

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

Referencia: NFJ069220

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 25 de enero de 2018

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 5905/2014

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación.** Considera la contribuyente que la Inspección ha tipificado mal la supuesta infracción, ya que si no era sujeto pasivo del IVA, al considerar que existía una relación laboral con la empresa, entonces no estaba obligada a expedir facturas y en consecuencia no pudo incumplir las obligaciones de facturación que se sancionan en el art. 201 de la Ley 58/2003 (LGT). Frente a esto, cabe reseñar que la norma no tipifica como sancionable determinada actuación por quien ejerza una actividad empresarial o profesional, sino que el tipo infractor se delimita por referencia a cualquier incumplimiento de "las obligaciones de facturación", razón ésta que hace necesario acudir a la normativa reguladora de tales obligaciones, normativa ésta aprobada por el RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), vigente en los ejercicios examinados. Según las tesis de la contribuyente, aquella normativa únicamente exigiría que los empresarios y profesionales emitieran las correspondientes facturas, al tiempo que permitiría que, quien no ostentara aquella condición de empresario y profesional, pudiera emitir a su albedrío facturas que no amparasen operación alguna, pues no lo estaría prohibiendo.

Resulta ciertamente una interpretación interesada, ajena al Derecho, aquella que sostiene que las "obligaciones de facturación" que impone aquella normativa no proscriben la emisión de facturas por quien no ejerce actividad empresarial alguna. Dicho RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación) define con detalle los supuestos en los que deberá expedirse factura, delimitación ésta que excluye la facturación en el resto de situaciones de hecho, sin que ello pueda ser mal interpretado, como un ofrecimiento de la Administración tributaria para que todo sujeto pasivo, ostente o no la condición de empresario, pueda emitir las facturas "falsas" que entienda oportunas. En este orden de cosas, cabe señalar que la emisión de la factura constituye un presupuesto formal que hace surgir un crédito frente a la Hacienda pública en la persona que lo recibe, cual es la cuota del IVA que se dice soportada, además de la minoración de la tributación directa, al minorar dicho gasto la cifra de los ingresos.

Dicho esto, no cabe duda que tan "incumplimiento de la obligación de facturación" constituye la emisión de facturas con datos falsos o falseados, por quien ejerce una actividad empresarial o profesional, como por quien realmente no la ejerce, pues ambas actuaciones vulneran los deberes de facturación que aquella norma impone a los sujetos pasivos, sean o no estos empresarios o profesionales. Además, la obligación de expedir factura no solo incumbe a empresarios y profesionales sino a "otras personas y entidades", lo que constituye un claro exponente de que dicha obligación de facturación viene referenciada o atiende, no tanto a la persona física o jurídica que realiza determinada actividad, sino a ésta misma, lo que viene refrendado en toda una serie de supuestos en los que la norma exonera de tales obligaciones a quienes inicialmente pudieran resultar obligados, u en otros casos admite la emisión de documentos sustitutivos. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 156, 179 y 201.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), arts. 1, 3, 4 y 187.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por ... en nombre y representación de **D<sup>a</sup> N...**, con **NIF:** ... y domicilio a efectos de notificaciones en C/ ..., contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 6 de marzo de 2014, por la que desestima la reclamación económico-administrativa

08/06709/2010 y se estima en parte la reclamación 08/07703/2010, interpuestas respectivamente frente a Acuerdo de liquidación y Acuerdo de imposición de sanción, por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2004, 2005 y 2006.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Realizadas actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de Barcelona de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT cerca de la obligada tributaria D<sup>a</sup> N..., con objeto de comprobar el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, se concluye que el obligado tributario no realizó ninguna actividad real y no contaba con medios para ello.

La obligada tributaria está dada de alta en el epígrafe 453 del IAE: "confección en serie de toda clase de prendas de vestir y sus complementos". Dicho epígrafe comprende la fabricación de géneros de punto en pieza, de algodón, lana, seda, fibras artificiales y sintéticas y otras, para toda clase de prendas.

La regularización practicada deriva de considerar que la actividad llevada a cabo por la sociedad SA..., S.L. y la realizada por D.<sup>a</sup> N..., así como por D. C ... y D.<sup>a</sup> M ...y D.<sup>a</sup> O... ...a través de LE..., SCP, (quienes facturan a la primera en calidad de proveedores), no son independientes, sino que desde un punto de vista económico, existe un "único ente", SA..., S.L., que es quien lleva a cabo la actividad empresarial, al ser esta sociedad quien realiza la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, con la finalidad de intervenir en la producción de los bienes que posteriormente vende a terceros. La anterior afirmación permite señalar, que puesto que la actividad textil es única, la relación de SA..., S.L., con las anteriores personas físicas es laboral y no empresarial.

- Las dos sociedades y las personas físicas están dadas de alta en el mismo epígrafe del IAE.
- SA... realiza su actividad (coser punteras, aparejado/control de calidad, confección, acabados) sobre un material que no adquiere de terceros sino que es aportado por sus clientes. Los trabajos se realizan por las trabajadoras de SA..., y además otra parte la subcontrata con contratos de maquila a terceros, terceros que son las propias administradoras de SA... y sus hijos.
- Los proveedores son una sociedad civil que es también de las administradoras, y los hijos. Además, estos sólo facturan a SA..., no tienen más clientes.
- Los hijos, D<sup>a</sup> N... y D. C..., no tienen trabajadores. Tampoco tienen gastos por compra de material puesto que se lo cede SA..., y los medios de producción de que disponen son también cedidos por la empresa (máquina de coser y mesa).
- Los conceptos por los que facturan los proveedores a SA..., SL, describen trabajos que también son realizados por las trabajadoras de SA..., SL. Además, se ha comprobado que algunos de estos conceptos son idénticos o similares a los conceptos por los que SA..., SL, factura a su principal cliente, A..., SA. Pues bien, de la comparación de estas facturas se han podido apreciar importantes divergencias en los precios facturados por trabajos que, a priori, son idénticos o similares. En concreto, en los hechos consta como en algunos casos los precios unitarios por los que LE..., SCP, D.<sup>a</sup> N ... factura y D. C ... a la sociedad SA..., SL, son muy superiores a los precios unitarios facturados por esta última a su principal cliente, A..., en trabajos idénticos o muy similares. De la comparación, se puede observar que resulta más caro la compra que realiza SA..., SL, de servicios a LE..., SCP, o a las anteriores personas físicas, que la venta de los mismos a su cliente, lo que implica que incurriría en pérdidas por la realización de dicha actividad.
- Otro punto a tener en cuenta es el coste del personal empleado. El importe de la media mensual de facturas emitidas por D<sup>a</sup> N..., es muy superior al gasto anual por trabajadora en SA.... Además, el precio por hora trabajada también es muy superior a la realidad del sector analizado.

