

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088920

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de febrero de 2023

Sala 1.^a

R.G. 1409/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación. Determinación de la cuantía a efectos de interponer el recurso de alzada ante el TEAC. Sin que la cuestión haya sido planteada específicamente por el contribuyente, no puede el Tribunal ignorar los preceptos legales y reglamentarios que regulan la infracción del art. 201 de la Ley 58/2003 (LGT), y la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la misma.

El órgano sancionador ha computado por años las cuantías correspondientes para la apreciación de la infracción del art. 201 de la Ley 58/2003 (LGT). Adicionalmente, en los años 2011 y 2012, ha utilizado el tipo agravado del 201.5 de la Ley 58/2003 (LGT) en relación con el art. 187.1.c) de la misma Ley 58/2003 (LGT), computando nuevamente las cuantías de forma anual. Sin embargo, existe legislación, jurisprudencia y doctrina administrativa reciente que es contraria a este criterio, anteriormente seguido por este TEAC -véase Resolución TEAC, de 22 de octubre de 2015, RG 1450/2013 (NFJ060127)-.

En el caso que nos ocupa, el contribuyente ha sido objeto de un procedimiento de comprobación por la Inspección de carácter general referido al IRPF, con período de liquidación anual, y al IVA, cuyo período de liquidación, en el caso del contribuyente, según se deriva de la documentación obrante en el expediente, es trimestral.

Pues bien, de acuerdo con el art. 6 del RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), en relación con la graduación de las sanciones deben considerarse los períodos del IVA trimestrales al ser de menor duración que el período de liquidación del IRPF -véase STS, de 19 de enero de 2022, recurso nº 7905/2020 (NFJ085033)-.

Así, teniendo en cuenta la legislación vigente y la jurisprudencia existente, el TEAC aprecia que procede anular la sanción impugnada con el fin de que se proceda a la determinación de la concurrencia del criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación previsto en el art. 187.1.c) de la Ley 58/2003 (LGT) tomando en consideración cada uno de los períodos trimestrales, a los efectos de que se recalculen las sanciones impuestas en los trimestres en que proceda, de conformidad con lo expuesto anteriormente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 108, 178, 179, 183, 187, 201 y 237.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 6.

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 03/03/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 18/01/2020 contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo (en adelante, TEAR) de Castilla la Mancha de 29 de noviembre de 2019, nº 19/00701/2016, notificada el día 18/12/2019.

SEGUNDO.- El reclamante fue objeto de una comprobación de carácter general relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido del 2T/2011 al 4T/2013, y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los años 2011/2012/2013.

El reclamante figuraba dado de alta por el ejercicio de la actividad empresarial de albañilería y pequeños trabajos de construcción, epígrafe 501.3 del I.A.E., y por el ejercicio de la actividad empresarial de pintura y revestimiento en papel, epígrafe 505.6 del I.A.E. No declaraba local alguno afecto a las actividades empresariales.

Así mismo el obligado tributario figuraba dado de alta en el ejercicio de la actividad agrícola.

El obligado tributario en los años 2011/2012 estaba acogido al régimen simplificado de IVA y al régimen especial de la agricultura de IVA, y determinaba el rendimiento de las actividades por el régimen de estimación objetiva de módulos.

TERCERO. El día 24/05/2016 se notificó la **iniciación de un procedimiento sancionador como consecuencia de la posibilidad de que se hubiera cometido infracciones tributarias del artículo 201 LGT, en relación a las operaciones realizadas en los ejercicios 2011-2013.**

De la documentación integrada en el expediente sancionador especial resulta, en síntesis:

1. Que se realizaron actuaciones inspectoras formalizándose las correspondientes Actas A02, de disconformidad, por el IRPF y el IVA de los referidos ejercicios.

2. Que el ahora reclamante presentó en el seno del procedimiento inspector alegaciones mediante un escrito de 22/06/16 dirigido al TEAR de Castilla La Mancha como si de la interposición de una reclamación económico-administrativa se tratara.

3. Que dicho escrito fue recalificado por el inspector jefe como escrito de alegaciones frente a: a) las Actas A02, b) las correspondientes propuestas sancionadoras notificadas por el Instructor de los expedientes relacionadas con dichas Actas A02, y c) frente a la propuesta sancionadora especial A07 con Ref ...14, en relación con las infracciones sin perjuicio económico del 201 LGT a las que se refiere la presente resolución.

4. Que finalmente se dictaron; a) los correspondientes acuerdos de liquidación por IRPF (A23 ...60) e IVA (A23 ...63), ejercicios 2011-2013; b) los acuerdos sancionadores derivados de dichas liquidaciones por IRPF (A23 ...55) e IVA (A23 ...46) y c) la resolución sancionadora por infracciones sin perjuicio económico del arto 201 LGT, ejercicios 2011-12-13 (A23 ...14), tras rectificarse parcialmente la propuesta del Instructor (ya que en el año 2013 no procede la aplicación del criterio de graduación por incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación del art.187.1 LGT, al no alcanzarse el porcentaje del 20% requerido).

