

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072572

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de febrero de 2019

Vocalía 10.^a

R.G. 6257/2017

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo. *Cómputo del plazo máximo de duración de doce meses.* El Tribunal Central modifica su doctrina al respecto, en atención a la STS, de 4 de abril de 2017, recurso n.º 2659/2016 (NFJ066357). En síntesis, la sentencia del Alto Tribunal confirma el criterio de la de instancia, en cuanto a que el plazo de 12 meses fijado en el art. 150.1 de la Ley 58/2003 (LGT) termina en el día correspondiente al mismo ordinal que el de la notificación del inicio del procedimiento, en el mes correspondiente. Manifiesta la sentencia que, aun reconociendo que el tenor del art. 150 de la Ley 58/2003 (LGT) puede dar lugar a diversas interpretaciones, la mantenida por la sentencia recurrida es la conforme con la mantenida por el Tribunal Supremo y la más acorde con el principio de seguridad jurídica, al unificar el criterio para el cómputo de los plazos por meses. Por tanto, en el presente caso, el acuerdo de inicio de actuaciones se notificó el 23 de noviembre de 2011, por lo que el procedimiento finalizaba el 23 de noviembre de 2012. Teniendo en cuenta los 175 días de dilaciones, nos situamos como último día en el 17 de mayo de 2013. La liquidación contenida en el acta ha de entenderse dictada y notificada el día 17 de mayo de 2013, por lo que no se ha superado el plazo máximo de duración de las actuaciones. Y como las actuaciones de comprobación e investigación interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a sancionar por haber cometido la infracción tipificada en el art. 201 de la Ley 58/2003 (LGT) se desestiman las alegaciones de la contribuyente relativas a la prescripción. **(Criterio 1 de 2) Documentación. Actas de conformidad. Tramitación. Liquidaciones derivadas de las actas.** *Fecha en que se entiende dictada y notificada la liquidación.* Una vez firmada el acta de conformidad, si transcurrido el plazo de un mes, contado desde el día siguiente al de la fecha del acta, no se ha notificado al obligado tributario acuerdo del órgano competente para liquidar con alguno de los contenidos previstos en el art. 156.3 de la Ley 58/2003 (LGT), la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 17, 29, 145, 150, 156, 187 y 201.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 187.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 23/11/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 18/10/2017 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 6 de julio de 2017, reclamación 43/1788/2013 y 43/592/2014, acumuladas, referidas a imposición de sanción por infracción tributaria, ejercicios 2008 y 2009, y exigencia de reducción practicada en acuerdo de imposición de sanción del IS del ejercicio 2009.

Segundo.

Entre otros, obran en el expediente los hechos que a continuación se precisan.

Tercero.

Con fecha 23-11-2011 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la reclamante, con carácter general, relativas al Impuesto sobre sociedades (IS) de los ejercicios 2008 y 2009 y al Impuesto sobre el valor añadido (IVA) de los periodos 1T/2008 a 4T/2009.

Con fecha 16-04-2013 se formalizan las siguientes Actas:

Acta de conformidad (A01) número ... por el IS de los ejercicios 2008 y 2009.

Acta de conformidad (A01) número ... por el IVA de los ejercicios 2008 y 2009

Cuarto.

La propuesta de liquidación contenida en los Actas de Conformidad se entendió confirmada y notificada a la entidad por el transcurso del plazo de un mes desde que se incoo la misma.

Quinto.

Con fecha 01-08-2013 se notifica a la entidad Acuerdo de inicio de expediente sancionador. A dicho acuerdo se incorpora la propuesta de una sanción por la comisión de una infracción tipificada en el artículo 201 de la Ley 58/2003, General Tributaria ("incumplimiento de las obligaciones de facturación"), infracción calificada como muy grave conforme lo dispuesto en el artículo 201.3 LGT. El 12-08-2013 la entidad solicita ampliación de plazo para presentar alegaciones.

Sexto.

No habiéndose formulado alegaciones, con fecha 24-09-2013 se notifica a la interesada Acuerdo sancionador, considerando cometida la infracción tipificada en el artículo 201.1 de la LGT. Se cuantifica la sanción conforme lo dispuesto en los artículos 201.3, 201.5 y 187.1 c) de la LGT resultando aplicable la reducción prevista en el artículo 188.3 LGT. Se impone una sanción cuyo importe total asciende a 334.683,61 euros (446.244,81 euros menos la reducción del artículo 188.3 LGT).