A juicio de la Inspección, en principio y salvo las tareas de control, y la mayor especialización que determinadas fases del proceso de producción conlleva, tanto las trabajadoras de SA..., SL, como sus tres proveedores mencionados, realizan la misma actividad (giron calcaetines, aparejar guantes o manoplas, cortar pantys, etc). Esta afirmación implica que el coste para la sociedad de esa producción debe ser parecido, sea quien sea quien lo realice (trabajadoras de la sociedad o trabajadores contratados) admitiéndose para estos segundos un relativo mayor coste por mayor especialización y su labor de control. De acuerdo con lo anterior se ha puesto de

manifiesto que el coste anual de una trabajadora de **SA...**, es inferior al coste de **D.<sup>a</sup> N ...**, en un mes. Es decir, que realizando más o menos el mismo trabajo, el coste de las 12 o 13 trabajadoras es inferior al coste que representa el trabajo de **D.<sup>a</sup> N ...**, lo cual no está justificado ni por una mayor especialización de ésta, ni por una posible dedicación parcial de las primeras. De hecho las diferencias anteriores sólo quedarían justificadas si el nº de unidades fabricadas por cada uno de los cuatro proveedores fuera superior al nº de unidades fabricadas por las 12 o 13 trabajadoras de la sociedad juntas, lo cual es del todo inverosímil, máxime si además tenemos en cuenta que **D.<sup>a</sup> O...** y **D.<sup>a</sup> M ...** realizan en **SA...**, **SL**, trabajos de gerencia, administración y dirección, y sus hijos son estudiantes.

- También se aprecian anomalías relacionadas con los pagos efectuados por **SA...** a sus proveedores. Las salidas de efectivo no concuerdan con los importes facturados. Además, los ingresos en las cuentas de **D.<sup>a</sup> N ...** no coinciden con los pagos sino que son muy inferiores.

De todo lo anterior, señala la Inspección que, por un lado, **D.<sup>a</sup> N ...** no pudo facturar los importe que reflejan las facturas, es decir, que las mismas están sobrevaloradas, puesto que realizando trabajos similares a los realizados por las propias trabajadoras de **SA...**, **SL**, su coste era muy superior al de las propias trabajadoras; y por otro lado, que existen indicios suficientes para afirmar que la actividad económica textil llevada a cabo por la sociedad **SA...**, **SL**, y **LE...**, **SCP**, y **D. C ...** y **D.<sup>a</sup> N ...**, ha sido única, y que, en contra de lo alegado por la obligado tributaria, los anteriores no realizaban actividades económicas independientes y ajenas a **SA...**, **SL**, sino que todo el trabajo realizado por ellas se realizaba dentro de la normal cadena de producción que se organizaba por **SA...**, **SL**, para llevar a cabo los productos finales que se vendían a sus clientes. Por último, tampoco se ha podido justificar la necesidad de la independencia de dichos trabajos; es más en las alegaciones presentadas se reconoce que forman parte de un trabajo en cadena.

Por tanto, la Inspección considera que en este supuesto subyace la existencia de una negocio simulado, tal como lo define el artículo 16 de la Ley 58/2003, ya que nos encontramos ante una división artificial de la actividad económica desarrollada por la sociedad **SA...**, **SL**, una de las cuales se atribuye a la sociedad civil **LE...**, **SCP**, otra a **D. C ...**, y por último, otra parte se atribuye a **D.<sup>a</sup> N...**

Se pone de manifiesto la existencia de un negocio simulado, con simulación relativa que afecta a la causa de los contratos de arrendamiento de obra (trabajo a maquila) que se pretende justificar, pues la actividad que aparentemente llevan a cabo la sociedad **LE...**, **SCP**, **D. C ...** y **D.<sup>a</sup> N...**, en realidad, se realizaba de forma centralizada y unitaria por **SA...**, **SL**. Resulta evidente que el objetivo de esta simulación es que esta última sociedad puede deducirse, por un lado, unas cuotas de IVA soportado cuando las prestaciones del trabajo en régimen de dependencia es una operación no sujeta al IVA, y por lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, el beneficio fiscal proviene de deducirse mayores gastos como son los derivados de las facturas emitidas por la sociedad civil y por las anteriores personas físicas, quienes producen los mismos productos pero con un evidente coste de producción muy superior al de **SA...**, **SL**. Por tanto, si bien es cierto que dentro del ámbito textil es práctica común el denominado trabajo a maquila (arrendamiento de obra), en este supuesto no es aplicable, dada la falta de independencia que se produce entre las partes, y la clara confusión entre unos trabajos u otros, que en definitiva forman parte de la misma cadena de producción.

La Inspección considera que se ha probado suficientemente que quien realizaba la actividad textil es la sociedad **SA...**, **SL**, y no **LE...**, **SCP**, ni **D.<sup>a</sup> N ...**, ni **D. C ...**, quienes carecían de medios propios para ello, y que el mantener formalmente actividades independientes se efectúa con la finalidad de eludir la carga tributaria total que debía soportar **SA...**, **SL**, al deducirse como gasto los importes facturados por la sociedad civil y por **D.<sup>a</sup> N ...** y **D. C ...**, por la realización de unos productos que la propia **SA...**, **SL**, elabora, con unos costes muy inferiores, sin que la sociedad civil y las restantes personas físicas tributen por esos ingresos al beneficiarse del régimen de estimación objetiva en IRPF y régimen simplificado en IVA.

El Acuerdo de liquidación, de fecha 19 de mayo de 2010, supone que se devuelvan a **D.<sup>a</sup> N ...** las cantidades ingresadas por IVA en sus autoliquidaciones de los periodos comprobados, al considerar la Inspección que no era sujeto pasivo de IVA. Así, se acuerda la devolución de 5.422,68 euros, de los que 4.419,83 euros corresponden a cuota y 1.002,85 euros a intereses de demora.

## Segundo.

Asimismo, mediante Acuerdo de 28 de junio de 2010 se impone a **D.<sup>a</sup> N ...** UNA sanción por el IVA de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, Acuerdo del que resulta una cantidad a ingresar de 248.439,66 euros.

Considera la Inspección que dicha persona expidió facturas por trabajos no realizados por ella, considerando cometida la infracción tipificada en el artículo 201 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Se califican de las infracciones como muy graves (art. 201.3 LGT), y para la imposición de las sanciones se incrementa la cuantía mínima (75%) mediante la aplicación del incremento correspondiente derivado de la apreciación del criterio de graduación de incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación.

### Tercero.

Disconforme D<sup>a</sup> N... con los Acuerdos anteriores, interpone reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (RG: 08/06709/2010 y 08/07703/2010).

Mediante Resolución de 6 de marzo de 2014, el TEAR desestima la reclamación interpuesta frente al Acuerdo de liquidación, confirmando la existencia de simulación en la actividad de D<sup>a</sup> N....

