



Criterio 1 de 1 de la resolución: **04702/2014/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Cuarta**

Fecha de la resolución: **20/07/2017**

**Asunto:**

LGT. Infracciones y sanciones. Emisión de facturas falsas por quién no ejerce actividad económica.

**Criterio:**

La tipificación contenida en el artículo 201 LGT recoge como infracción tributaria la emisión de facturas "falsas", tanto por empresarios y profesionales que sí ejercen una actividad económica (emitiendo aquellas facturas "falsas", además de las que ya emiten en el curso de su actividad), como por quien simula una actividad empresarial y mercantil, no ejerciendo actividad alguna.

Reitera criterio de RG 00/02034/2010 (05-10-2011).

Criterio confirmado por Sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de junio de 2015 (Recurso de amparo 6280/2012).

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT  
201

**Conceptos:**

Actividad/explotación económica  
Empresario/profesional  
Facturas y/o documentos sustitutos  
Falsos/falsedad  
Infracciones y sanciones  
Particulares

**Texto de la resolución:**

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en el recurso ordinario de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por **XMY SCP**, con NIF ..., actuando en su nombre y representación D. **Jx...** y con domicilio a efectos de notificaciones en la calle ..., ... (Barcelona), contra la resolución dictada el 12 de diciembre de 2013 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de las reclamaciones económico-administrativas 08/8968/10 y 08/8967/10, formuladas contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña (Agencia Estatal de Administración Tributaria):

- Acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad **A02-...**, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2006 y 2007, con resultado a devolver por importe de 16.624,31 euros.

- Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2006 y 2007, por importe de 729.318,06 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO:** En fecha 27 de noviembre de 2009 se notifica a la entidad **XMY SCP** comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2006 y 2007, por parte de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas, en fecha 27 de abril de 2010 se incoa acta de disconformidad **A02-...**. La propuesta de regularización contenida en el acta se confirma en el acuerdo de liquidación de fecha 27 de mayo de 2010. A continuación se exponen los principales hechos y fundamentos de derecho que dan lugar a la regularización practicada.

1. En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se pone de manifiesto la existencia de una única actividad económica de carpintería metálica artificialmente dividida entre tres obligados tributarios: una sociedad limitada, **XJ SL**, que tributa en régimen general del impuesto y es quien desarrolla efectivamente la actividad, una persona física, **Bx...**, y una sociedad civil, **XMY SCP**, ambas acogidas al régimen simplificado, todos ellos vinculados entre sí y dados de alta en epígrafes similares del Impuesto sobre Actividades Económicas.

2. Los hechos que permiten a la Inspección alcanzar la conclusión indicada son, en síntesis, los siguientes:

- Vinculación entre **XJ SL**, **Bx...** y **XMY SCP**: el capital social de **XJ SL** está suscrito por los cónyuges **Jx...**(60%) y **Bx...** (40%), que a su vez participan al 50% en **XMY SCP**.

- En relación con el domicilio de la actividad declarado por **Bx...** no existe el número indicado de la calle, si bien se trata de la misma calle en la que residen **Bx...** y su cónyuge. El domicilio declarado por **XMY SCP** es una vivienda en la que residen los padres de **Bx...**. En muchas ocasiones en las facturas recibidas por **Bx...** figura la dirección de la nave donde **XJ SL** desarrolla su actividad.

- En las facturas emitidas por **XJ SL** y por **Bx...** coinciden los números de teléfono.

- Los trabajadores supuestamente contratados por **Bx...** manifiestan ante la Inspección que realizaban su trabajo en el local de **XJ SL** a las órdenes de **Jx...**, que dirigía la empresa, y que trabajaban conjuntamente con trabajadores dados de alta en **XJ SL**.

- **XMY SCP** no dispone de local ni maquinaria, sólo realiza dos compras de material en 2007 y tiene una única persona contratada en los periodos regularizados.

- La práctica totalidad de las facturas emitidas por **XMY SCP** tiene como destinatario **XJ SL**. Ninguna de las facturas ha sido pagada ni constan en las cuentas bancarias de la entidad entradas coincidentes con las cantidades facturadas. Sólo existen tres facturas emitidas a otras entidades, **CP H SL** y **TR I CIA**, que documentan operaciones que realmente se realizan por **XJ SL**, que dispone de la infraestructura, local y trabajadores necesarios para ello.