En esta última resolución sancionadora A23 ...14 se concluye que, como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas y las anomalías advertidas en el cumplimiento de las obligaciones de facturación por parte del obligado tributario, tras los detallados cálculos y razonamientos expresados por la Inspección en las Actas A02 y en sus preceptivos Informes complementarios, **la facturación irregular que no se corresponde con la realidad de los trabajos realizados para terceros ha alcanzado los siguientes importes en euros (Base Imponible IVA): 2011: 213.893,43 euros; 2012: 256.487,40 euros; 2013: 16.883,21 euros.**

Dichos importes de las facturas con datos falsos o falseados se consideraron como bases sancionadoras de las infracciones calificadas como muy graves en los años 2011 y 2012, y como infracción grave en el ejercicio 2013 conforme al artículo 201 LGT, y fueron sancionadas con multas pecuniarias del 150% sobre las bases sancionadoras de 2011 y 2012 y del 75% sobre la base sancionadora de 2013, ascendiendo sus importes a 320.840,15 euros, 384.731,10 euros y 12.662,41 euros, respectivamente, en dichos ejercicios 2011-12-13. Tras su acumulación resultó una sanción total por importe de 718.233,66 euros.

CUARTO. Disconforme con el acto sancionador de la AEAT A23 ...14, mediante escrito fechado a 08/09/2016 **se interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAR de Castilla la Mancha** instando la puesta de manifiesto del expediente para poder formular las alegaciones y aportar las pruebas que estime pertinentes.

Tras la puesta de manifiesto por el TEAR del expediente sancionador especial para la presentación de alegaciones y pruebas, en su caso, no consta que se presentasen alegaciones por el interesado, de modo que el TEAR de Castilla la Mancha tuvo en cuenta para resolver las alegaciones manifestadas ante el Inspector Jefe en el escrito fechado a 22/06/16 señalado en el antecedente de hecho TERCERO. 2.

Dichas alegaciones versaban sobre el contenido de las dos liquidaciones de IVA e IRPF y los acuerdos sancionadores derivados de las mismas, y, en cuanto a lo que la infracción del 201 LGT se refiere, **en síntesis alegaba el reclamante la falta de acreditación del elemento subjetivo o culpabilidad para sancionar (en general respecto de todas las sanciones), y que es incorrecta la utilización de la infracción del artículo 201.1 y 3** por parte de la AEAT, respecto de la infracción específica a la que se refiere la presente reclamación.

El TEAR de Castilla la Mancha resolvió la reclamación en primera instancia mediante resolución de 29/11/2019, notificada el 18/12/2019, **DESESTIMANDO** íntegramente las alegaciones del reclamante.

QUINTO. Frente a la resolución del TEAR a la que se refiere el antecedente de hecho anterior, el reclamante interpuso recurso de alzada ante este Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC), alegando, en síntesis:

a) Una serie de cuestiones previas:

- Que la Resolución del TEAR es incongruente por cuanto tiene por objeto el IRPF y solo desarrolla en la resolución argumentos y conceptos del IVA, y por cuanto en la resolución, según el reclamante, se parte de alegaciones contra actos no sancionadores y se resuelve sobre actos sancionadores.

- Que se aplica una ley posterior a los hechos revisados, en concreto la Ley 7/2012, de 29 de octubre, por lo que la resolución es nula.

- Que la AEAT no aceptó toda la documentación aportada por el reclamante ni la valoró expresamente.

b) En relación con los elementos objetivo y subjetivo del tipo:

- Que los trabajos de los que derivan las facturas constitutivas de infracción fueron efectivamente realizados y el dinero realizado de los mismos recibido. Que la Resolución no valora la situación real del reclamante, al estar este acogido al régimen de estimación objetiva, ni hace referencia a las obligaciones mercantiles y fiscales que se imponen en este régimen.

- Falta de elemento subjetivo/ culpabilidad.

- Que las pruebas sobre las que se basa la resolución son indiciarias, no existiendo prueba directa de los actos imputados al reclamante.

SEXTO. Como **antecedente** que obra en la base de datos de este TEAC, es importante señalar que **las liquidaciones y acuerdos sancionadores** derivados de las mismas por IVA e IRPF 2011-2013, han sido objeto de **reclamaciones** económico administrativas **ante el TEAR de Castilla la Mancha, quien ha resuelto en única instancia** en dos Resoluciones de 29/11/2019, resolviendo, respectivamente, las reclamaciones 19/696/2016 y 19/698/2016 (interpuestas contra el acuerdo de liquidación y acuerdo de imposición de sanción correspondientes a IRPF 2011-2013), y las reclamaciones 19/699/2016 y 19/700/2016 (interpuestas contra el acuerdo de liquidación y acuerdo de imposición de sanción correspondientes a IVA 2011-2013). En todos los casos **el fallo fue desestimatorio**, sin que le conste a este tribunal la interposición de recurso ante el Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha.

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:

- La existencia de elemento objetivo y subjetivo de la infracción del artículo 201 LGT.

- La motivación del elemento subjetivo en el acuerdo sancionador.

- De forma global, la pertinencia de las restantes alegaciones del reclamante.

- En virtud del art 237.1 LGT, el criterio a seguir en la graduación de las sanciones del 201LGT.