Por otra parte, se declara la prescripción del derecho de la Administración para imponer sanciones por las facturas expedidas antes del 3 de marzo de 2010, fecha en la que se notificó el inicio del procedimiento sancionador, al considerar el TEAR que las actuaciones inspectoras realizadas no interrumpían el plazo de prescripción para sancionar por el artículo 201 de la LGT. Por ello, se anulan las sanciones impuestas, y sólo cabe sancionar por una única factura emitida con posterioridad al 3 de marzo de 2010. Respecto de esta factura, se confirman la tipicidad y la culpabilidad.

### Cuarta.

Con fecha 3 de julio de 2013, se interpone el presente recurso de alzada, en base a las siguientes alegaciones (las mismas que fueron presentadas ante el TEAR):

\*\* Nulidad de la liquidación, pues se basa en hechos reflejados en un acta de conformidad que fue objeto de anulación por la propia inspección. Estos hechos consisten en la afirmación que el precio de la hora facturada en el desarrollo de la actividad era de 20 €, si bien, en ningún momento se admitió que dicho precio fuese el sueldo percibido como consecuencia de una relación laboral.

\*\* Considera que la Inspección no ha acreditado que la contribuyente no hubiese realizado una actividad económica. Y en base a dicha argumentación considera que no se produjo simulación alguna en la actividad desarrollada por la contribuyente, consistente en un contrato de arrendamiento de obra, denominado como trabajo a maquila.

\*\* Por otro lado argumenta que si la Inspección consideraba que existió simulación tenía que haber acudido al régimen de estimación indirecta para determinar las retribuciones de la contribuyente.

\*\* También señala que la liquidación se basa en el análisis de una documentación que contiene errores ya que: a) por un lado no es cierto que la sociedad pagaba a los autónomos unos importes superiores a los precios que después vendía a terceros, b) por otro lado, el precio de la hora que la sociedad facturaba a su cliente A... consistía en un concepto esporádico de dicha facturación y se debía a pequeños defectos no apreciados en el control de calidad y por esto el precio de dichas reparaciones era un importe inferior al de mercado, c) la Inspección utiliza conceptos diferentes para calcular las horas trabajadas en la regularización del IVA que los utilizados en la regularización del IRPF.

\*\* En cuanto a la sanción considera por un lado que la Inspección ha tipificado mal la supuesta infracción, ya que, si el contribuyente no era sujeto pasivo del IVA, al considerar que existía una relación laboral con la empresa, entonces no estaba obligada a expedir facturas y en consecuencia no pudo incumplir las obligaciones de facturación que se sancionan en el art. 201 que ha utilizado la Inspección para sancionar la conducta del contribuyente; y por otro lado argumenta que no existió culpabilidad pues se trata de una diferencia de criterio sobre si se realizó una actividad económica o se trataba de una relación de dependencia, pues incluso la Inspección en un primer momento admitió que se había realizado una actividad empresarial.

## 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 y en el RD 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, de aplicación a este procedimiento.

## Segundo.

En primer lugar se ha de poner de manifiesto que el recurrente en su escrito de interposición del presente recurso de alzada reitera literalmente lo ya sostenido en su día ante el Tribunal Regional de Cataluña.

A la mera reproducción, en la segunda instancia administrativa, de las alegaciones planteadas en primera instancia, se ha referido en numerosas ocasiones este Tribunal Central, señalando en su resolución de 28 de septiembre 2008 (R.G.:8264/2008), lo siguiente :

*"Cierto es que el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991):*

*"Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998)".*

Examinada la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, se aprecia que la misma se encuentra ajustada a derecho.

En primer lugar, es cierto que el actuario en un primer momento incoó un acta de conformidad, el Inspector-Regional Adjunto a la vista de los hechos reflejados en la misma consideró que las conclusiones alcanzadas no eran correctas y, de acuerdo con las prerrogativas que le daba la normativa, ordenó completar el expediente a los efectos de analizar si efectivamente el contribuyente había llevado a cabo una actividad empresarial. Según la LGT (art. 156) y el Real Decreto 1065/2007 (art. 187) el Inspector-Regional Adjunto podía anular la propuesta de regularización que figuraba en el acta de conformidad, por lo que actuó conforme a derecho; y por otro lado, las manifestaciones efectuadas por los representantes del contribuyente, relativas a que la actividad realizada para la sociedad se podía valorar en 20 € la hora, y que ahora cuestiona, como dice el TEAR, fueron efectuadas en la diligencia nº 7 y recogidas tanto en el acta de conformidad como en la de disconformidad, de forma que la Inspección actúa correctamente al tener en cuenta ese dato, que además no es mas que uno de los indicios tenidos en cuenta para apreciar la existencia de simulación, pero no el único.

En segundo lugar, respecto de la existencia de simulación, en base a todos los indicios expuestos en los antecedentes de hecho, consideramos suficientemente acreditado por la Inspección que la misma se ha producido. Los indicios han sido debidamente detallados, a juicio de este TEAC son suficientes para llegar a las conclusiones alcanzadas por la Inspección, y las alegaciones han sido contestadas ya dos veces (por la Inspección y por el TEAR), limitándose D<sup>a</sup> N ... a reproducir de nuevo las mismas ante este TEAC.

Por tanto, confirmamos la argumentación de la Inspección respecto a la simulación apreciada. Como ha dicho el TEAR, *“ni los “autónomos” ni la sociedad han desvirtuado las conclusiones de la Inspección, que partió de un conjunto de indicios que individualmente podían no ser concluyentes, pero analizados en su conjunto indicaban que, el grupo de “autónomos” junto con la sociedad SA... SL, vinculados todos por lazos familiares, simularon que formalmente desarrollaban una actividad empresarial, cuando en realidad dicha actividad solo la realizó la sociedad y por lo tanto la actividad que estos “autónomos” llevaron a cabo se tenía que calificar como una relación de dependencia con dicha sociedad, simulación que pretendía obtener una menor tributación tanto en sede de la sociedad como en la tributación personal de éstos, beneficiándose de la tributación de módulos y del régimen simplificado del IVA a los que se acogieron dichos “Autónomos””*.

En tercer lugar, alega la entidad que debió acudir al régimen de estimación indirecta para regularizar su situación tributaria. Esta alegación, igual que las anteriores, fue planteada en los mismos términos ante el TEAR, quien contestó que *“dicha alegación tenía su consistencia en la regularización efectuada por el IRPF y que el interesado impugnó a través de la reclamación nº 08/06752/2010 y que en esta sesión ha sido fallada contestándole a la misma, sin embargo en relación a la regularización del IVA, al haberse concluido que el contribuyente no era sujeto pasivo del mismo y que la regularización ha consistido en la devolución de las cantidades ingresadas en su momento, al tener éstas la calificación de ingresos indebidos, dicha alegación carece de fundamento”*.

La entidad no realiza alegaciones adicionales ante este TEAC sobre la cuestión, y estamos de acuerdo con lo resuelto por el TEAR, pues si se concluyó que D<sup>a</sup> N ...no es sujeto pasivo de IVA, no hay bases imponibles que fijar de forma indirecta ni de ninguna otra forma.

