

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067901

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de septiembre de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 212/2017

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones. Prescripción del derecho a sancionar. Interrupción. Por actos de la Administración. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión de fondo que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si el inicio de unas actuaciones inspectoras de carácter parcial respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido que tenga por objeto la comprobación de la veracidad de determinadas operaciones, interrumpen la prescripción de derecho de la Administración a sancionar por el incumplimiento derivado de la emisión de facturas falsas, infracción tipificada en el art. 201 de la Ley 58/2003 (LGT). Pues bien, la iniciación de un procedimiento de comprobación de alcance parcial respecto del IVA que tenga por objeto la comprobación de la veracidad de determinadas operaciones, supone, en los términos del segundo párrafo del art. 189.3 a) de la Ley 58/2003 (LGT), una actuación que tiene efectos interruptivos del plazo de prescripción de la acción para sancionar la emisión de facturas falsas tipificada en el art. 201 de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 147, 148, 189 y 201.

Ley 230/1963 (LGT), art. 66.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ San Enrique, nº 37, 28020-Madrid, contra resolución de fecha del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa de fecha 31 de marzo de 2016 número 41/6311/2014, deducida contra el acuerdo de imposición de sanción por la emisión de facturas falsas conforme a lo dispuesto en el artículo 201 de la Ley General Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Con fecha 20.03.2013 se inició procedimiento de inspección respecto de la entidad **X SLU**. Dichas actuaciones se extendían al IVA correspondiente a los períodos comprendidos entre el 1T de 2010 al 4T de 2011, con alcance parcial expresamente definido en los siguientes términos: "Comprobar la veracidad de las operaciones efectuadas con la sociedad **AAI SL** con CIF B....."

2. Figura en el expediente puesto de manifiesto al interesado la correspondiente Orden de carga en Plan de inspección en la que se lee:

"Descripción del programa:

CONTROL FACTURACIÓN

Alcance de la actuación de comprobación e investigación:

-Parcial

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 2010 a 2011

Comprobar la veracidad de las operaciones efectuadas con la sociedad AAI SL con CIF B.....”.

3. Mediante acuerdo de 1.04.2014, notificado el día 4.04.2014, se inicia procedimiento sancionador proponiéndose la imposición de sanción por emisión de facturas falsas que tenían como destinatario a **Y SL**. Con fecha 4.06.2014 se dictó acuerdo por parte del Inspector Regional por el que se le imponían las correspondientes sanciones cuyo montante ascendía a 836.250 euros.

4. Disconforme con el anterior acuerdo, el obligado tributario presentó reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Andalucía el 21.11.2012 que dictó resolución estimatoria parcial en única instancia con fecha 31.03.2016 en la que entendía prescrita la facultad de sancionar por la factura emitida el 2.04.2010 con el siguiente razonamiento:

“El acuerdo de inicio del procedimiento sancionar y la propuesta de imposición de sanción se dictan con fecha 1 de abril de 2014 y en el mismo se recoge la propuesta de sanción desde la factura emitida con fecha 2 de abril de 2010.

El acuerdo sancionador impone sanción teniendo en cuenta la emisión de la factura 001 2010 de 2 de abril de 2010. Dado que el acuerdo de inicio se notificó con fecha 4 de abril de 2014, a esta fecha estaba prescrito el derecho a imponer sanción por esta factura.

La comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación parcial –comprobar la veracidad de las operaciones efectuadas con la sociedad Asesoramientos Artísticos Integrales SL- no interrumpe la prescripción del derecho a imponer sanción.

La Resolución de 9 de enero de 2014 del TEAC (RG 00/03531/2013) señala que considerando que la comunicación de inicio de comprobación inspectora no interrumpe la prescripción respecto a esta infracción, pues no incluía la comprobación del cumplimiento de obligaciones formes de facturación o documentación, y que sólo la notificación de inicio de procedimiento sancionador lo ha hecho. En definitiva, considera el TEAC, la conducta sancionada era independiente del resultado de la regularización de la situación tributaria, por lo que el efecto interruptivo de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras no pudo extenderse a otras obligaciones que no eran objeto específico del procedimiento iniciado”.