TERCERO.- CUESTIONES PREVIAS

En primer lugar, en su reclamación el reclamante realiza una serie de alegaciones que giran en torno a la supuesta incoherencia de la reclamación recurrida, por que, según el reclamante, la reclamación es de IRPF y la resolución versa sobre IVA, y las alegaciones son sobre actos no sancionadores resolviéndose sobre actos sancionadores. No ha lugar a esta alegación puesto que el objeto de la presente reclamación es la infracción cometida del artículo 201 LGT, que no tiene la naturaleza de infracción con perjuicio económico para la administración y que se examina/ enjuicia de forma independiente a las eventuales sanciones por dejar de ingresar, habiéndose interpuesto y resuelto por el TEAR de Castilla la Mancha reclamaciones independientes en relación con las liquidaciones de IRPF e IVA de los ejercicios 2011 a 2013, y las sanciones con perjuicio económico asociadas a las mismas. Las valoraciones realizadas por el órgano económico administrativo están dirigidas a determinar si se considera probado que se cometió una infracción del artículo 201 LGT, examinando si concurrieron el elemento objetivo y subjetivo del tipo, y el contenido de la resolución es perfectamente coherente con dicha finalidad, teniendo especialmente en cuenta que fue concedido un trámite de alegaciones al reclamante, en el cual no se presentaron

las mismas, teniendo el órgano económico administrativo que valorar las alegaciones vertidas en el seno del procedimiento administrativo previo, en la parte que correspondía a la sanción del 201 LGT, que fue objeto de un procedimiento independiente. El TEAR de Castilla la Mancha ha hecho el esfuerzo de extraer de unas alegaciones genéricas a multitud de actos administrativos, la parte que corresponde a dicha infracción, haciendo una valoración específica en relación con la misma, teniendo en cuenta la globalidad de alegaciones presentadas por el reclamante en aras a garantizar su derecho de defensa. Por ello, **esta alegación queda desestimada**.

En segundo lugar, respecto de la alegación de que se utiliza para resolver en la resolución del TEAR una ley posterior a la comisión de las infracciones enjuiciadas (Ley 7/2012, de 29 de octubre), al menos en 2011 y 2012, este TEAC , tras la revisión de la resolución impugnada y el acuerdo sancionador que ésta valora, se aprecia que:

1. La resolución del TEAR se limita a reproducir una parte del acuerdo de imposición de sanción en el que se cita la ley señalada.

2. Dicho acuerdo sancionador no tiene como "ratio decidendi" la ley 7/2012, sino que únicamente la utiliza de modo explicativo/expositivo para advertir que el legislador y la jurisprudencia (también cita el acuerdo sancionador diversas sentencias) no consideran que el pago en efectivo sea el medio normal de pago en las transacciones comerciales, y que, conscientes a los comportamientos defraudatorios que los pagos en efectivo facilitan, se han tomado una serie de medidas en la ley 7/2012 en relación con los mismos. Únicamente cita el acuerdo sancionador y resolución del TEAR la exposición de motivos de dicha ley, y , por supuesto, no aplican su articulado , ni el régimen sancionador derivado de la misma, que, en caso de haber sido aplicado, hubiera supuesto un expediente sancionador independiente al del artículo 201LGT que se examina en la presente resolución. Es por ello que **este TEAC desestima esta alegación del reclamante**.

En tercer lugar, alega el reclamante que se presentaron ante la AEAT múltiples documentos que la funcionaria actuante "no tuvo en cuenta ni realizó acto de recepción de toda la documentación aportada, interesada únicamente en emitir su acta de infracción y elaborar y calcular los importes de las sanciones".

Ante esta alegación, este TEAC ha examinado la documentación obrante en el expediente, comprobando como, en las diligencias 2 y siguientes del expediente administrativo se formalizan distintos actos de recepción de documentación y se reitera la solicitud de diversos documentos que no se llegan a aportar. No consta en el expediente por otra parte, que el reclamante haya impugnado en ningún momento la falta de recepción por parte de la funcionaria de los documentos presentados, circunstancia que podría haber hecho constar presentando un escrito por registro en cualquier momento del procedimiento. Por otra parte, el órgano sancionador valoró la documentación aportada por el reclamante, aplicando correctamente las normas sobre valoración de la prueba que establece la LGT en los artículos 105 a 108, llegando a la conclusión de la que se ha cometido una infracción del artículo 201 LGT. Es por ello por lo que **se desestima la alegación del reclamante**.

Una vez resueltas las cuestiones previas, en los siguientes fundamentos de derecho, este TEAC valorará los aspectos de la reclamación relativos al fondo de la cuestión: la comisión de la infracción del artículo 201, la existencia de los elementos objetivo y subjetivo del tipo, y su correcta motivación en el acuerdo de imposición de la sanción y la resolución del TEAR de Castilla la Mancha recurrida.

CUARTO.- ELEMENTO OBJETIVO DEL TIPO

La cuestión controvertida queda referida a resolver sobre si se ajusta a derecho el acuerdo impugnado y, en definitiva, si la conducta del reclamante es sancionable de conformidad con lo dispuesto en el artículo 201 de la Ley 58/2003, el cual dispone lo siguiente:

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

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

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

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

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

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del dos por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. Cuando no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción, la sanción será de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento.

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

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

(...)

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."

El órgano competente para sancionar aprecia que se ha producido la comisión de una infracción del artículo 201.4, aplicándose el tipo agravado del 201.5 en relación con el año 2011 y 2012, al cumplirse el requisito previsto en el artículo 187.c LGT, que señala:

"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".

Para determinar que se ha producido una infracción del artículo 201 LGT, el órgano competente para sancionar ha valorado una serie de indicios, que le han llevado a concluir que se ha producido el elemento objetivo del tipo.

En este aspecto el reclamante alega, en síntesis, que los trabajos de los que derivan las facturas constitutivas de infracción fueron efectivamente realizados y el dinero realizado de los mismos recibido, que la Resolución no valora la situación real del reclamante, al estar este acogido al régimen de estimación objetiva, ni hace referencia a las obligaciones mercantiles y fiscales que se imponen en este régimen y que las pruebas sobre las que se basa la resolución son indiciarias, no existiendo prueba directa de los actos imputados al reclamante.