### Tercero.

En cuanto a la sanción, considera la recurrente que la Inspección ha tipificado mal la supuesta infracción, ya que si el contribuyente no era sujeto pasivo del IVA, al considerar que existía una relación laboral con la empresa, entonces no estaba obligada a expedir facturas y en consecuencia no pudo incumplir las obligaciones de facturación que se sancionan en el art. 201; y por otro lado, argumenta que no existió culpabilidad pues se trata de una diferencia de criterio sobre si se realizó una actividad económica o se trataba de una relación de dependencia, pues incluso la Inspección en un primer momento admitió que se había realizado una actividad empresarial.

Esta cuestión es la única sobre la que la entidad realiza alegaciones y hace un análisis crítico de la Resolución del TEAR, y ello lo hace incidiendo más en que no cabe sancionar por el artículo 201 de la LGT a quien no actúa como empresario y no debió expedir factura alguna. Considera que, de concluirse que no prestó servicio alguno como empresaria individual, la actuación de la Inspección habría vulnerado el principio de legalidad penal y sancionadora y el de tipicidad, al incurrir en una interpretación analógica y extensiva del artículo 201 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al sostener el reclamante que tal precepto únicamente tipifica como sancionable la emisión de facturas falsas por empresarios y profesionales, pero no la emisión de facturas falsas por quien no goza de la condición de empresario o profesional. Esto es, sostiene que sólo los empresarios o profesionales tienen que cumplir las obligaciones de facturación, y al quitarle la Inspección la condición de empresario o profesional, no incurre en infracción alguna por no estar sujeto a ninguna obligación en materia de facturación.

No cabría discutir en este punto si el artículo 201 de la Ley General Tributaria contempla como sancionable la emisión de facturas con datos falsos o falseados, sino si tal actuación es sancionable únicamente cuando es cometida por quien ostenta la condición de empresario y profesional, como pretende el interesado.

El referido artículo 201 de la Ley 58/2003, General Tributaria, bajo el epígrafe ‘Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación’, dispone en sus tres primeros apartados que:

*“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, ....
- b) Cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o en la falta de 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 sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción”.

Véase que la ley tipifica como infracción todo ‘incumplimiento de las obligaciones de facturación’, calificando posteriormente los supuestos de infracciones tributarias graves y muy graves; dentro de estas últimas se incluyen las infracciones tributarias por “la expedición de facturas ... con datos falsos o falseados”.

Frente a lo que sostiene la recurrente, cabe reseñar que la norma no tipifica como sancionable determinada actuación por quien ejerza una actividad empresarial o profesional, sino que el tipo infractor se delimita por referencia a cualquier incumplimiento de ‘las obligaciones de facturación’, razón ésta que hace necesario acudir a la normativa reguladora de tales obligaciones, normativa ésta aprobada por el Real Decreto 1496/2003, vigente en los ejercicios examinados. Según dispone su artículo 1, bajo el epígrafe ‘Obligación de expedir, entregar y conservar justificantes de las operaciones’:

“Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

Asimismo, otras personas y entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales están obligadas a expedir y conservar factura u otros justificantes de las operaciones que realicen en los términos establecidos en este Reglamento”.

Las tesis de la recurrente llevan a contemplar aquel Reglamento como una norma que recoge únicamente los supuestos en los que resultaría preceptiva la emisión de factura, dando rienda suelta al resto de supuestos; esto es, según sus tesis, aquella normativa únicamente exigiría que los empresarios y profesionales emitieran las correspondientes facturas, al tiempo que permitiría que, quien no ostentara aquella condición de empresario y profesional, pudiera emitir a su albedrío facturas que no amparasen operación alguna, pues no lo estaría prohibiendo.

Resulta ciertamente una interpretación interesada, ajena al Derecho, aquella que sostiene que las ‘obligaciones de facturación’ que impone aquella normativa no proscriben la emisión de facturas por quien no ejerce actividad empresarial alguna. Dicho Real Decreto define con detalle los supuestos en los que deberá expedirse factura, delimitación ésta que excluye la facturación en el resto de situaciones de hecho, sin que ello pueda ser mal interpretado, como pretende la interesada, como un ofrecimiento de la Administración tributaria para que todo sujeto pasivo, ostente o no la condición de empresario, pueda emitir las facturas ‘falsas’ que entienda oportunas. En este orden de cosas, cumple señalar que la emisión de la factura constituye un presupuesto formal que hace surgir un crédito frente a la Hacienda Pública en la persona que lo recibe, cual es la cuota del IVA que se dice soportada, además de la minoración de la tributación directa, al minorar dicho gasto la cifra de los ingresos.

Atendida la definición del tipo establecida por la norma legal, no cabe duda que tan ‘incumplimiento de la obligación de facturación’ constituye la emisión de facturas con datos falsos o falseados, por quien ejerce una actividad empresarial o profesional, como por quien realmente no la ejerce, pues ambas actuaciones vulneran los deberes de facturación que aquella norma impone a los sujetos pasivos, sean o no estos empresarios o profesionales. Así, de aceptarse las tesis de la recurrente, los hechos descritos tampoco podrían, en su caso, ser constitutivos de delito de falsedad en documento mercantil, pues bajo la misma argumentación podría sostenerse

entonces que ninguna actividad mercantil habría ejercido aquél, interpretación ésta que ningún Tribunal del orden penal ha tenido a bien considerar.

Además, la obligación de expedir factura no solo incumbe a empresarios y profesionales sino a “*otras personas y entidades*”, lo que constituye un claro exponente de que dicha obligación de facturación viene referenciada o atiende, no tanto a la persona física o jurídica que realiza determinada actividad, sino a ésta misma, lo que viene refrendado en toda una serie de supuestos en los que la norma exonera de tales obligaciones a quienes inicialmente pudieran resultar obligados (artículo 3), u en otros casos admite la emisión de documentos sustitutivos (artículo 4).

Rechazadas las alegaciones del interesado, procede confirmar el acuerdo sancionador (a salvo la prescripción declarada por el TEAR) aquí impugnado.

A mayor abundamiento, debemos destacar que el Tribunal Constitucional ha confirmado este criterio, ya sostenido anteriormente por este TEAC. Así, la Sentencia de 25 de junio de 2015 nº 146/2015, que resuelve el recurso de amparo 6280/2012, ha declarado:

<<2. La única cuestión que se somete a nuestra consideración es la posible vulneración del derecho a la legalidad penal y sancionadora (art. 25.1 CE) que derivaría, según el demandante de amparo, de la aplicación del art. 201 LGT para dar cobertura sancionadora a una conducta que no puede subsumirse en el tenor legal de aquel precepto ni en su modalidad básica, ni en la agravada. Debe analizarse, por tanto, en primer lugar, si la emisión de falsas facturas carentes de sustento real en operación económica alguna puede entenderse como un «incumplimiento de las obligaciones de facturación», y si tal entendimiento supone una extralimitación del ámbito típico de aquel precepto con la consecuente violación del principio de tipicidad sancionadora.