Segundo:

El Departamento de Inspección de la AEAT interpone recurso extraordinario de unificación de criterio contra la resolución mencionada en base a las siguientes alegaciones que señalan, en síntesis, lo siguiente:

La cuestión de fondo se centra en determinar si las actuaciones del procedimiento de inspección interrumpieron la prescripción del derecho a sancionar por la emisión de facturas falsas respecto de lo cual el TEAR ha entendido que no se produjo esa interrupción.

El Departamento cita como argumento de autoridad el criterio emanado del TEAC en unificación de criterio RG 6444/2012 de 19.02.2015, que entiende que el plazo de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpe también por las propias actuaciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria de aquél. Siempre que la sanción derive de dicha regularización. Y para ello es preciso tener en cuenta necesariamente cuál es el alcance de la comprobación en la que se lleva a cabo esta regularización, es decir, cabe regularizar y en su caso sancionar todo aquello que está dentro del alcance de la comprobación previa.

En este caso concreto se entiende que no hay ninguna duda de que la sanción deriva del procedimiento de inspección, ya que el objeto del mismo era la comprobación de la veracidad de las operaciones que posteriormente se sancionan.

Por ello se entiende que el inicio de actuaciones inspectoras de carácter parcial ha interrumpido la prescripción del derecho de la Administración a sancionar ya que la sanción se deriva de dicha regularización cuyo objeto era comprobar la veracidad de las operaciones realizadas con otra empresa y obviamente, la sanción por la

emisión de facturas falsas deriva directamente de la regularización practicada tal y como establece el artículo 189.3.a) segundo párrafo de la LGT.

En virtud de lo expuesto, esta Dirección solicita que el TEAC estime el presente recurso y que fije como criterio que las actuaciones de carácter parcial interrumpirán la prescripción del derecho a sancionar los incumplimientos derivados de obligaciones formales cuando la sanción derive de la regularización practicada, independientemente de que no formara parte del procedimiento expresamente la comprobación de dichas obligaciones.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta que haya formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

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

Segundo:

La cuestión de fondo que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si el inicio de unas actuaciones inspectoras de carácter parcial respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido que tenga por objeto la comprobación de la veracidad de determinadas operaciones, interrumpen la prescripción de derecho de la Administración a sancionar por el incumplimiento derivado de la emisión de facturas falsas, infracción tipificada en el artículo 201 de la LGT.

Tercero:

El artículo 147.2 de la LGT, relativo a la iniciación del procedimiento de inspección, señala:

“2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”

Teniendo en cuenta que, según lo establecido en el artículo 148.1 de la LGT, el alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección puede tener carácter general o parcial, se configura en la norma una obligación a cargo de la Administración de informar a los obligados tributarios al inicio de este procedimiento de la naturaleza y alcance de las actuaciones y de los derechos y obligaciones que les corresponden en el curso de las mismas.

Por otro lado, el artículo 189 de la LGT establece en el apartado 3, en relación al plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias:

“3. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

El artículo 189 de la LGT hoy vigente mantiene la misma solución que se adoptara con la antigua Ley 230/1963, General Tributaria, en la modificación del artículo 66 por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, Ley de Acompañamiento para el año 2001, que vino a resolver la polémica que se mantenía hasta ese momento sobre si las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpían o no el plazo de prescripción de la acción para imponer las sanciones tributarias que pudieran derivarse de dicha regularización, cuestión que quedó zanjada con la modificación normativa puesto que la Ley dejó claro que, efectivamente, estas actuaciones administrativas interrumpían el prescripción de prescripción de la acción para sancionar.

Por su parte, el artículo 201 de la LGT prevé:

“Artículo 201. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.

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”.

En el caso concreto que nos ocupa, en la orden de carga en plan, que forma parte del expediente al que tienen acceso los obligados tributarios, se indicaba expresamente la descripción del programa que ha motivado su inclusión en plan de inspección, el “CONTROL FACTURACIÓN” señalándose seguidamente que el alcance de la actuación era parcial relativa al IVA de determinados períodos y con una finalidad específica cual es la de comprobar la veracidad de las operaciones efectuadas; y en el acuerdo de inicio del procedimiento de inspección se indicaba específicamente también que las actuaciones se extendían al IVA correspondiente a los períodos comprendido entre el 1T 2010 al 4T 2011, con alcance parcial, puesto que se limitaba a “Comprobar la veracidad de las operaciones realizadas con la sociedad **Y SL**.” Posteriormente, el órgano de inspección impone la sanción correspondiente por la emisión de facturas falsas que tenían como destinatario a **Y SL**.