Pues bien, en primer lugar, y en relación con la prueba utilizada cabe señalar que es consolidada la jurisprudencia y doctrina administrativa que admiten la prueba por indicios, siendo esta suficiente para sancionar. **La Resolución del TEAC de 11 de junio de 2019** (RG 3153/2016), realiza un resumen de la doctrina y jurisprudencia consolidada existente en la materia, de tal forma que (la negrita es de este TEAC):

"La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, en su sentencia de 02-04-2008 (recurso nº 5371/2002), argumenta que:

"En relación con la válida utilización de la prueba de presunciones deben tenerse en cuenta los siguientes criterios generales acuñados por la jurisprudencia de esta Sala, según los cuales es necesario que concurran los siguientes **requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica y precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente el razonamiento deductivo** que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica como, por cierto, exige de manera expresa el reiterado art 386.1 LEC 1/2000 párrafo segundo, al señalar que "en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción". O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, de él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad y de la arbitrariedad como límites a la valoración de la presunción como prueba (Cfr. STS de 19 de marzo de 2001)".

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

Como señala el **Tribunal Supremo en su sentencia de 17-11-1999:**

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

Las presunciones pueden definirse como juicios lógicos en los que partiendo de un hecho base o indicio (que debe quedar acreditado) se llega a la fijación de un hecho presunto, que es el jurídicamente relevante, a través de un engarce que debe ser racional, lógico y razonable.

(...)

Repárese en que una factura no es sino un justificante formal de una determinada operación, y que "per se" no es constitutiva de negocio jurídico alguno, sino elemento probatorio del mismo; el hecho en ella documentado puede tener sustantividad propia sin factura, pero no al contrario, pues el negocio jurídico por cuya virtud se soportan unos gastos no nace del documento que lo justifica, sino de la previa voluntad de las partes, y del negocio jurídico que tal acuerdo genera.

En el caso de la emisión-recepción de facturas con datos falsos o falseados, nos encontramos con lo que la teoría del derecho denomina "simulación". La simulación es la declaración de voluntad, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, con fines de engaño, para producir la apariencia de un negocio jurídico que no existe, o que es distinto de aquel que realmente han llevado a cabo.

Se produce en este caso un razonamiento lógico por parte de la AEAT en el que se aprecia la existencia de un nexo causal entre los hechos de los que se parte y los hechos que se tratan de demostrar, conforme a la prueba de indicios que regula el art. 108. 2 LGT y a la que se refiere, expresamente, a efectos de determinar la existencia de simulación, la Sentencia del **Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 25 de noviembre de 2019, dictada en el recurso de casación 874/2017** cuando determina (*la negrita es de este TEAC*):

"Es negocio simulado, según la más reconocida opinión de los civilistas, aquel que contiene una declaración de voluntad no real, emitida conscientemente y con acuerdo de las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio que no existe o que es distinto del verdaderamente realizado.

Así las cosas, la cuestión de fondo no es otra que la existencia y prueba de la simulación apreciada por la Inspección. A tal efecto, como hemos dicho reiteradamente:

- La "causa simulandi" debe acreditarla la Administración, que es quien invoca la simulación, si bien ésta no se caracteriza por su evidencia, pues se mueve en el ámbito de la intención de las partes, por lo que generalmente habrá que acudir a los indicios y a las presunciones para llegar a la convicción de que se ha producido una simulación.

- La presunción es una prueba por indicios en la que el criterio humano, al igual que ocurre en el campo de las presunciones legales, parte de un hecho conocido para llegar a demostrar el desconocido, exigiendo una actividad intelectual que demuestre el enlace preciso y directo existente entre ambos. Y ha de aplicarse con especial cuidado y escrupulosidad, especialmente cuando trate de acreditarse a través de presunciones, por vía de deducción, el hecho imponible, base y origen de la relación jurídico-tributaria. En este sentido, tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos:

a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que permita considerar esta en un orden lógico como extremadamente probable;

b) Precisión, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y

c) Concordancia, entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión."

En este caso, las razones que llevan al órgano sancionador a concluir que se han emitido facturas falsas cumplen estos requisitos, plasmándose en el acuerdo de imposición de sanción los distintos indicios observados, el nexo existente y la concordancia de los mismos."

Así, para afirmar el elemento objetivo el órgano sancionador recoge, en esencia, los siguientes indicios:

a) Gran parte del importe de las facturas se cobró, según alega el reclamante en el procedimiento, en efectivo, pero no se ha probado ni el destino del dinero cobrado ni que se hubiera integrado de manera definitiva en el patrimonio de D. **Axy**, este extremo queda debidamente acreditado en el expediente, puesto que muchas veces el dinero es cobrado, o ha sido documentado en cheques, pero acto seguido es dispuesto, sin saber su destino final ni acrecer en ningún momento el patrimonio del reclamante. Esta forma de operar es típica de un esquema de facturación falsa.

b) En cuanto a la situación patrimonial del obligado tributario, es de señalar lo siguiente:

- Que el único inmueble que fue adquirido por el obligado tributario en los años 2011/2012/2013, fue una finca rústica sita en ... adquirida con fecha .../2011 por un importe de 3.709,04 euros, según se recoge en diligencia nº 13.