*Para dar respuesta a la cuestión planteada es preciso señalar que la interpretación del contenido de los tipos sancionadores y el control del proceso de subsunción de los hechos probados en los preceptos aplicados es una cuestión ajena al contenido propio de nuestra jurisdicción al ser esta una función que, de acuerdo con lo establecido en el art. 117.3 CE, corresponde en exclusiva a los Jueces y Tribunales ordinarios (por todas, STC 199/2013, de 5 de diciembre, FJ 13). Ahora bien, la función que compete a este Tribunal es la de verificar que la subsunción de los hechos en el correspondiente tipo, administrativo o penal, (o lo que es lo mismo, que la concreta aplicación de la norma sancionadora), respeta las exigencias del derecho a la legalidad penal. De acuerdo con la doctrina de este Tribunal relativa al art. 25.1 CE, la constitucionalidad de la aplicación de las normas sancionadoras depende tanto del respeto al tenor literal del enunciado normativo, como de su previsibilidad, que debe ser analizada desde las pautas axiológicas que informan nuestro texto constitucional y conforme a modelos de argumentación aceptados por la propia comunidad jurídica. Por ello, no solo vulneran el derecho fundamental a la legalidad sancionadora aquellas aplicaciones de la norma sancionadora que se sustenten en una subsunción de los hechos ajena al significado posible de los términos de la norma aplicada, sino que son constitucionalmente rechazables aquellas que conduzcan a soluciones esencialmente opuestas a la orientación material de la norma y, por ello, imprevisibles para sus destinatarios (por todas, SSTC 54/2008, de 14 de abril, FJ 4; 199/2013, de 5 de diciembre, FJ 13; 29/2014, de 24 de febrero, FJ 3, y 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 5).*

*No debe olvidarse que el derecho a la legalidad penal y sancionadora supone que nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente, en el momento de la comisión del hecho, quebrándose este derecho cuando la conducta enjuiciada, la ya delimitada como probada, es subsumida de un modo irrazonable en el tipo que resulta aplicado (por todas, SSTC 57/2010, de 4 de octubre, FJ 3; 153/2011, de 17 de octubre, FJ 8, y 196/2013, de 2 de diciembre, FJ 5).*

*El principio de legalidad penal, en su vertiente material, refleja la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y comporta el mandato de taxatividad o de certeza que se traduce en la exigencia de predeterminación normativa de las conductas y de sus correspondientes sanciones (lex certa), en virtud del cual el legislador debe promulgar normas concretas, precisas, claras e inteligibles, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, así, las consecuencias de sus acciones (STC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 8). De esta manera, ese principio, no sólo fija el límite interpretativo de los preceptos en la subsunción irrazonable en el tipo que resulta aplicado, bien por la interpretación que se realiza de la norma, bien por la operación de subsunción en sí, de manera, que de sobrepasarse tal límite, la sanción impuesta resultaría sorpresiva para su destinatario (SSTC 137/1997, de 21 de julio, FJ 6; y 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 5), sino*

que «impone, por razones de seguridad jurídica y de legitimidad democrática de la intervención punitiva, no sólo la sujeción de la jurisdicción sancionadora a los dictados de las leyes que describen ilícitos e imponen sanciones, sino la sujeción estricta, impidiendo la sanción de comportamientos no previstos en la norma correspondiente pero similares a los que sí contempla» (STC 137/1997, de 21 de julio, FJ 6).

En el examen de la razonabilidad de la subsunción de los hechos probados en la norma penal o sancionadora el primero de los criterios a utilizar es la compatibilidad de dicha subsunción con el tenor literal de la norma y con la consiguiente prohibición de la analogía in malam partem. A dicho criterio inicial se añade un doble parámetro de razonabilidad: metodológico, dirigido a comprobar que la exégesis de la norma y subsunción en ella de las conductas contempladas no incurre en quiebras lógicas y resultan acordes con modelos de argumentación aceptados por la comunidad jurídica; y axiológico, consistente en verificar la correspondencia de la aplicación del precepto con las pautas valorativas que informan el ordenamiento constitucional (SSTC 57/2010, de 4 de octubre, FJ 3; 153/2011, de 17 de octubre, FJ 8; 45/2013, de 25 de febrero, FJ 2; 193/2013, de 2 de diciembre, FJ 5; 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 5, y 2/2015, de 19 de enero, FJ 8).

3. En la proyección de los criterios expuestos al caso que nos ocupa, atendiendo a la literalidad del precepto, el art. 201 LGT dispone, bajo el título de «Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación», que «[c]onstituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos» (apartado 1), esto es, por incumplir las obligaciones de facturación contempladas en el entonces vigente Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprobaba el Reglamento por el que se regulaban las obligaciones de facturación, concretamente, por incumplir la obligación de documentación, bien de las operaciones económicas realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional (arts. 1 y 26 del Reglamento de obligaciones de facturación), bien de operaciones económicas concretas respecto de las que naciese aquella obligación de facturar (arts. 2 y 3 del Reglamento de obligaciones de facturación).

Atendiendo al tenor legal, la conducta típica básica del precepto aplicado se configura como el «incumplimiento de las obligaciones de facturación» que surge debido a la realización efectiva de concretas transacciones económicas sujetas a tal deber de documentación. El problema reside en determinar si constituye una extralimitación interpretativa incluir dentro del tipo infractor relativo al incumplimiento de las obligaciones de facturación, no sólo la conducta consistente en la no expedición de facturas (o incluso la emisión de facturas con datos falsos o falseados) por quien realiza efectivamente una transacción económica, sino también la conducta de elaboración de falsas facturas simulando la realización de transacciones inexistentes. De considerarse infringido el tenor legal por forzar los límites plausibles de la dicción legal en relación a la infracción básica –incumplimiento de la obligación referida– la tacha se extendería a la aplicación de los subtipos agravados del apartado 3 y del apartado 4 del propio art. 201 LGT, que condujeron a la imposición de la concreta sanción.

Como se refleja en los antecedentes, el acuerdo sancionador aquí recurrido fue precedido, aunque fechado el mismo día de 10 de marzo de 2010, del acuerdo de liquidación en el que se afirma que el recurrente «no ejerce ninguna actividad económica como empresario individual habiéndose construido una apariencia externa y formal de tal actividad, dándose de alta como empresario emitiendo facturas falsas y proporcionando documentos sin soporte material a trabajadores de la empresa». Se constataba así por la propia Inspección, que dicta tanto el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador, la ausencia del presupuesto fáctico necesario para el nacimiento de la obligación jurídico-tributaria de facturación. La simulación de una actividad mediante la confección de facturas falsas ciertamente constituye una conducta ilícita con fines fraudulentos cuyo encaje sancionador puede residir en determinados preceptos del Código penal como señala el propio recurrente, pero tal análisis en absoluto nos compete en la resolución del presente recurso de amparo. Nuestro enjuiciamiento debe ceñirse al precepto que sirvió de fundamento a la sanción recurrida, y únicamente al efecto de determinar la compatibilidad de la subsunción efectuada con la dicción y sentido de aquél en el marco de las exigencias del principio de legalidad sancionadora.