El TEAR en su resolución considera que la comunicación de inicio de la comprobación inspectora no interrumpió la prescripción respecto de la infracción regulada en el artículo 201 de la LGT relativa al incumplimiento de las obligaciones de facturación, como son la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

Sin embargo el Departamento de Inspección considera que no hay ninguna duda de que la sanción deriva del propio procedimiento de inspección, aún cuando tenga alcance parcial.

En este punto se comparte la conclusión, aunque no las fundamentaciones, del Departamento de Inspección por las razones que a continuación se exponen.

Este Tribunal Central no comparte en este punto las alegaciones vertidas por la Dirección del Departamento en relación a la naturaleza de los procedimientos de comprobación de alcance parcial de obligaciones tributarias materiales y a las facultades de los órganos de gestión e inspección en el desarrollo de los mismos considerando que la comprobación del cumplimiento de determinadas obligaciones formales es inherente a los mismos. Consideran que se trata de obligaciones tributarias que aunque no sean objeto de identificación expresa en el alcance del procedimiento, su comprobación es inherente a la de las obligaciones tributarias materiales en cuya existencia se fundamentan y al objeto del propio procedimiento.

Bien al contrario, a juicio de este Tribunal Central no puede pretenderse que aquellas obligaciones o elementos de las mismas que no están expresamente señalados en el requerimiento o comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de alcance parcial se entiendan implícitamente aludidas, y por tanto incluidas en el alcance de la comprobación, por el hecho de estar relacionadas con la obligación que es objeto del procedimiento, pues el procedimiento se circunscribe a una comprobación parcial, cuyo objeto de regularización tiene que quedar identificado en la comunicación de inicio de actuaciones por los efectos que, tanto su iniciación como la resolución que ponga fin al procedimiento, produce sobre la prescripción así como la preclusión.

El argumento de autoridad citado por el Director recurrente contenido en la Resolución de este TEAC RG 6444/2012 dictada el 19.02.2015 en Unificación de criterio, no es extrapolable al presente recurso. Hay que partir de la diferente naturaleza del procedimiento que se analizó en el caso que dio origen al criterio administrativo puesto que se trataba de un procedimiento de inspección de alcance general que alcanzaba a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria objeto de la comprobación y su objeto era comprobar e investigar todas las obligaciones, tanto formales como materiales, que se derivaban del concepto impositivo incluido en su alcance.

El propio Departamento de Inspección, en una interpretación forzada de la Doctrina administrativa, señala que si se considera que la comprobación de obligaciones formales está incluida en el procedimiento de la obligación tributaria material a efectos de la prescripción de la responsabilidad por infracción tributaria, se ha de considerar lo mismo a los efectos de calificar la regularización posterior al inicio de dichos procedimientos, y así, y señala textualmente "(...) en los procedimientos de alcance general debe entenderse incluida la comprobación de las obligaciones formales que deriven de la obligación tributaria material comprobada a efectos de calificar una regularización por parte del obligado tributario. Y de la misma forma, aquellos procedimientos de comprobación que no tengan alcance general no incluirán la comprobación de todas las obligaciones formales que puedan derivarse del concepto impositivo comprobado, pero sí la de aquellas directamente relacionadas con los elementos de la obligación tributaria material objeto del procedimiento y con la definición de su alcance.", argumentación que no cuenta con ningún apoyo en nuestro ordenamiento jurídico ni tampoco se deduce de la resolución de Doctrina mencionada.

Así, en nuestra unificación de criterio RG 6444/2012 de fecha 19.02.2015 se dice de forma inequívoca:

"En este sentido, el artículo 17 de la LGT, al definir la relación jurídica tributaria, dispone:

"1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley.

(...)

Y el artículo 29, en su redacción vigente a partir del 1 de diciembre de 2006, dispone:

(...)