-El obligado tributario en los ejercicios 2011/2012/2013 tenía un préstamo hipotecario sobre la vivienda habitual, de su propiedad en un 50% junto con su cónyuge, concedido por el XZ por importe de 450.000,00 euros, según se recoge en diligencia nº 13

- El obligado tributario también era titular de una póliza de crédito de 50.000,00 euros con XZ, habiendo pagado intereses y comisiones por unos importes de 8.109,14 euros, 15.229,55 euros y 14.224,15 euros respectivamente en los años 2011/2012/2013, según se detalla en la diligencia nº 13.

- El obligado tributario no adquirió en los años 2011/2012/2013, vehículo alguno, ni tampoco cualquier otro bien por importe superior a 3.000 euros.

- Los saldos en cuentas bancarias, eran poco significativos en el año 2011 y pasaron a ser negativos en los años 2012/2013.

c) El elevado volumen de operaciones facturado con los escasos medios utilizados para la realización de las obras y servicios que se reflejan en las facturas expedidas. Los recursos personales y materiales del obligado tributario se estiman insuficientes para su volumen de facturación. En este sentido el órgano competente justificó adecuadamente este extremo, calculando el resultado según facturación, partiendo de la base imponible de las facturas expedidas en cada uno de los años, minorándolo en los gastos justificados y llegando al beneficio resultante sobre la facturación expedida (289.920,89 euros en 2011 y 295.954,90 euros en 2012 ,años en los que se encontraba el reclamante en régimen de estimación objetiva en IRPF, régimen simplificado en IVA, resultando un porcentaje de beneficio sobre la facturación del 87% y 86% respectivamente). Señala el órgano competente para sancionar que estos beneficios totalmente desproporcionados en los años 2011/2012, supondrían una elevada carga fiscal si el obligado tributario no hubiera estado acogido al régimen de estimación objetiva de módulos. Precisamente el hecho de estar acogido a este régimen especial de determinación de los rendimientos por módulos de personal y potencia fiscal de vehículos y por tanto no tener ninguna carga fiscal por la facturación expedida, siempre que no superase el límite de 450.000,00 euros, estaría en el origen de la emisión de facturas falsas o falseadas.

En el año 2013 el beneficio resultante sobre la facturación expedida se reduce al 50%, considerando aun así el órgano sancionador que también en el años 2013 se dedujo gastos el reclamante con facturas inexistentes, justificándolo en el página 31 de 39 del acuerdo de imposición de la sanción.

Concluye el órgano sancionador (página 31 de 39 del acuerdo) que la incongruencia existente entre la facturación emitida en los años 2011/2012 y la emitida en el año 2013, cuando el nº de personal total empleado es muy similar en los tres años, y las compras de materiales son incluso superiores en el año 2013 exponiendo en un cuadro los resultados de los cálculos del ratio facturación / compra de material (58,73 en 2011; 288,03 en 2012; y 9,71 en 2013) , y de facturación por unidad de personal (129.538, 40 en 2011; 150.794,74 en 2012; y 44.874,58 en 2013)

d) El hecho de que sus clientes TW SL y QR SL hayan reconocido de forma implícita que la facturación que se le había expedido por el obligado tributario, no se correspondía con la realidad, aceptando estas entidad de las correspondientes liquidaciones resultantes tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en IVA, basadas em ña falsedad de las faturas emitidas por el reclamante.

e) El hecho de que en el patrimonio del obligado tributario no se haya reflejado de forma alguna los beneficios que habría obtenido en estos tres ejercicios, justificando en la tabla correspondiente el beneficio resultante en cada uno de los 3 años (289.920,89 en 2011; 295.954,90 en 2012 y 43.782,04 en 2013).

f) Remitiéndose al apartado 15 del informe ampliatorio, el acuerdo sancionador señala que la Inspección ha realizado una estimación de la facturación que debiera haber emitido el obligado tributario con los medios utilizados para llevar a cabo su actividad, en los años 2011/2012/2013, personal asalariado, no asalariado y compra de materiales. La facturación resultante, en base a los cálculos que se detallan en el citado apartado es 82.810,88 euros en 2011; 68.871,15 euros en 2012 y 68.252,88 euros en 2013.

Concluye el órgano competente para sancionar que

" La valoración conjunta de estos indicios evidencia la existencia de una facturación irregular efectuada por D. Axy, que no responde a operaciones reales."

Por otra parte la determinación de la facturación real se ha realizado teniendo en cuenta la facturación estimada que resultaría según los módulos de la actividad del reclamante y la facturación de la que se tiene constancia de cobro, de modo que, al resultar más beneficiosa (según los números resultantes) ,la segunda opción, se ha considerado como facturación real la del importe de la facturación de la que se tiene constancia de cobro. A continuación , la facturación irregular se calculó como la diferencia entre el total facturado por el obligado tributario y la facturación real, llegando a unos montos de facturación irregular (base imponible) de 213.893,43 euros en 2011, 256.487 euros en 2012 y 16.883,21 euros en 2013.

Por último, frente a la alegación del reclamante en la que señala que no existe ningún precepto legal que le impida cobrar en efectivo, y que puede administrar como desee su patrimonio sin que sea *"función de esta sala ni de la inspección indicar como deben gastarse el dinero las personas o cómo deben administrar su casa los*

administrados", Cabe reproducir lo ya señalado por el órgano competente para sancionar en el acuerdo de imposición de sanción y por el TEAR de Castilla la Mancha, al señalar que (la negrita es nuestra):

" El obligado tributario centra sus alegaciones en la realidad de los trabajos facturados por él.