3. La menor tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido se alcanza de la siguiente forma:

- **Bx...** tributa en régimen simplificado con una mínima estructura de costes de personal y factura a **XJ SL** y a terceros. **XMY SCP** tributa en régimen simplificado y factura casi exclusivamente a **XJ SL**.

- **XJ SL** deduce las cuotas soportadas de las facturas recibidas de **Bx...** y **XMY SCP**. Por otra parte, **XJ SL** deriva parte de su facturación a **Bx...**, para la que no supone incremento de tributación dado que tributa en régimen simplificado, y ocasionalmente también a **XMY SCP**, para la que tampoco se incrementa la tributación.

La Inspección concluye que las facturas emitidas por **XMY SCP** a **XJ SL** son falsas, permitiéndole la deducción del IVA soportado a costa de ingresar la entidad emisora el módulo correspondiente en régimen simplificado, reduciendo de forma fraudulenta la tributación por el impuesto en su conjunto.

La regularización de la situación tributaria de **XMY SCP** se basa en la realización de un negocio jurídico simulado por parte de la entidad con simulación relativa, dividiendo artificialmente una actividad económica entre tres obligados tributarios cuando en realidad es desarrollada por uno sólo de ellos, la entidad **XJ SL**.

Finalmente, la liquidación practicada consiste en la eliminación de la totalidad de los importes facturados declarados por **XMY SCP**, procediendo a la devolución de las cantidades ingresadas.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad el 28 de mayo de 2010.

**SEGUNDO:** A partir de las actuaciones inspectoras practicadas, en fecha 29 de abril de 2010 se notifica a la entidad acuerdo de inicio de expediente sancionador y propuesta de imposición de sanción.

El acuerdo de resolución del procedimiento sancionador se dicta el 27 de mayo de 2010.

Las infracciones cometidas son las reguladas en el artículo 201 de la Ley 58/2003, General Tributaria, consistentes en el incumplimiento de las obligaciones de facturación. En particular, el apartado 3 del citado artículo establece que la infracción será muy grave cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas con datos falsos o falseados.

La sanción impuesta asciende al 75% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción, incrementado en el 100% por existir incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación, de conformidad con lo previsto en el artículo 201.5 de la Ley 58/2003. El importe total de sanción a ingresar es de 729.318,06 euros.

El acuerdo de resolución del procedimiento sancionador se notifica a la entidad el 28 de mayo de 2010.

**TERCERO:** Contra el acuerdo de liquidación y el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador descritos en los antecedentes de hecho anteriores, la entidad interpone reclamaciones económico-administrativas 08/8968/10 y 08/8967/10 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en fechas 29 de junio de 2010 y 28 de junio de 2010 respectivamente.

El Tribunal Regional dicta resolución el 12 de diciembre de 2013 por la que inadmite la reclamación 08/8968/10 por extemporánea y desestima la reclamación 08/8967/10, confirmando la sanción impuesta.

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña se notifica a la entidad el 20 de mayo de 2014.

**CUARTO:** Contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Regional descrita en el antecedente de hecho anterior, la entidad interpone recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 20 de junio de 2014.

En el escrito de interposición del recurso la entidad formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1. Es falso que el día de firma del acta de disconformidad no compareciera el representante del obligado tributario. Se ha producido indefensión por lo que debe anularse el acta.

2. El acuerdo sancionador vulnera el principio de tipicidad y el derecho fundamental a la legalidad penal y sancionadora del artículo 25.1 de la Constitución. La actuación de la Inspección incumple el deber legal de poner los hechos en conocimiento de la jurisdicción penal, con el fin de eludir la prescripción en el ámbito penal de la conducta consistente en la emisión de facturas falsas. Por otra parte, es imposible que un falso empresario que realiza una actividad inexistente incumpla una obligación de facturación.

3. Subsidiariamente, se han producido errores en el cálculo de la sanción.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central consiste en determinar si la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña es ajustada a Derecho.

**SEGUNDO:** En primer lugar, en relación con el acuerdo de liquidación, el Tribunal Regional acuerda la inadmisión de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el mismo por extemporánea, sin que la entidad formule alegaciones al respecto en el presente recurso.