Desde esta premisa, y aplicando el parámetro que nos es propio, el de la razonabilidad, debe ya señalarse que no puede calificarse de irrazonable la subsunción de la conducta realizada (simulación de una actividad económica mediante la emisión de unas facturas que se califican como falsas) en el tipo infractor del art. 201.1 LGT. Y ello porque el empresario o profesional a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF) o del impuesto sobre el valor añadido/impuesto general indirecto canario no es el único posible sujeto infractor del art. 201.1 LGT. O como alega el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución de 5 de octubre de 2011 aquí recurrida, tal «incumplimiento de la obligación de facturación» constituye la emisión de facturas con datos

falsos o falseados por quien ejerce una actividad empresarial o profesional como por quien no la ejerce, pues ambas actuaciones vulneran deberes de facturación que aquella norma impone a los sujetos pasivos, sean o no empresarios o profesionales.

En este sentido, cabe afirmar que es cierto que los arts. 1 y 26 del Reglamento de obligaciones de facturación únicamente recogen expresamente los supuestos en los que es preceptiva la expedición de factura; y lo es en el caso de los empresarios y profesionales que ejercen su actividad económica de forma habitual, personal y directa (art. 1 del Reglamento), y de las personas que realizan determinadas operaciones económicas por cuenta propia de forma no habitual (arts. 2 y 3 del Reglamento). Así las cosas, ateniéndonos a la previsión sancionadora específica «incumplimiento de las obligaciones de facturación», y al hecho de que éstas se refieren a la expedición, remisión, rectificación y conservación de las facturas pertinentes por transacciones comerciales, el ámbito típico sancionador del art. 201.1 LGT sería el del empresario o profesional infractor.

No obstante, aquellas personas que no estén expresamente obligadas a expedir facturas, y aun así las expidan, como lo son aquellos contribuyentes del IRPF que no obtienen rendimientos de actividades económicas de ninguna clase (y mucho menos determinados en régimen de estimación objetiva, como en el caso enjuiciado), estarían violando los arts. 1.1 y 26 del Reglamento de obligaciones de facturación; esto es, estarían incumpliendo el deber de expedir facturas. De este modo, los incumplimientos de las obligaciones de facturación a que se refiere el art. 201.1 LGT podrían llevarse a cabo, por un lado, por omisión por parte de las personas expresamente obligadas a ello (empresarios y profesionales); y, por otro, por comisión por parte de las personas implícitamente no autorizadas normativamente.

Resulta, pues, evidente que, si de conformidad con la resolución sancionadora el recurrente no ha realizado actividad económica alguna siendo todas las operaciones que se decían realizadas irreales, éste no tenía autorización normativa para expedir facturas y, en consecuencia, su conducta puede razonablemente subsumirse en el tipo infractor relativo al «incumplimiento de las obligaciones de facturación» (art. 201.1 LGT). Y parece razonable porque, si no ha habido una efectiva prestación de servicios, no podía facturar, ni desde un punto de vista subjetivo ni desde una óptica objetiva, de tal modo que los trabajos cuya existencia se niega son los que pueden servir luego como fundamento de una prohibición cuyo incumplimiento lleva aparejado la comisión de la infracción controvertida. Una vez que la Administración tributaria consideró inexistente la actividad pretendidamente realizada, actuó de forma correcta, como es, el imponer una sanción por el incumplimiento de las obligaciones de facturación.

Esta aplicación concreta del precepto controvertido (art. 201.1 LGT) no sólo respeta el tenor literal del enunciado normativo, sino también, desde el punto de vista metodológico, resulta conforme a modelos de argumentación aceptados por la propia comunidad jurídica. Y ello porque tal resultado (imposición de la sanción en el caso enjuiciado) se desprende, como hemos visto, tanto una interpretación literal como de una interpretación sistemática entre las normas tributarias (art. 201.1 LGT, y arts. 1 y 26 del Reglamento de obligaciones de facturación).

Adicionalmente, atendiendo a una interpretación teleológica de la disposición sancionadora aplicada, si la norma persigue favorecer el correcto cumplimiento de la obligación de facturar para garantizar a la Administración tributaria una adecuada información que le permita una correcta gestión de los distintos tributos, «especialmente en lo referente a las transacciones económicas derivadas del desarrollo de actividades empresariales o profesionales» (como señala el párrafo primero del preámbulo del citado Real Decreto 1496/2003), no es irrazonable asumir como fundamento de la infracción controvertida no sólo el falseamiento de los datos de una factura que responde a una transacción económica sino también el falseamiento de la propia factura por no responder a ninguna operación real. En efecto, incumple la obligación de facturación tanto quien estando obligado a facturar no expide la correspondiente factura o la expide con datos falsos o falseados, como quien no estando obligado a facturar por no haber realizado operaciones respecto de las cuales surgiría esta obligación, expide un documento falso pretendiendo acreditar una realidad inexistente en el tráfico mercantil.

Por ello, desde un punto de vista metodológico, el hecho de atribuir el incumplimiento de la obligación de facturar, a los efectos de subsumir esa conducta en el tipo infractor del art. 201 LGT, a quien se le niega con carácter previo la realidad de las operaciones facturadas, no incurre en quiebra lógica. Resulta lógico entender que el bien jurídico protegido que subyace al tipo infractor citado reside en la correcta información de la realidad de las transacciones económicas a través de la documentación fidedigna que se dirige a la Administración Tributaria. Información necesaria para que la Administración referida pueda cumplir adecuadamente su función de gestión de los diferentes tributos. Por ello, si las obligaciones de veracidad en la emisión de las facturas, en cuanto a los datos económicos relevantes, requieren que la información refleje fielmente la realidad de lo que se documenta, no puede

considerarse incoherente concluir que quien emite una factura falsa por falta de correspondencia total con la realidad, incumple asimismo aquella obligación de fidelidad a la verdad de los datos contenidos en aquella factura. La subsunción en el tipo infractor del art. 201.1 de la conducta consistente en simular haber llevado a cabo concretas operaciones económicas, totalmente ficticias, afecta de lleno a ese legítimo interés de la Administración pública que tutela el citado precepto, cifrado en el deber de los obligados tributarios de suministrarle información veraz a efectos de la correcta gestión de los tributos correspondientes.

En fin, tampoco desde un punto de vista axiológico puede afirmarse que la aplicación del precepto contradiga las pautas valorativas que informan el ordenamiento constitucional en cuanto al fundamento de la garantía del principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) ya que no puede negarse la previsibilidad del carácter ilícito de la conducta en cuestión y de las correspondientes consecuencias punitivas en el orden tributario. 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 tributaria 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).

4. 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 CE.