De los preceptos anteriores se colige que cuando el procedimiento de inspección tiene alcance general[1] alcanza a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación, siendo su objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias que se derive del concepto impositivo incluido en su alcance, obligaciones tributarias éstas que pueden serlo tanto formales como materiales.

Así, este Tribunal Central, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio deducido por ese mismo Departamento de Inspección 22/2017 que se resuelve en la misma fecha de hoy, 21 de septiembre de 2017, considera por lo tanto, de una parte, que el inicio de un procedimiento de comprobación de alcance parcial, aún constituyendo un requerimiento de la Administración con el fin de comprobar y/o regularizar la situación tributaria del obligado tributario, debe tener su objeto y alcance expresamente indicado en la comunicación de inicio y señalar las concretas obligaciones tributarias, materiales y/o formales, a las que se extiende el mismo, en aras a considerar si el comportamiento del obligado tributario tiene el carácter de voluntario o no en caso de que presente alguna declaración o autoliquidación una vez iniciado el procedimiento. Esto es, tratándose de un requerimiento o de procedimiento de comprobación de cualquier índole de carácter parcial, respecto de determinado concepto tributario, en el alcance del procedimiento o actuación no puede entenderse incluido más que el concepto expresamente definido. Consecuentemente, ese procedimiento de alcance parcial sólo interrumpiría en los términos del artículo 1893.a) segundo párrafo de la LGT el plazo de prescripción de la acción para sancionar las infracciones que sean derivadas de dicha comprobación.

Cuarto:

Sentado lo anterior, la iniciación de un procedimiento de comprobación de alcance parcial respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido que tenga por objeto la comprobación de la veracidad de determinadas operaciones, supone que las actuaciones de inspección dirigidas a comprobar la veracidad de las operaciones realizadas tienen evidentemente como fin esclarecer si esas actuaciones son veraces, es decir, si son verdaderas y se ajustan a la realidad, y si realmente han existido unas transacciones económicas entre el obligado tributario objeto de inspección y la empresa señalada en el acuerdo. Todas las operaciones que realicen tanto empresarios como profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional deben contar con un soporte documental que refleje, con los requisitos establecidos en las normas que regulan las obligaciones de facturación, el contenido de las operaciones realizadas y que a efectos del IVA, se reflejarán en las facturas que se expidan y conserven quienes hayan sido parte de las operaciones realizadas.

En estos supuestos, la comprobación de la veracidad de estas operaciones no puede llevarse a cabo sin examinar los soportes físicos en que se han documentado tales actuaciones, de manera tal que si la inspección llega a la conclusión de que esas operaciones no son ciertas y no ha existido flujo económico alguno entre las dos empresas, el soporte que recoge la operación realizada y que tiene importantes consecuencias para la deducibilidad de un gasto ya sea en el Impuesto sobre Sociedades o en el IRPF, así como para deducir el IVA soportado de las operaciones, es una factura falsa que soporta una operación inexistente construida artificialmente por los obligados tributarios para obtener de forma dolosa un beneficio fiscal.

El criterio del TEAC ha sido uniforme en este sentido. La resolución dictada el 5.11.2013 RG 1948/2011 señalaba:

“A la vista del tenor literal del artículo 189.3 de la LGT 58/2003 si bien, según doctrina del Tribunal Supremo, cualquier acción administrativa conducente a la regularización de un tributo y ejercicio (así como los avatares de los recursos que puedan interponerse frente a la liquidación derivada de la misma) interrumpe la prescripción respecto de la acción liquidatoria de dicho tributo y ejercicio, no ocurre así con la prescripción de la acción sancionadora, la cual, **si bien puede verse interrumpida por las acciones administrativas tendentes a la regularización del tributo y ejercicio de que se trate, únicamente se verá interrumpida por aquéllas de las que derive la sanción cuya prescripción se está analizando.**”

Muy ilustrativa en este aspecto es la resolución del TEAC de 9.01.2014, RG 3531/2013 en el que se analiza si ha prescrito el derecho de la Administración para sancionar, si bien, en este supuesto la conducta

sancionada era independiente del resultado de la regularización de la situación tributaria cuyas actuaciones, de alcance parcial, tenían como objeto exclusivamente la comprobación de la dotación de la Reserva de Inversiones de Canarias. Señala el TEAC en el Fundamento de Derecho Quinto:

“De la integración de la normativa expuesta podemos extraer las siguientes conclusiones:

Las actuaciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado tributario interrumpen el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización (artículo 189.3. a) de la LGT), lo cual resulta más que lógico dado que dichas sanciones exigen para su conocimiento y determinación una previa actividad administrativa de comprobación e investigación dirigida a la practica de dicha regularización tributaria.