Séptimo.

Disconforme con dicho Acuerdo sancionador la entidad interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña la reclamación económico-administrativa numero 43/1788/2013.

Octavo.

Con fecha 24-09-2013 se notificó a la entidad Acuerdo sancionador derivado de la liquidación que a su vez deriva del acta suscrita en conformidad (A01-...) relativa al IS de los ejercicios 2008 y 2009. En el ejercicio 2009 se considera cometida la infracción tributaria tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003. Se impone una sanción de 4.667,43 euros. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 188.3 el importe de la sanción se reduce en un 25% (816,80 euros).

Noveno.

Con fecha 18-12-2013 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña dictó Acuerdo de exigencia de la reducción practicada en el anterior Acuerdo de imposición de sanción.

Contra dicho Acuerdo la interesada presentó recurso de reposición que fue desestimado mediante resolución dictada el 29-01-2014. Esta resolución se notifica a la entidad el 30-01-2014.

Disconforme con dicha Resolución la entidad interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña la reclamación económico-administrativa numero 43/592/2014.

Décimo.

Puestos de manifiesto los expedientes y tras formular alegaciones la interesada, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, en sesión celebrada el 6 de julio de 2017, acuerda, desestimar la reclamación, confirmando los actos impugnados. Esta resolución se notifica a la entidad interesada el 19-09-2017.

Décimo primero.

Disconforme con esta resolución, el 18-10-2017, la entidad interesada ha interpuesto, recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, alegando, en síntesis, lo siguiente:

- 1) Prescripción de la acción para sancionar por aplicación de lo dispuesto en el artículo 189.2 LGT.
- 2) Prescripción de la acción para sancionar por incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.
- 3) Improcedencia de la sanción impuesta en relación con la infracción tipificada en el artículo 201 LGT. Falta de proporcionalidad de la sanción.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- 1) Determinar si ha prescrito el derecho de la Administración para sancionar.
- 2) Determinar si la sanción impuesta en relación con la infracción tipificada en el artículo 201 se ajusta o no a derecho

Tercero.

La primera cuestión planteada consiste en determinar si ha prescrito el derecho de la Administración a sancionar por haber cometido la infracción tipificada en el artículo 201 de la LGT.

La reclamante fundamenta su pretensión en dos alegaciones: una, que se abordará en el siguiente fundamento de derecho: por incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras; y otra, que a continuación examinamos:

En síntesis, alega la reclamante que entre las fechas en que se emiten las facturas objeto de sanción, 31/03/2008 y 31/07/2009, y la fecha en que se notifica el inicio del expediente sancionador, el 01/08/2013, han transcurrido más de cuatro años. Considera que el inicio de las actuaciones inspectoras no interrumpe el plazo de prescripción en relación con la infracción tipificada en el artículo 201 LGT.

Con fecha 23-11-2011 se inician actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la entidad X SL, con carácter general, relativas al Impuesto sobre sociedades (IS) de los ejercicios 2008 y 2009 y al Impuesto sobre el valor añadido (IVA) de los periodos 1T/2008 a 4T/2009.

La entidad en los ejercicios 2008 y 2009 emitió un total de 6 facturas (3 en cada ejercicio) que pretendían documentar servicios de transporte prestados por la sociedad a su administradora y único accionista. La inspección considera que dichos servicios no se corresponden con verdaderas prestaciones, salvo un pequeño porcentaje del

total facturado. Así se hizo constar en las citadas actas de conformidad y resultaba asimismo de la contestación de la entidad Z SA (propietaria de las mercancías) a un requerimiento emitido al efecto.

La notificación del inicio del expediente sancionador se produce el 01-08-2013 y la notificación del Acuerdo sancionador, en el que se considera cometida la infracción tipificada en el artículo 201.1 de la LGT, se produce el 24-09-2013.

El artículo 201.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), señala 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".

La reclamante se opone a la sanción impuesta por haber cometido la infracción tipificada en el artículo 201 de la LGT alegando que ha prescrito el derecho de la Administración a sancionar en relación con las facturas emitidas en 2008 y 2009 ya que considera que el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación no interrumpe el plazo de prescripción en relación con la infracción tipificada en el artículo 201 LGT.