Así, en esencia alega: que todos los trabajos se han realizado; que hacerle una comprobación general a él y, en cambio, parcial a los clientes que han aceptado que los trabajos son falsos genera indefensión; que el hecho de que haya realizado una pésima gestión de sus documentos, no pudiendo aportar los ficheros y papeles que justifiquen debidamente los importes de IVA soportado no significa que haya emitido facturas falsas; algunas facturas son consideradas por la Inspección como no acordes con la realización de trabajos y, sin embargo, no se han iniciado actuaciones para quienes han emitido las facturas, lo que supone indefensión; que la Inspección considera que el no ingreso de cantidades en cuentas de entidades financieras es un claro ejemplo de no realización de trabajos y de facturación no acorde con la realidad, es decir, que el cobro de facturas en efectivo es un ejemplo de fraude para la AEAT, cuando no existe ningún precepto legal que impida cobrar en efectivo o que obligue al ingreso de los importes cobrados en cuentas bancarias; que la Inspección da a entender que trabajar con familiares es fraudulento; que la apelación de la AEAT al artículo 201 del LGT, apartados 1 y 3 es incorrecta porque los datos de las facturas son ciertos y veraces; que cada cliente solicita la factura con la descripción que es conveniente para su gestión; que el personal de la Administración desconoce el sistema de trabajo en el gremio de la construcción ni la forma de actuar en cuanto a contratación, facturación, flujos monetarios; que la Inspección ha permitido a las empresas receptoras exonerarse de cualquier revisión completa de su supuesto fraude con el pago de una cantidad mínima y derivar sobre su actividad toda la carga de la presunta culpabilidad de las acciones, por lo que es evidente que estas sociedades han pactado cantidades determinadas con el fin de no ser investigadas de presuntas prácticas ilícitas.

A la luz de las alegaciones formuladas por el obligado tributario pareciera que las conclusiones de la Inspección se basan, simplemente, en la existencia de supuestos cobros en efectivo que no se han ingresado en cuentas bancarias, en la falta de aportación de documentación justificativa de todos los gastos y cuotas soportadas, achacando esa falta de aportación a su mala gestión, por no haber conservado los correspondientes justificantes documentales y al reconocimiento de la falsedad de las facturas por algunos receptores, llegando a manifestar que la Inspección ha llegado a un acuerdo con esos receptores según el cual estos aceptarían la falsedad de las facturas, pagando una cantidad mínima, a cambio de no ser investigadas en sus presuntas prácticas ilícitas.

*Efectivamente, la Inspección ha concluido que no se ha probado el cobro por D. Axy de gran parte del importe de las facturas emitidas. A esta conclusión se llega no porque el pago fuera en efectivo sino porque no se ha probado que el dinero se hubiera integrado definitivamente en el patrimonio de D. Axy. Según se expone en el informe ampliatorio muchas facturas se cobraban en efectivo, sin que el dinero se ingresara posteriormente en una cuenta bancaria, otras mediante cheques cobrados en efectivo, sin que tampoco hubiera un ingreso posterior del dinero en las cuentas bancarias y otras facturas se cobraban mediante cheques ingresados en cuentas del obligado tributario, dándose la circunstancia de que en esa misma fecha existían cargos de cheques en la misma cuenta cobrados en efectivo o, directamente, retiradas de efectivo. Por tanto, **se desconoce el destino de una gran parte del dinero supuestamente cobrado por D. Axy pues, además de no permanecer en sus cuentas, no se ha probado por el obligado tributario ni la Inspección tiene constancia de la existencia de bienes que pudieran haber sido adquiridos con ese dinero. En conclusión, no existe una prueba cierta de que el dinero se hubiera integrado definitivamente en el patrimonio de D. Axy.**"*

En conclusión, **a juicio de este TEAC, queda debidamente acreditado el elemento objetivo**, mediante la prueba indiciaria relacionada en el acuerdo de imposición de la sanción, que permite concluir que existió tal facturación irregular.

El TEAR de Castilla la Mancha en la resolución impugnada llega a la misma conclusión, si bien reproduciendo parcialmente parte del acuerdo sancionador y las conclusiones de la resolución emitida por el mismo TEAR en la misma fecha, en relación con las reclamaciones interpuestas contra el acuerdo de liquidación y acuerdo de imposición de sanción correspondientes a IRPF 2011-2013, análogas a las aquí expresadas.

Por todo ello, **se desestiman las alegaciones del reclamante**, en relación a la existencia de las operaciones, los medios de prueba utilizados, y, en síntesis, la falta de elemento objetivo y motivación del mismo en el acuerdo sancionador.

QUINTO. ELEMENTO SUBJETIVO

Respecto del elemento subjetivo, concluye el acuerdo de imposición de sanción (páginas 34 y ss) que, además, se reproduce en la resolución del TEAR de Castilla la Mancha (páginas 9 y ss) que (la negrita es nuestra):

"Si bien es verdad que a la hora de probar la motivación de una conducta y, más concretamente, si en ella concurrió o no un elemento intencional o, de no haberlo, si en ella se puso o no la diligencia debida, no se pueden aportar los mismos elementos probatorios que cuando se está en presencia de hechos directamente observables,

también es cierto que la mencionada prueba de la motivación debe realizarse dentro de la esfera de la denominada prueba indiciaria, plenamente admitida en nuestro Derecho; es decir, ha de resultar, evidentemente, del conjunto de las circunstancias del caso concreto por aplicación de las reglas de la sana crítica.