La LGT en sus artículos 191 a 206 tipifica distintos supuestos de infracciones tributarias, unas relacionados con la presentación de declaraciones tributarias y otras no vinculados a la presentación de declaración tributaria alguna.

Por otro lado, debemos destacar la íntima interrelación entre regularización de la situación tributaria, declaración tributaria, comprobación e investigación y posterior liquidación de la deuda tributaria.

La conclusión que se obtiene es que la Comunicación notificada al obligado tributario, el 19 de junio de 2008, solamente interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a determinar mediante la oportuna liquidación la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 y a exigir su pago, así como para imponer las sanciones tributarias que se deriven de la mencionada liquidación, tal como se señala expresamente en la misma, sin que pueda extenderse el valor interruptivo de la prescripción a otras obligaciones que no eran objeto específico del procedimiento iniciado.

En el presente caso, la conducta sancionada fue la emisión de facturas falsas prevista en el artículo 201.3 de la Ley 58/2003, artículo que se relaciona con el incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación, conducta sancionada con independencia del resultado de la regularización de la situación tributaria del obligado tributario en relación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

En consecuencia, la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras que no incluía como objeto del procedimiento inspector la comprobación del cumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación por parte de la entidad, carecía de valor interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración a imponer las sanciones tributarias derivada del incumplimiento de las mencionadas obligaciones y, asimismo, carecen de valor interruptivo de la prescripción las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector desarrollado tras la mencionada comunicación, por lo que el primer acto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración a imponer las sanciones tributarias derivadas de la mencionada conducta fue la comunicación de inicio del procedimiento sancionador instruido, acto que fue notificado el 7 de julio de 2010”.

Relacionado con este criterio se encuentra también la sentencia de la Audiencia Nacional de 27.11.2013 Recurso 3696/2012 que se pronuncia en un supuesto en el que se extienden Actas de disconformidad por el IRPF y el IVA por aplicación incorrecta de los módulos en el IRPF y por la no deducibilidad de determinadas cuotas del IVA soportado. Posteriormente la inspección considera que las facturas extendidas no se corresponden con las operaciones efectivamente realizadas por lo que se imputa al recurrente la infracción tipificada en el artículo 201.1 LGT :

“SEGUNDO. La infracción imputada al recurrente es la tipificada en el artículo 201.1 LGT : “el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos”, en relación con el apartado 3, que la califica como muy grave cuando “el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados”. Siendo los hechos constitutivos de esa infracción la emisión de facturas sin contraprestación real, simulando la realización de una actividad inexistente.

En virtud de estos hechos la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional al 75% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado infracción, por un total de 743.280,10 #.

TERCERO. La demandante se opone a la sanción impuesta, alegando que ha prescrito el derecho de la administración tributaria a imponer cualquier sanción en relación a todas aquellas facturas que se

hubiesen emitido con anterioridad al 18 de junio de 2005, ya que considera que en esa fecha (iniciación de las actuaciones), **estas tenían por objeto únicamente el impuesto sobre el valor añadido impuesto y el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2005 a 2007; pero no tienen por objeto la teórica emisión de facturas irregulares, aunque la orden de carga en el plan se encuentre en el programa 15.100 "aplicación indebida del régimen de estimación objetiva y facturación irregular"**.

Es decir, entiende que no hay interrupción de la prescripción con relación a la facturación irregular porque tal circunstancia no se comunicó al demandante cuando se inició el procedimiento sancionador, y no se interrumpe la prescripción respecto de otros tipos infractores (artículo 201 Ley 58/2003), lo que implica que la base de la sanción debe rebajarse considerablemente puesto que no podrán sancionarse las facturas emitidas con anterioridad a esa fecha.