Debemos recordar que el art. 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 10 de marzo de 2010, la conducta imputada al recurrente es la de emitir facturas sin contraprestación real; es decir, facturas falsas, que se subsume directamente en la agravante del art. 201.3 LGT. En sentido parecido, la resolución de la vocalía sexta del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 5 de octubre de 2011, considera que se puede encuadrar en la agravante del art. 201.3 LGT tanto la conducta consistente en el falseamiento de los datos de una factura como la relativa al falseamiento de la propia factura. En fin, la misma interpretación mantiene la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de septiembre de 2011, afirmando que la expedición de facturas falsas es una conducta idónea para integrar el tipo agravado del art. 201.3 LGT: «la falsedad de las facturas por inexistencia de contraprestación real puede, sin que ello suponga una interpretación analógica, encuadrarse en el tipo descrito en la norma».

Pues bien, dentro de las posibles interpretaciones del precepto y desde la limitada perspectiva de nuestro control, como señalan tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado, 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.>>

#### Cuarto.

Una vez concluido que se puede sancionar por el artículo 201 de la LGT a quien no realiza actividades empresariales o profesionales, resta analizar la procedencia de las sanciones impuestas por la Inspección (dejando

a salvo la prescripción declarada por el TEAR, de forma que las conclusiones que se alcancen sólo afectarán a la posibilidad de sancionar por las facturas falsas expedidas a partir del 5 de marzo de 2010).

Respecto a la concurrencia del elemento del tipo objetivo previsto en aquel artículo 201 de la LGT, acreditada la emisión de facturas por D<sup>a</sup> N ... sin que éstas respaldaran la prestación de ningún servicio mas que en el marco de una relación laboral, procede confirmar el acuerdo sancionador aquí impugnado en lo que hace al elemento objetivo del tipo considerado como sancionable por aquel artículo 201.

Ya hemos concluido que la actividad de D<sup>a</sup> N ... como empresaria autónoma no era real, y las facturas por ella emitidas eran falsas, contenían datos falseados, puesto que pretendían imputarse a ella operaciones cuando eso no era real, y si lo era sería en el marco de una relación laboral.

Tal y como ya ha declarado anteriormente este Tribunal Económico-Administrativo Central, por todas en su Resolución de 7 de mayo de 2012 (RG: 5524/2012):

*“Difícilmente podemos encontrarnos en el terreno tributario con una reprobación mayor, merecedora de la correspondiente sanción, que la derivada de la intermediación ficticia de personas jurídicas en la actividad económica, con la única finalidad de diferir, eludir o escapar de la tributación del tipo impositivo marginal en el ámbito del IRPF, esto es, la actuación de aquellos contribuyentes con elevadas rentas que se sirven de una simulación negocial para escapar de la progresividad tributaria, vital fundamento éste que sostiene nuestro Estado Social, en claro desprecio al Principio de progresividad impositiva que recoge el artículo 31.1 de nuestra Constitución.*

Obvio es recordar que, una vez acreditada la falta de ingreso en la regularización correspondiente, en el ámbito estrictamente sancionador resulta ciertamente dificultoso y complejo evidenciar o exteriorizar el ánimo defraudador del contribuyente. Ahora bien, frente a esa complejidad se erige en sentido contrario aquellos supuestos de simulación, como los que aquí nos ocupan, donde, precisamente, la construcción negocial ficticia evidencia, exterioriza, saca a la luz la clara voluntad del contribuyente de eludir el tributo.

*Es esa finalidad defraudatoria la que pone en marcha las decisiones que llevan a la construcción negocial, de ahí que no pueda más que confirmarse la comisión de infracción tributaria en el presente caso. En esta tesitura bien cabe recordar lo reiterado por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, quien, en sus sentencias de 15 de julio de 2002 y 28 de noviembre de 2003, argumenta que, “... en el caso de la simulación ... se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la Ley”. Insistiendo en la primera de dichas sentencias en que “La simulación (relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la ley”.*

Además, no cabe estar a la existencia de una interpretación razonable de la norma. En lo que respecta a los negocios simulados para ocultar aquellos rendimientos profesionales, como ya ha señalado este Tribunal en resoluciones de 28 de abril de 2011 (RG.478/2009) y 2 de junio de 2011 (RG.5855/2009), “el hecho de haber acordado que, dados los hechos acreditados en el expediente, existió una auténtica simulación a través de llevar a cabo negocios, ..., hace ciertamente difícil entender que tal conducta pueda verse amparada en una interpretación razonable de la norma; en realidad, la naturaleza de la simulación es incompatible con lo que se debería entender con interpretación razonable de la norma, ya que, a través de la simulación, ya sea absoluta o relativa, como es el caso, lo que se pretende es, más que interpretar la norma, eludir su aplicación y sus consecuencias tributarias. Ha de entenderse, por tanto, procedente la sanción impuesta, desestimando el recurso de la entidad recurrente”, argumentación ésta que cabe dar por reproducida en el presente caso.

Por todo lo expuesto, se confirma la existencia de conducta sancionable”.

Dicho lo anterior, no es menos cierto que a la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable, es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo en el sentido de que en el ámbito del derecho tributario sancionador tiene plenos efectos el principio de culpabilidad, a cuyo efecto se debía vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se hallara amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables y respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990, al analizar lo dispuesto en el mencionado precepto y entender

que en esta materia resulta aplicable el principio de culpabilidad que excluía la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios, que se recogieron de forma expresa en el artículo 77.4.d) de la derogada Ley General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y asimismo se contienen en el artículo 179 de la vigente Ley 58/2003, en el que se expresa que *“Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: .....d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados”*.

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y, en principio, dado el carácter cuasipenal de la actividad administrativa sancionadora, uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa.

Analizada la actuación de D<sup>a</sup> N ... en los hechos antes expuestos, no cabe duda que su conducta incurre en culpabilidad, siendo merecedora del reproche sancionador previsto por aquel precepto de la Ley General Tributaria, toda vez que la participación en el tipo infractor resulta clara, no ya incumpliendo las obligaciones de facturación, sino emitiendo facturas con ‘datos falsos o falseados’, y, tal actuación, no tiene otra finalidad que la de conseguir reducir improcedentemente la carga fiscal de la empresa para la que se dice se prestan los servicios, vía minoración de sus ingresos, reducción ésta que no se ve correlacionada con un aumento de la tributación de D<sup>a</sup> N ..., acogida al régimen simplificado del IVA y al régimen de estimación objetiva por módulos en el marco del IRPF. En esa tesitura, como no podía ser de otra forma, los intervinientes ponen un especial empeño en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y en aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, pero ello no hace sino confirmar la procedencia de la sanción cuando la Inspección, a través del correspondiente procedimiento de inspección, acredita la simulación.

