del hecho que ‘indica’ aunque sin probarlo todavía. Una pluralidad de indicios, por el contrario, si apuntan todos ellos en una misma dirección puede convertirse en una prueba inequívoca –y, en su caso, en prueba de cargo- en la medida que su conjunto coherente elimina toda duda razonable sobre el ‘hecho-consecuencia’ y genera un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad de tal hecho”*.

Dicho lo anterior, véase que la Inspección, en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, identifica diversos indicios (detallados de forma detallada en el antecedente de hecho primero de la presente resolución) que apuntan en una sola dirección, cual es la falta de infraestructura por parte del recurrente para realizar la actividad económica en la que estaba dado de alta, y teniendo la emisión de dichas facturas por parte del interesado la única finalidad de beneficiar a las entidades destinatarias de las mismas, al deducirse unas cuotas del IVA y un gasto de unos trabajos que no han existido, lo cual tiene un coste fiscal nulo para el obligado tributario dado el régimen de estimación objetiva en el que tributa el mismo. De los citados indicios, pueden destacarse, entre otros, los siguientes:

1.- El obligado tributario está dado de alta en la actividad de “transporte de mercancías por carretera”, percibiendo, asimismo, retribuciones del trabajo satisfechas por la entidad **T. S.L.**, sociedad dedicada a la misma actividad, con domicilio en Álava y de la que el obligado tributario es administrador único.

2.- El obligado tributario no dispone de trabajadores contratados ni de local alguno afecto al desarrollo de su actividad, disponiendo de un único vehículo para la realización de la misma; asimismo, manifiesta no disponer de ninguna documentación relativa a presupuestos entregados, contratos firmados con clientes o partes de trabajo u hojas de medición.

3.- El volumen de facturación declarado por el obligado tributario por dicha actividad es de 288.904,50 euros (IVA excluido) en el ejercicio 2007 y de 348.187,17 euros (IVA excluido) en el ejercicio 2008. El concepto que figura en las facturas aportadas por el obligado tributario difiere según quien sea la entidad destinataria, pero en ningún caso queda identificado el trayecto o los kilómetros realizados y en la mayoría de ellas no figura identificado el vehículo con el que se realiza el transporte.

4.- De la documentación aportada en relación con los gastos de la actividad, se pone de manifiesto que en el ejercicio 2007 los gastos de combustible ascienden a un total de 15.579,96 euros (IVA incluido), si bien no se identifica en la factura el vehículo al que corresponden y en relación con el ejercicio 2008, en todas las facturas aportadas por el concepto gasto de combustible se identifican otros vehículos distintos del afecto a la actividad. No figura ningún otro gasto asociado a posibles subcontrataciones u otros gastos asociados a la actividad.

5.- Respecto al cobro de los servicios prestados, se pone de manifiesto que respecto a los servicios prestados a la entidad **Sdad Coop IB** se aporta únicamente el justificante de una de las facturas emitidas, siendo el titular de la cuenta bancaria de abono la entidad **T. S.L.**, (el obligado tributario figura como autorizado en las cuentas bancarias titularidad de dicha entidad); asimismo, los servicios prestados en el ejercicio 2007 a la entidad **C. S.L.**, no fueron abonados hasta finales del ejercicio 2008 mediante cheque que no figura ingresado en ninguna de las cuentas bancarias aportadas por el obligado tributario.

6.- En la cuenta bancaria de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Navarra, de la que es titular el obligado tributario, figuran numerosas salidas de efectivo e ingresos sin explicación; figurando, asimismo, traspasos procedentes de otras cuentas del mismo banco con la identificación de “pago factura nº XX” sin que los números coincidan con sus emitidas.

El interesado, en el escrito de interposición del presente recurso de alzada, se limita a manifestar que la Administración no ha llevado a cabo un contraste o ratificación de la información aportada por el mismo, pero no aporta documentación alguna que contradiga los indicios que la Administración ha puesto de manifiesto.

Todos los hechos puestos de manifiesto por la Inspección, que no han sido desvirtuados por el interesado, conjuntamente, y sin que se predique la ilicitud de ninguno de ellos aisladamente considerados, permiten, razonablemente, presumir que el recurrente no realizaba una actividad económica, consiguiendo con la emisión de

las facturas disminuir la imposición directa e indirecta de las entidades a las que facturaba y no suponiendo esto coste fiscal alguno para el mismo dado el régimen fiscal en el que tributa.

Como consecuencia de todo ello, este Tribunal considera que las facturas emitidas por el reclamante no justifican la realidad de los servicios en ellas reflejados prestados por el interesado y, por tanto, se cumple el principio de tipicidad exigido por la norma, por lo que procede desestimar las alegaciones formuladas por el recurrente.

Por todo lo expuesto:

Este **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en el presente recurso de alzada,

**ACUERDA.**

**desestimarlo**, confirmando la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León.

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

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