La Abogacía del **Estado se opone al motivo invocando que la comprobación del impuesto sobre el valor añadido del ejercicio comporta la del cumplimiento de toda la normativa reguladora del tributo, entre la que se encuentra la facturación y corrección de las facturas** (artículo 164 de la Ley 37/1992 reguladora del IVA).

El motivo no puede ser acogido toda vez que las actuaciones de comprobación e investigación tenían por objeto la aplicación indebida del régimen de estimación objetiva y la facturación irregular respecto de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre el valor añadido ejercicios 2005 a 2007 - folio 65, orden de carga del plan-. En la comunicación de inicio de las actuaciones se pone de manifiesto que el objeto de la comprobación es "verificar el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios por los conceptos y períodos que a continuación se detallan... impuesto sobre la renta de las personas físicas periodo 2005-2007 e impuesto sobre el valor añadido primer trimestre 2000 a cuarto trimestre 2007".

Al contrario de lo que afirma la recurrente las actividades de investigación y comprobación se extienden a ambos tributos globalmente considerados, incluyendo el cumplimiento de las obligaciones formales, entre las que se encuentran "la obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutos y conservar las facturas, documentos justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias" (artículo 29.1 f)LGT). Por consiguiente, el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación interrumpe el plazo de prescripción de las infracciones cometidas en relación a dichos impuestos (artículo 189.3 a) LGT), así como en relación a las obligaciones formales, debiendo significar que la prescripción de las obligaciones formales sigue la misma suerte que las obligaciones tributarias a las que van aparejadas (artículo 70. 1 y 29.1 LGT).

(...)

NOVENO. Con estos datos llama la atención que ante unos hechos que revisten caracteres de delito de falsedad, no se promoviera procedimiento penal, al verificar que se han utilizado medios mendaces que pueden constituir un ilícito penal, o al menos nada consta en el expediente. Y tampoco consta que se investigara a las empresas que actuaban en connivencia con el empresario sancionado, auténticas beneficiadas con la emisión de las facturas, ya que son estas las que terminan deduciendo gastos cuantiosos en el impuesto de sociedades y deduciendo el IVA soportado en virtud de la facturación que se dice falseada.

No obstante, la Sala considera que la prueba que obra en el expediente es lo suficientemente contundente como para deducir del conjunto probatorio que hay falsedad en la documentación de prestaciones, y que los hechos evidencian que el demandante desempeña su trabajo en las empresas beneficiarias a las que posteriormente gira sendas facturas por trabajos prestados, en función de lo previamente convenido en los contratos preparados a tal fin. No se explica si no que el prestador actúe en las condiciones indicadas sin maquinaria, locales propios etc. Y que contando con un único empleado facture sumas que superan los 200.000 euros anuales, y que las mismas salgan de su cuenta de forma periódica sin dejar rastro en el patrimonio del supuesto dueño.

Todos estos hechos permiten deducir que, tal y como afirma la Administración, hay un conjunto de servicios (que cuantifica en función de la diferencia entre los gastos acreditados y las facturas) que no se han prestado, y que se han plasmado en unas facturas falseadas para permitir la minoración de los rendimientos de las cinco empresas concernidas destinatarias de los servicios. Evidentemente esta forma de actuar solo puede llevarse a cabo de forma voluntaria y culpable, puesto que revela por sí misma una planificación destinada a eludir las cargas tributarias, mediante el empleo de instrumentos falsos.



DÉCIMO. *Debe desestimarse el recurso, y de acuerdo con el criterio del vencimiento objetivo que establece el artículo 139.1 de la LJCA , en la redacción dada por Ley 37/2011, las costas se imponen al demandante. “*

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,**

ACUERDA

ESTIMARLO EN PARTE fijando el siguiente criterio:

La iniciación de un procedimiento de comprobación de alcance parcial respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido que tenga por objeto la comprobación de la veracidad de determinadas operaciones, supone, en los términos del artículo 189.3.a) segundo párrafo de la Ley General Tributaria, una actuación que tiene efectos interruptivos del plazo de prescripción de la acción para sancionar la emisión de facturas falsas tipificada en el artículo 201 de la Ley General Tributaria.

[1] El subrayado se añade en la presente resolución.

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