Pues bien en relación con la cuestión planteada este Tribunal en resolución de 19-02-2015 (RG 6444/2012), dictada en unificación de criterio, tiene fijada la siguiente doctrina:

"Si se lleva a cabo un procedimiento de inspección de alcance general respecto de determinado concepto tributario, en el alcance del procedimiento está incluida no solo la comprobación e investigación de las obligaciones materiales sino también de las obligaciones formales que imponga ese concepto tributario, de conformidad con el artículo 148 de la Ley General Tributaria, por lo que las previas actuaciones de regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para sancionar, en su caso, tanto los incumplimientos de obligaciones materiales como los eventuales incumplimiento de obligaciones formales, en el sentido del artículo 189.3.a) segundo párrafo de la Ley General Tributaria".

En el Fundamento de Derecho Quinto de dicha resolución desarrolla la argumentación y fundamentación normativa del siguiente modo:

"Dispone el artículo 189 de la Ley General Tributaria:

1. La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones.

2. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.

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.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos.

4. La prescripción se aplicará de oficio por la Administración tributaria, sin necesidad de que la invoque el interesado".

Del apartado tercero del precepto transcrito se deduce que el plazo de prescripción para la imposición de sanciones tributarias se interrumpe, en lo que aquí interesa, no sólo por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, dirigida a la imposición de la sanción, sino también por

las propias actuaciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria de aquél, siempre que la sanción derive de dicha regularización. A contrario sensu, cuando la sanción no deriva de dicha regularización de la situación tributaria del obligado, entonces las actuaciones administrativas de regularización no interrumpen el plazo de prescripción para imponer la sanción.

Para la solución a la cuestión controvertida, para determinar, pues, si las sanciones derivan o no de la previa actuación de regularización de la situación tributaria del obligado, debemos de tener en cuenta necesariamente en cada caso cuál es el alcance de la comprobación en la que se lleva a cabo dicha regularización. En otras palabras, cabe regularizar, y en su caso sancionar, todo aquello que está dentro del alcance de la comprobación previa. Y dicho alcance debe fijarse en la comunicación de inicio del procedimiento de inspección. Dispone, en efecto, el artículo 147.2 de la LGT que "los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas...".

Al alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección se refiere precisamente el artículo 148 de la LGT, al señalar:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.

2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado.

3. (.....)"

Por su parte, el artículo 145 de la LGT, concerniente al objeto del procedimiento de inspección, establece:

"1. El procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

2. La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones.

3. La investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios".

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.

4. (...)

5. (.....)"

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

"1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones: (...)"

De los preceptos anteriores se colige que cuando el procedimiento de inspección tiene alcance general 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.

En consecuencia, conforme el criterio expuesto, en este caso, las actuaciones de comprobación e investigación interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a sancionar por haber cometido la infracción tipificada en el artículo 201 de la LGT por lo que se desestiman las alegaciones de la reclamante en este punto.

Cuarto.

También defiende la prescripción del derecho de la Administración a sancionar por incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

Del expediente se derivan los siguientes hechos:

- El 23-11-2011 se notifica el inicio de actuaciones inspectoras
- El 16-04-2013 se extienden los Actas de conformidad (**A01**) números ... y ...
- Dilaciones imputables al contribuyente: 175 días de dilaciones imputables al obligado tributario hasta la fecha de dichos Actas.

En el Fundamento de Derecho Décimo de la resolución del Tribunal Regional consta lo siguiente:

"El plazo de doce meses de duración del procedimiento inspector a efectos del artículo 150 LGT comienza en la misma fecha de notificación del acuerdo de inicio, y finaliza en el día correspondiente al ordinal anterior al inicial del cómputo, en el mes correspondiente. En el presente caso, el acuerdo de inicio se notifica el 23.11.11, por lo que el procedimiento debía finalizar el 22.11.12.

Sumados los 175 días de dilaciones, nos situamos en el 16.5.13. El acta de conformidad es de 16.4.13 por lo que la liquidación resultante se entendió producida y notificada (según el artículo 156.3 LGT) transcurrido un mes desde el día siguiente a la fecha de la misma, esto es, el 16.5.13.