Este Tribunal Central considera conforme a Derecho la declaración de extemporaneidad realizada por el Tribunal Regional, teniendo en cuenta que el acuerdo de liquidación se notifica a la reclamante el 28 de mayo de 2010 y la fecha de interposición de la reclamación económico-administrativa es el 29 de junio de 2010, es decir, transcurrido el plazo de un mes previsto en el artículo 235 de la Ley 58/2003, General Tributaria, computado de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo en interpretación de los artículos 5 del Código Civil y 48.2 y 4 de la Ley 30/1992.

**TERCERO:** En cuanto al acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impugnado, la entidad alega en primer lugar vulneración del principio de tipicidad y del derecho fundamental a la legalidad penal y sancionadora del artículo 25.1 de la Constitución, concretada, según manifiesta, en el incumplimiento del deber legal de poner los hechos en conocimiento de la jurisdicción penal, con el fin de eludir la prescripción en el ámbito penal de la conducta consistente en la emisión de facturas falsas.

El artículo 180 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula el principio de no concurrencia de sanciones tributarias, y dispone en su apartado 1:

“1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

*La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.*

*De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes”.*

El precepto transcrito señala claramente que corresponde a la Administración tributaria estimar en un primer momento si la infracción cometida por el obligado tributario puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y si así fuera, remitir el expediente al Ministerio Fiscal y abstenerse de continuar el procedimiento administrativo. Es decir, la Administración debe decidir sobre la gravedad de la conducta realizada, de forma que no es suficiente con que se exceda el importe fijado por el artículo 305 del Código Penal para que se aprecie la existencia de delito, sino que deberá concurrir una conducta intencional y deliberadamente dirigida al fraude respecto a la que pueda acreditarse un grado suficiente de gravedad. En el caso que analizamos la Inspección no ha apreciado indicios de comisión de delito, por lo que ha continuado el procedimiento, sin que de ello resulte la vulneración de ningún principio.

**CUARTO:** La entidad alega a continuación que no se ha cometido la infracción tipificada en el artículo 201 de la Ley 58/2003 al ser imposible que un falso empresario que realiza una actividad inexistente incumpla una obligación de facturación.

El artículo 201 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

*“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.

4. También constituye infracción el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales, salvo que constituya infracción tipificada en la ley reguladora de dichos impuestos.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros por cada documento incorrectamente expedido o utilizado.

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”.

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

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

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

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

Las tesis de la reclamante llevan a contemplar el citado reglamento como una norma que recoge únicamente los supuestos en los que resultaría preceptiva la emisión de factura, esto es, aquella normativa únicamente exigiría que los empresarios y profesionales emitieran las correspondientes facturas, al tiempo que permitiría que, quien no ostentara aquella condición de empresario y profesional, pudiera emitir libremente facturas que no amparasen operación alguna, pues no lo estaría prohibiendo.

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

Atendida la definición del tipo establecida por la norma legal, es claro que el incumplimiento de la obligación de facturación constituye la emisión de facturas con datos falsos o falseados, por quien ejerce una actividad empresarial o profesional, como por quien realmente no la ejerce, pues ambas actuaciones vulneran los deberes de facturación que aquella norma impone a los sujetos pasivos, sean o no estos empresarios o profesionales. Así, de aceptarse las tesis de la reclamante, los hechos descritos tampoco podrían, en su caso, ser constitutivos de delito de falsedad en documento mercantil, pues bajo la misma argumentación podría sostenerse entonces que ninguna actividad mercantil habría ejercido aquél, interpretación ésta que ningún Tribunal del orden penal ha tenido a bien considerar.

En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resoluciones anteriores, como la de 5 de octubre de 2011, RG 2034/2010, cuyo criterio ha sido confirmado por sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de junio de 2015, recurso de amparo 6280/2012.

Sólo cabe, por tanto, desestimar la alegación de la interesada.

Por último, alega la reclamante la existencia de errores en el cálculo de las sanciones, que deberían realizarse a partir de estimaciones de la facturación que podría realizar la entidad con los medios a su disposición.

Esta alegación debe desestimarse. El artículo 201.3 de la Ley 58/2003 es claro en cuanto a la determinación de la base sobre la que se aplica el porcentaje de sanción, constituida por el importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción, en este caso, la totalidad de los importes facturados en cada uno de los ejercicios comprobados, por lo que la base de las sanciones ha sido correctamente determinada por la Inspección.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, visto el presente recurso de alzada ordinario, **ACUERDA desestimar**lo, confirmando la resolución impugnada.