En el presente caso cabe indicar que de los antecedentes que constan en el expediente, debidamente documentados por el Instructor, **hay que considerar que la conducta del sujeto pasivo es dolosa en todo caso, pues los hechos y documentos que constan en el expediente permiten concluir, sin ningún género de dudas, que el obligado tributario emitió facturas consciente y voluntariamente que documentan servicios que no fueron efectivamente prestados.**

Dichas facturas han sido giradas a favor de terceros con la finalidad de defraudar a la Hacienda Pública, sirviendo de soporte para deducciones o devoluciones de IVA indebidas y minoraciones improcedentes de rendimientos en el Impuesto sobre Sociedades. En definitiva, con la conducta del obligado tributario se ha creado una apariencia o simulación de gastos o cuotas de IVA para el receptor de la factura perjudicando así los legítimos intereses de la Hacienda Pública.

La conducta dolosa es la que se realiza intencionadamente y a sabiendas. El dolo requiere la concurrencia de dos elementos: el intelectual o cognitivo (saber lo que se hace) y volitivo (querer hacerlo).

(...)

El animo defraudatorio ha de probarse mediante el juego de inferencias (pruebas indirectas o indiciarias), sobre la base de los actos anteriores, coetáneos o posteriores al hecho ilícito (STS de 25-2-1998) ...

En el caso que nos ocupa existe dolo porque el obligado tributario era consciente de que no había prestado todos los servicios facturados; asimismo, existía ánimo de emitirlos puesto que, presuntamente, obtenía un beneficio por ello, un beneficio indeterminado que, evidentemente, se oculta a la Hacienda Pública. Todo ello se, demuestra mediante las pruebas indirectas o indiciarias acreditadas en el expediente... son indicios más que suficientes para considerar que las facturas emitidas son falseadas.

En consecuencia con lo expuesto y considerando que el incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente no se halla justificado por una interpretación razonable de las normas tributarias aplicables, ni tampoco por una laguna interpretativa de las mismas, dada su claridad, hemos de concluir que resulta imposible infringirlas sin existir la responsabilidad a la que nos hemos referido en los párrafos anteriores."

Al respecto, el reclamante señala que "no es menos cierto que las aseveraciones de esta sala rayan lo injustificable al indicar que la culpabilidad es evidente de mi persona, cuando en todo momento y nunca se produjo este hecho se demostró que mis acciones fueran dolosas y consentidas, más bien se definieron mis actos responsables en la no aportación de documentación soporte de los gastos soportados, nunca de los ingresos." Es decir, niega el reclamante la existencia de elemento subjetivo.

Va este TEAC a valorar la existencia del elemento subjetivo y su adecuada motivación.

El artículo **178 LGT** establece como uno de los principios rectores de la potestad sancionadora el de responsabilidad, desarrollado en el art 179 LGT.

Por lo que se refiere a la concurrencia del citado principio de responsabilidad identificado con el elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario, el artículo **183 LGT** dispone que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley.

Por otra parte, el artículo **179.2 d LGT** establece 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."

La SAN de 6 de octubre de 2021 (núm rec 1055/2018), haciéndose eco de la jurisprudencia del TS y el TC, establece los requisitos que tiene que cumplir una correcta valoración de la culpabilidad de la conducta infractora:

"Comenzando, por razones sistemáticas, por el elemento subjetivo de la culpabilidad, hemos de recordar la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador, que puede resumirse en los siguientes términos, recogidos - entre otras muchas- en la Sentencia de fecha 15 de marzo de 2017 (rec. 1080/2016):

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio.

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente."

La STS de 28 de febrero de 2017 (Rec 105/2016), concluye que la mera invocación, en términos genéricos, de no haberse puesto la diligencia debida no es motivación suficiente del elemento de culpabilidad. Una adecuada motivación de la modalidad negligente de la culpabilidad exige identificar el concreto deber de cuidado cuyo incumplimiento es determinante de la desidia apreciada.

Pues bien, a la vista del acuerdo de imposición de la sanción y de la legislación y jurisprudencia existente en la materia, este TEAC concluye que el acuerdo de imposición de sanción identifica y motiva adecuadamente el elemento subjetivo de la conducta infractora.

En el presente caso, rechazadas las alegaciones del interesado, procede confirmar el acuerdo sancionador aquí impugnado por concurrir, el elemento subjetivo de culpabilidad en la actuación del reclamante pues el acuerdo sancionador aquí impugnado recoge pormenorizadamente todos los indicios que llevan a la Inspección a concluir, como hecho demostrado, la emisión de facturas falsas. Acreditado tal hecho, resulta evidente la participación del interesado en una actuación que debe calificarse como dolosa, ya que, tal y como señala el acuerdo de imposición de sanción,

"hay que considerar que la conducta del sujeto pasivo es dolosa en todo caso, pues los hechos y documentos que constan en el expediente permiten concluir, sin ningún género de dudas, que el obligado tributario emitió facturas consciente y voluntariamente que documentan servicios que no fueron efectivamente prestados."

A lo anterior debe añadirse que lo dicho no se ve perjudicado por la circunstancia de que la Inspección haya acreditado la conducta imputada por vía indiciaria pues, una vez probado el hecho base, la calificación tributaria derivada de la norma tributaria no supone una cuestión probatoria que afecte a la presunción de inocencia, sino la pura aplicación de la normativa sustantiva del impuesto para su adecuada liquidación. El derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción de la existencia de infracción pueda formularse sobre la base de una prueba por indicios, siempre que, se cumplan, como ocurre en el presente caso, la adecuada acreditación de los hechos base o indicios y se motive el razonamiento a través del cual, partiendo de aquellos llega a la convicción sobre la existencia de la conducta sancionable.