Lo anterior implica que cuando finalizaron las actuaciones inspectoras al producirse la liquidación no había sido superado el plazo de doce meses de duración no procediendo la pretensión aducida."

En el escrito de alegaciones la entidad manifiesta lo siguiente:

"Si a esa fecha, 22/11/2012, añadimos los 175 días recogidos como dilaciones imputables a la Administración, el cómputo de los 12 meses "efectivos" nos lleva al 16/05/2013, punto en el que asimismo existe coincidencia entre el criterio de esta parte y el TEARC. (...)

La discrepancia surge a la hora de señalar la fecha en que tuvo lugar la liquidación y subsiguiente notificación de la misma, circunstancia decisiva en este caso, pues mientras el TEARC la fija en el día 16/05/2013 y, por tanto, en el último día del plazo de los 12 meses, esta parte lo fija en el día siguiente, 17/05/2013 y, por tanto, ya fuera del plazo máximo de duración de las actuaciones, decayendo, por ello, los efectos interruptivos de la prescripción".

En definitiva, la entidad reclamante sostiene que la fecha de liquidación y notificación de unas actas firmadas en conformidad el día 16-04-2013 no es el 16-05-2013 sino al día siguiente, el 17-05-2013.

El artículo 156.3 de la LGT, tanto en su redacción anterior a la revisión llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, como en la posterior y actualmente vigente, que no introdujo modificación alguna en este

particular, establece que en el caso de las Actas de conformidad "se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos: (..)".

El Reglamento desarrollador de la LGT 58/2003, en materia de procedimientos de Inspección y Gestión, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, vigente "ratione temporis" en el presente expediente, disponía en este particular, en el artículo 187.3:

"Una vez firmada el acta de conformidad, se entenderá dictada y notificada la liquidación de acuerdo con la propuesta formulada en ella si transcurrido el plazo de un mes, contado desde el día siguiente al de la fecha del acta, no se ha notificado al obligado tributario acuerdo del órgano competente para liquidar con alguno de los contenidos previstos en el artículo 156.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuyo caso se procederá de la siguiente forma: (...)"

Como puede apreciarse la redacción es igual a la de la LGT, con la única diferencia, irrelevante de aludir en un caso a liquidación que se entenderá "producida y notificada" y en el otro que se entenderá "dictada y notificada".

En la revisión hecha del citado Reglamento por RD. 1070/2017, de 29 de diciembre, vigente a partir de 1 de enero de 2018, a fin de adaptarlo, entre otras normas, a la nueva redacción dada a la LGT, el artículo 187.3 decía:

"Una vez firmada el acta de conformidad, se entenderá dictada y notificada la liquidación de acuerdo con la propuesta formulada en ella si transcurrido el plazo de un mes, contado desde el día siguiente al de la fecha del acta, no se ha notificado al obligado tributario acuerdo del órgano competente para liquidar con alguno de los contenidos previstos en el artículo 156.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuyo caso se procederá de la siguiente forma: (...)"

De no notificarse alguno de dichos acuerdos en el plazo citado, la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta."

Cabe resaltar que en el Preámbulo de este Real Decreto, se explica en relación a esta cuestión que con ello se pretende "aclarar la fecha en la que se entiende dictada y notificada la liquidación en los casos de confirmación tácita de la propuesta contenida en las actas con acuerdo y de conformidad del procedimiento inspector."

Quiere esto decir, que la redacción de la norma se ha mantenido en los mismos términos, iguales a su vez a los de la LGT en sus diversas redacciones, y el párrafo en cuestión no hace sino clarificar cómo se aplica. Por ende, no se ve afectado por las normas de entrada en vigor y transitorias de dicho Decreto sino que ha de entenderse como interpretación auténtica de aquella.

Aplicado ello al caso que nos ocupa, significa que a liquidación en confirmación tácita de la propuesta evacuada en el acta de 16-04-2013, ha de entenderse dictada y notificada el 17-05-2013.

Dicho lo cual, ha de resolverse una segunda cuestión:

Este TEAC sustentaba la doctrina, entre otras, en resoluciones de 19 de septiembre de 2013 (RG 3851/2011) y 17 de marzo de 2015 (RG 00/1507/2012 y RG 00/566/2014), según la cual los plazos contemplados en la Ley General Tributaria que comienzan en la misma fecha de producción de un acto o su notificación y que se computan por meses, finalizan en el día correspondiente al ordinal anterior al inicial del cómputo, en el mes correspondiente.

No obstante lo anterior, este TEAC procede a modificar su doctrina, en atención a la sentencia del Tribunal Supremo dictada el 4 de abril de 2017, en recurso de casación para la unificación de doctrina, num. 2659/2016.

En síntesis, la sentencia del Alto Tribunal confirma el criterio de la de instancia, en cuanto a que el plazo de 12 meses fijado en el artículo 150.1 de la LGT termina en el día correspondiente al mismo ordinal que el de la notificación del inicio del procedimiento, en el mes correspondiente. Manifiesta la sentencia que, aun reconociendo que el tenor del artículo 150 de la LGT puede dar lugar a diversas interpretaciones, la mantenida por la sentencia recurrida es la conforme con la mantenida por el Tribunal Supremo y la más acorde con el principio de seguridad jurídica, al unificar el criterio para el cómputo de los plazos por meses.

Por tanto, en el presente caso, el acuerdo de inicio de actuaciones se notificó el 23.11.11, por lo que el procedimiento finalizaba el 23.11.12. Teniendo en cuenta los 175 días de dilaciones, nos situamos como último día

en el 17.5.13. La liquidación contenida en el acta ha de entenderse dictada y notificada el día 17 de mayo de 2013, por lo que no se ha superado el plazo máximo de duración de las actuaciones.

Y como las actuaciones de comprobación e investigación interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a sancionar por haber cometido la infracción tipificada en el artículo 201 de la LGT se desestiman las alegaciones de la reclamante relativas a la prescripción.

Quinto.

La siguiente cuestión planteada consiste en determinar si la sanción impuesta por haber cometido la infracción tipificada en el artículo 201 de la Ley General Tributaria resulta procedente.

El artículo 201.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), señala 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".

En este caso, según consta en el expediente, en los ejercicios 2008 y 2009 la entidad ha emitido facturas que no se corresponden con operaciones realmente realizadas, es decir, ha emitido facturas con datos que la inspección ha considerado falsos o falseados, por lo que no cabe duda que se ha producido el elemento objetivo de la infracción establecido en la ley.

La reclamante alega se ha vulnerado el principio de proporcionalidad. Considera que la cuantía de la sanción es excesiva.

La sanción impuesta ha sido cuantificada de acuerdo con lo establecido en los siguientes artículos:

Artículo 201.3 de la LGT:

"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% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción".

Artículo 201.5 de la LGT

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

Artículo 187.1 c) de la LGT:

"1. Las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables: (...)

c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

Se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación".

La inspección cuantificó la sanción, de conformidad con lo dispuesto en los artículos anteriores, en el 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que han originado la infracción, incrementándose en un 100 por ciento al producirse el incumplimiento sustancial de las obligaciones, circunstancia que se entiende producida cuando el incumplimiento afecta a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación (en este caso afectaban al 99,79% en 2008 y al 52,62% en 2009). La inspección se ha limitado a aplicar la normativa anterior por lo que no hay vulneración del principio de proporcionalidad.

Al respecto interesa destacar lo señalado en la sentencia del Tribunal Supremo de 11-12-2014, recurso de casación nº 2742/2013 (FJ Tercero):

"... debemos examinar el único motivo de casación admitido a trámite en el que se cuestiona el respeto el principio de proporcionalidad en la cuantía de la sanción impuesta.

(...)

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

Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero -y es aquí donde queremos poner el acento-, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), «en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada» no ha dejado « a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar » [FD Quinto D) a)]. A la inexistencia de este margen de maniobra en la aplicación del principio de proporcionalidad se refiere precisamente la sentencia recurrida cuando señala que « la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, considera[ndo] la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados » (FD Quinto), conclusión que hacemos enteramente nuestra y que trae como consecuencia la inexistencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad.

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

A la vista de lo expuesto resulta procedente y conforme a derecho la sanción impuesta, resultando, en consecuencia, improcedente la alegación relativa a la falta de proporcionalidad de la sanción.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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