Sobre el elemento subjetivo necesario para imponer una sanción tributaria por el artículo 201 de la LGT en el ámbito de las facturas falsas, la jurisprudencia es clara.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 22/03/2013 (recurso 3785/2011) declara:

*<<Ello nos lleva a hacer un análisis de lo dispuesto en el artículo 201 de la Ley General Tributaria. Dispone este precepto en su apartado 1 que: “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”. Añade en su apartado 2 que: “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”. Finalmente, en cuanto aquí interesa dispone en su apartado 3 que: “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”*.

*Como resulta de la resolución administrativa sancionadora y de la sentencia impugnada, el recurrente es sancionado por el denominado “fraude de moduleros”, en que una persona física con vínculos con una sociedad mercantil se da de alta en una actividad económica que tributa bajo el régimen de estimación objetiva por módulos y de esta manera emite una facturación elevada, no coincidente con la verdadera actividad desarrollada que puede llegar a ser inexistente, de tal manera que su deuda tributaria es una pequeña cuota por los módulos*

correspondientes a esa actividad pero las facturas cuyo destinatario es la sociedad mercantil surten plenos efectos como gasto contabilizado, reduciendo de forma apreciable el beneficio declarado con el consiguiente fraude fiscal.

Pues bien, como sostiene la sentencia recurrida, confirmando la resolución administrativa, los hechos son subsumibles en el tipo infractor del artículo 201.1 y 3. Ciertamente, si como afirma erróneamente la resolución, el recurrente no fuera empresario no estaría obligado a emitir facturas. Sin embargo, el recurrente es empresario porque voluntariamente se dio de alta como tal en el Impuesto de Actividades Económicas, y solo desde esta condición le es posible la emisión de facturas, contribuyendo así, caso de ser ciertos los hechos (cuestión en la que dados los límites de este proceso no podemos entrar), a emitir facturas que el receptor empresario podrá desgravar como gasto.

Si el tipo sancionador castiga a quien siendo empresario emite parcialmente facturas falsas, cubre igualmente la conducta de quien emite todas las facturas falsas. Es evidente que el recurrente, aun cuando todas las facturas emitidas al empresario receptor para el que al parecer trabajaba, fueran falsas, habría podido ejercer la actividad para la que estaba dado de alta fiscalmente con el mismo u otros empresarios, por lo que, pese a la confusión en que pueda incurrir el término "falso empresario", lo único que se desprende de la resolución, es que la condición de empresario se adquirió por el recurrente dirigida exclusivamente para emitir facturas falsas contra otro empresario para el que trabajaba exclusivamente. Ciertamente, la expresión utilizada en el fundamento de la resolución no es afortunada, y da lugar a que la recurrente brillantemente sostenga que es contradictoria, al negarle la condición de empresario y posteriormente sancionarle por una infracción que sólo pueden cometer quienes tienen esta condición. Sin embargo, mas allá del acierto en la expresión, deslizada en los fundamentos de aquélla, claramente se desprende que no va dirigida a negar una condición que el recurrente tenía y que le habilitaba para emitir facturas, sino a negar la veracidad de las mismas en el caso concreto analizado.

Y de alguna forma también es contradictorio que el recurrente partiendo de la premisa de que se le considera falso empresario, sin embargo anuncie que no está conforme con dicha apreciación y con la falsedad de las facturas, y que en vía procedimental ordinario pretenda combatirla.

Desde el único punto de vista que podemos analizar el presente caso, si la conducta del recurrente esta o no tipificada por el artículo 201 de la Ley General Tributaria, hemos de llegar a la conclusión de que no se vulnera el artículo 25 de nuestra norma constitucional, y que la confusión terminológica se hubiera evitado, simplemente, con afirmar que las facturas que había emitido la recurrente respecto a dicho empresario eran falsas, sin tener que utilizar el término de falso empresario. Desde otro punto de vista, la emisión de facturas falsas en relación con un determinado empresario, solo era posible si previamente el recurrente se da de alta fiscalmente como empresario, por lo que su conducta integra el tipo infractor por el que ha sido sancionado y por ello, el principio de tipicidad no aparece vulnerado por la mera utilización de la expresión "falso empresario".>>

También la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30/05/2014 (recurso 159/2012) recoge:

<<CUARTO : En cuanto a la imposición de sanción, es conocida la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, que ha rechazado el criterio de la responsabilidad objetiva, para caracterizar el ilícito tributario, el cual no puede quedar conformado únicamente por el resultado, prescindiendo de los elementos subjetivos que concurran en el sujeto infractor, por ello el Alto Tribunal ha proclamado que el grado de culpabilidad en un sujeto no puede estar ausente en el momento de calificar si una conducta coincidente con la tipificada por la norma merece o no sanción.

Así las cosas, se afirma la procedencia de la sanción sobre la base de la necesaria concurrencia del elemento subjetivo para la imposición de una sanción administrativa. Y así se parte de la idea de que no es admisible una responsabilidad objetiva por el resultado, sin considerar la concurrencia de buena fe en la actora.

Pues bien, los hechos descritos son subsumibles en el artículo 201.3 de la Ley 58/2003, en el aspecto objetivo. Respecto del elemento subjetivo -dolo o culpa-, es difícil de imaginar la emisión de facturas que no recogen reales operaciones, de forma en que no intervenga el elemento volitivo y cognoscitivo; esto es, la acción imputada, y que ha quedado acreditada, requiere necesariamente una actuación voluntaria y, dada la necesidad de emitir facturas, también consciente, lo que implica la concurrencia del elemento subjetivo.

En conclusión, se ha acreditado la emisión de facturas que reflejaban operaciones que no eran reales, y por ello, la procedencia de la sanción impuesta.>>

También la Sentencia del Tribunal Supremo de 11/12/2014 (recurso 2742/2013) establece:

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

*Y, en segundo término, resulta también evidente que quien incluye en una factura una operación inexistente posibilita que un tercero -en este caso, la sociedad receptora de la misma- al utilizar la factura obtenga un importante ahorro fiscal, con el consiguiente perjuicio económico para la Hacienda Pública.>>*

Conforme se deriva de la jurisprudencia expuesta, y de los hechos y fundamentos del Acuerdo impugnado, no cabe excluir la culpabilidad de la conducta de la recurrente, ni tampoco cabe entender que en su conducta concurre una interpretación razonable de la norma, lo que excluiría la imposición de sanción, puesto que ha quedado acreditado que D<sup>a</sup> N ... mantuvo con SA... una relación laboral que quiso ocultar simulando el ejercicio de una actividad empresarial autónoma, facturando además unos importes superiores al coste de su trabajo efectivo para la sociedad. En los casos de simulación, difícilmente cabe excluir la culpabilidad, ni tampoco se puede hablar de interpretación razonable de la norma en este caso.

Así, concluimos que la conducta de la recurrente se encuentra recogida y tipificada en el artículo 201 de la LGT, concurre la necesaria culpabilidad para imponer sanciones tributarias y no cabe apreciar en su conducta una posible interpretación razonable de la norma.

Por lo expuesto,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en SALA, en el presente recurso de alzada,

#### **ACUERDA**

**DESESTIMARLO**, confirmando la resolución impugnada.

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