Por otro lado no se observa en las normas no aplicadas por el reclamante ninguna oscuridad o laguna interpretativa; las normas expuestas resultan claras, por lo que la conducta del recurrente no puede ampararse en una interpretación razonable, su conducta desvela, al menos una simple negligencia, por no haber puesto el cuidado y la atención exigibles.

Por todo ello, **cabe desestimar las alegaciones del interesado en lo que se refiere a la falta de elemento subjetivo.**

SEXTO. GRADUACIÓN DE LA SANCIÓN.

El artículo 237.1 LGT establece que:

"Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante."

Pues bien, sin que la cuestión haya sido planteada específicamente por el reclamante, no puede este Tribunal ignorar los preceptos legales y reglamentarios que regulan la infracción del artículo 201 LGT, y la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la misma.

El órgano sancionador ha computado por años las cuantías correspondientes para la apreciación de la infracción del artículo 201 LGT. Adicionalmente, en los años 2011 y 2012, ha utilizado el tipo agravado del 201.5 LGT en relación con el 187 c) LGT, computando nuevamente las cuantías de forma anual. Sin embargo, existe legislación, jurisprudencia y doctrina administrativa reciente que es contraria a este criterio, anteriormente seguido por este TEAC.

El artículo **201.5 de la Ley 58/2003**, señala lo siguiente, en relación a la infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación:

"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."

En este sentido, el artículo 187.1.c) dispone lo siguiente:

"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.

En el supuesto previsto en el apartado 4 del artículo 201 de esta ley, se entenderá producida esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por ciento de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación. (...)"

Matizando al respecto el **artículo 6 del RD 2063/2004** de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, que:

"Cuando un procedimiento de comprobación o investigación tenga por objeto **varios tributos con periodos impositivos o de liquidación de diferente duración**, la apreciación del criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación previsto en el artículo 187.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se realizará tomando en consideración cada uno de los periodos de menor duración."

En el caso que nos ocupa, el contribuyente ha sido objeto de un procedimiento de comprobación por la Inspección de carácter general referido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con período de liquidación anual, y al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo período de liquidación, en el caso del reclamante, según se deriva de la documentación obrante en el expediente, es trimestral.

Visto lo anterior y atendidos los antecedentes del caso que ahora nos ocupa, **de acuerdo con el artículo 6 del RD 2063/2004, en relación a la graduación de las sanciones deben considerarse los periodos del IVA trimestrales al ser de menor duración que el período de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Esta interpretación es la que subyace a la reciente jurisprudencia del **Tribunal Supremo**, en su **Sentencia de 19/01/2022 (rec. Casación 7905/2020)**. En dicha sentencia, la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"Discenir cómo debe determinarse la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas a los efectos de interponer el recurso de alzada ordinario, cuando se impugna un mismo acuerdo sancionador, en el que se sanciona el incumplimiento de las obligaciones de facturación; en particular, si ha de atenderse a la cuantía global que contiene el acuerdo sancionador, como si se tratase de una única sanción o, por el contrario, debe estarse a los distintos periodos de liquidación del impuesto, respecto de los que se aprecia la conducta sancionada."

Frente a esta cuestión, el TS fija la siguiente doctrina:

"La alternativa que plantea la cuestión con interés casacional fijada en el auto de admisión, o entender que se trata de una única sanción, o, por el contrario, que debe estarse a los distintos periodos de liquidación respecto de los que se aprecia la conducta sancionada, debe matizarse en el sentido de que la infracción que examinamos, infracción de las clasificadas como formales, resulta ajena a la obligación tributaria de la que deriva la liquidación del impuesto, ello sin perjuicio de la inescindible y determinante vinculación, directa o indirecta pero necesaria, de la infracción que nos ocupa con el procedimiento seguido respecto de uno o varios tributos y respecto de un determinado periodo."

*Con las matizaciones que se han hecho respecto de la formulación de la cuestión con interés casacional objetivo recogida en el auto de admisión, conforme a las consideraciones que antes hemos desarrollado procede fijar como doctrina legal que **en los supuestos del art. 201 para determinar la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas a los efectos de interponer el recurso de alzada ordinario, debe estarse a los distintos periodos de liquidación del impuesto, respecto de los que se aprecia la conducta sancionada**"*

Cabe señalar respecto de esta Sentencia que, aunque ésta confirma la resolución del TEAC origen de la casación (RG 74/2015 de 21-3-2018), no confirma el criterio que en ella se seguía y que aplicaba la doctrina del TEAC recogida en resolución de 22-10-2015 (RG 1450/13), de acuerdo con la cual la cuantía de la reclamación viene determinada por el importe de la sanción anual considerándose a estos efectos el período anual.

Así, teniendo en cuenta la legislación vigente y la jurisprudencia existente, este TEAC aprecia que **procede anular la sanción impugnada con el fin de que se proceda a la determinación de la concurrencia del criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación previsto en el artículo 187.1.c) de la Ley 58/2003** tomando en consideración cada uno de los periodos trimestrales, a los efectos de que se recalculen las sanciones impuestas en los trimestres en que proceda, de conformidad con lo expuesto anteriormente.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas