

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092654

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 481/2024, de 18 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5108/2022

#### SUMARIO:

**Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación. Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa.** La sanción se impuso por la comisión de la infracción prevista en el art. 201.1 LGT, calificándose de muy grave ya establece que consistirá en "multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción" puesto que, como declara la sentencia de instancia apreciada la inexistencia de actividad económica independiente en las operaciones que en el presente caso dan origen a la infracción, considerada a efectos del art. 201.3 LGT, no pueden reputarse sujetas a un deber de facturación afectante al actor en relación con los específicos tributos u obligaciones tributarias y periodos objeto de investigación -IVA e IRPF en este caso, años 2008 y 2009-. El hecho de que se hayan tomado en consideración dichos tributos y periodos en cuestión y que esto haya comportado que las operaciones realizadas entre los socios y la sociedad en el ámbito de la cantidad de transporte de mercancías por carretera hayan sido anuladas, impide la aplicación de dicho criterio de graduación. La dovela central de lo dispuesto en el art 187.1.c) LGT es el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación. Lo que sucede es que, a los efectos de la aplicación de la agravante, por tal se entiende: cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por 100 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. De estas dos hipótesis, la sentencia de instancia ha considerado acreditada la concurrencia de la primera, por lo que ha estimado que puede aplicarse la agravante. La Sala fija como doctrina que no resulta aplicable el criterio de graduación de las sanciones, previsto en el art.201.5 de la LGT, en relación con el art.187.1.c) de la LGT, cuando la conducta sancionada (expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados) trae causa de la simulación de una actividad económica de la que se derivan obligaciones de facturación, se hayan tomado en consideración los mismos tributos y periodos y ello haya comportado que las operaciones realizadas entre los socios y la sociedad, en el ámbito de la actividad de transporte de mercancías por carretera, hayan sido anuladas como consecuencia de la regularización practicada.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 187, 201 y 210.

RD 1619/2012 (Obligaciones de Facturación), arts. 1 y 7.

#### PONENTE:

*Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 481/2024

Fecha de sentencia: 18/03/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5108/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/11/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5108/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 481/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de marzo de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5108/2022, interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 30 de marzo de 2022, en el recurso núm. 793/2020

en materia de acuerdo de imposición de sanción en relación con el impuesto sobre las personas físicas de los ejercicios 2008 y 2009.

Ha comparecido, como parte recurrida, don Aurelio, representado por la procuradora de los tribunales doña Montserrat Gómez Hernández.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 30 de marzo de 2022 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso n.º 793/2020 promovido por el señor Aurelio contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de junio de 2020 desestimatoria del recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 16 de marzo de 2017 que, por su parte, había confirmado el acuerdo de imposición de sanción, al amparo del artículo 201 de la Ley General Tributaria, dictado por la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Cataluña con fecha 14 de noviembre de 2013 y por importe de 1.211.726,06 euros.

### Segundo.

Hechos relevantes.

1.- Actuaciones inspectoras y procedimiento sancionador. Con fecha 12 de marzo de 2012 se notificó al señor Aurelio el inicio del procedimiento de inspección de alcance general relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Valor Añadido, ejercicios 2008 y 2009. En el seno del procedimiento, en conexión con actuaciones inspectoras también efectuadas respecto de la sociedad Cargel 98, S.L. -de la que el señor Aurelio era socio- y de otros dos socios de dicha entidad, se concluyó que cada uno de los socios facturaba a Cargel 98, S.L. por servicios de transporte de mercancías, que ésta se deducía como gasto en el impuesto sobre sociedades, deduciéndose asimismo el correspondiente IVA soportado. Mientras tanto, sus socios, que declaraban en el régimen de módulos, no los computaban como ingresos en el IRPF, ni como IVA repercutido, sino que calculaban los módulos respectivos, que suponían una tributación muy inferior. En consecuencia, este sistema proporcionaba un resultado económico global muy favorable al grupo integrado por Cargel 98 SL y sus tres socios frente a la Hacienda Pública. Lo anterior motivó la regularización del IRPF e IVA del señor Aurelio, con base en la apreciación de un supuesto de simulación relativa consistente en la división artificial de la actividad de transporte de mercancías por carretera respecto de la que, aunque formalmente era desarrollada por cuatro contribuyentes independientes, en realidad sólo existía un único centro de decisión en sede de la entidad Cargel, 98 SL, donde se concentraban las decisiones de la actividad.

El 25 de julio de 2013, el inspector regional adjunto acordó autorizar la incoación del correspondiente expediente sancionador que finalizó mediante acuerdo de 14 de noviembre de 2013 por el que se impuso al señor Aurelio, una sanción de multa por importe de 1.211.726,06 euros por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 201, apartado 3, de la LGT (expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados), a la que se aplicó el criterio de graduación previsto en el artículo 201.5 de la LGT, en relación con el artículo 187.1.c) de la LGT, incrementándose la cuantía de la sanción en un 100 por 100.

2.- Reclamación económico-administrativa y recurso de alzada. Disconforme con el acuerdo anterior, el interesado formuló reclamación económico-administrativa que fue desestimada por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 16 de marzo de 2017, y que, posteriormente, fue confirmada en alzada por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de junio de 2020.

3.- Recurso contencioso-administrativo. Finalmente, el señor Aurelio, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, que se tramitó bajo el número 793/2020 ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, y que fue estimado parcialmente en relación con la aplicabilidad de la agravante del artículo 201.5 de la LGT.

### Tercero.

La sentencia de instancia.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento jurídico noveno con el siguiente tenor literal: "[...] En el presente caso la sanción se impone por la comisión de la infracción prevista en el

apartado 1 del artículo 201 LGT, y se califica de muy grave conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del mismo artículo 201, que, además, establece el alcance del correctivo, a saber, "multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción". [...]

Ahora bien, sentado lo anterior, no se comparte la aplicación del criterio de graduación de la sanción previsto en el apartado 5 del citado artículo 201 de la LGT, conforme al cual: "Las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por 100 si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores". Lo que ha de ponerse en relación con el artículo 187.1 c) de la LGT, que establece que "Las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables: .c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación o documentación. Se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por 100 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".

Y es que, apreciada la inexistencia de actividad económica independiente en los términos ya expuestos, las operaciones que en el presente caso dan origen a la infracción, consideradas a efectos del apartado 3º del artículo 201 de la LGT, no pueden reputarse sujetas a un deber de facturación afectante al actor en relación con los específicos tributos u obligaciones tributarias y periodos objeto de investigación -IVA e IRPF-.

Esto es, contrariamente a lo que se sostiene en el escrito de contestación a la demanda, la toma en consideración de los concretos tributos y periodos en cuestión determina la improcedente aplicación del referido criterio de graduación, al comportar precisamente la regularización que "las operaciones realizadas entre los socios y la sociedad en el ámbito de la actividad de transporte de mercancías por carretera deben ser anuladas (...)".

Por lo tanto, procede minorar la cuantía de la sanción de multa impuesta en el importe del incremento del 100 por ciento derivado del criterio de graduación por incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación, con la consiguiente estimación de la pretensión esgrimida por el recurrente en este exclusivo extremo".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

#### Cuarto.

Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación. El abogado del Estado en la representación y defensa que le son propias, y la procuradora doña Montserrat Gómez Hernández, en representación de don Aurelio, prepararon sendos recursos de casación contra la anterior sentencia.

El escrito del abogado del Estado, de fecha 24 de mayo de 2022, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 187.1.c) y 201.5 de la LGT

La procuradora doña Montserrat Gómez Hernández, que presentó escrito el 27 de mayo de 2022, identifica como infringidos, los artículos 178 y 201.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y los artículos 25.1 y 31.1 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre de 1978) ["CE"].

La Sala de instancia tuvo por preparados ambos recursos de casación en auto de 14 de junio de 2022.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación planteado por el abogado del Estado, inadmitiendo a su vez el planteado por la procuradora doña Montserrat Gómez Hernández, en representación de don Aurelio, por medio de auto de 1 de febrero de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Determinar si resulta aplicable el criterio de graduación de las sanciones prevista en el artículo 201.5 de la LGT, en relación con el artículo 187.1.c) de la LGT, en aquellos supuestos en los que la conducta sancionada (expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados) trae causa de la simulación de una actividad económica de la que se derivan las obligaciones de facturación.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 187.1.c) y 201.5 del Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

3.- Interposición. El abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 14 de marzo de 2023.

Concluye el escrito de interposición exponiendo, que entiende que resulta muy conveniente y generará seguridad jurídica que esta Sala del Tribunal Supremo fije jurisprudencia, "interpretando la aplicación del agravante del artículo 201.5 LGT en el supuesto de actividad simulada, inexistencia de actividad real sujeta a tributo, con finalidad de elusión o simulación, entendiendo que la interpretación más conforme a Derecho es considerar que,

aún no habiendo facturación real, el incumplimiento es completo de obligaciones sustanciales porque existe una facturación irreal, simulada que supone el mayor incumplimiento de la obligación tributaria".

4.- Oposición al recurso interpuesto. La representación procesal de don Aurelio, presentó escrito, el 10 de mayo de 2023, oponiéndose al presente recurso.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 11 de mayo de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 7 de julio de 2023 se designó como Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 28 de noviembre de 2023, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Objeto del presente recurso de casación.

La cuestión en debate casacional es la aplicación de la circunstancia agravante del artículo 201.5, en relación con el artículo 187.1.c) de la LGT. Las partes discrepan sobre la aplicación del criterio de graduación del 100 % en un supuesto en el que una persona o entidad emite facturas falsas o falseadas, simulando una actividad económica.

### Segundo.

Alegaciones de las partes

La Abogacía del Estado comienza recordando que la sentencia de instancia no comparte la aplicación del criterio de graduación del 100% a que se refiere el artículo 201.5 LGT, dado que esta norma remite al artículo 187.1.c) de la LGT, puesto que como la actividad económica es inexistente al tratarse de una actividad simulada, las operaciones, a efectos del artículo 201.3 LGT, "no pueden reputarse sujetas a un deber de facturación afectante al actor en relación con los específicos tributos u obligaciones tributarias y periodos objeto de investigación" -IVA e IRPF-, ya que "las operaciones realizadas entre los socios y la sociedad en el ámbito de la actividad de transporte de mercancías por carretera deben ser anuladas (...)".

La sentencia de instancia ha entendido que la interpretación literal del artículo 187.1.c) de la LGT impide la aplicación del agravante porque, al ser la actividad económica simulada, las operaciones que podrían dar origen a la infracción no pueden reputarse sujetas a un deber de facturación en relación con los tributos (IRPF e IVA) y periodos comprobados.

No comparte esa interpretación la Abogacía del Estado puesto que el artículo 187.1.c) LGT no requiere que los incumplimientos de facturación o documentación deban tributar en el impuesto y periodo objeto de comprobación.

Afirma que, en el supuesto que estamos enjuiciando, las operaciones sujetas al deber de facturación por el IRPF e IVA del periodo comprobado ascendían a 0 euros, puesto que no existía realmente ninguna actividad (era simulada), de forma que "la emisión de facturas falsas o falseadas del obligado tributario ha de entenderse que supera el 20% de 0 y sí concurriría el presupuesto para la aplicación de la agravante del 201-5 LGT".

Considera que la sentencia de instancia ha interpretado erróneamente la dicción del artículo 187.1.c) LGT al considerar que, si la cuota impositiva de los ejercicios comprobados es nula, no procede aplicar la controvertida agravante, porque lo que establece el artículo 187.1 c) LGT es que, para que el incumplimiento de la obligación de facturación sea sustancial, debe ser, al menos, del 20% de las operaciones sujetas al deber de facturación del tributo y periodo comprobado.

Cierto es que sí no hay actividad real, las cuotas de los tributos comprobados serán cero (ninguna) porque no hay una actividad "real" pero no hay duda de que "sí hay una "actividad" simulada virtual con una supuesta facturación".

La sentencia de instancia utiliza exclusivamente un criterio literal e interpreta incorrectamente el precepto, asegura la Abogacía del Estado, quien replica manifestando que, si la actividad no es real, las operaciones de los impuestos comprobados -así como su 20%- será cero, pero el importe de las facturas falsas o falseadas siempre superará esa cantidad porque hay una facturación simulada o inventada y, por ello, debiera proceder siempre la aplicación del agravante.

Mantiene que una interpretación teleológica o finalista conduce al mismo resultado porque "la finalidad de este agravante es aumentar la sanción cuando la acción del sujeto infractor es más grave por no tratarse de una conducta esporádica, aislada o accidental, sino por una conducta sustancial, continua y cuya finalidad fundamental -y en este caso única- era la emisión de facturas falsas o falseadas".

Advierte que, a partir de un determinado porcentaje, la norma considera que el incumplimiento es sustancial por lo que agrava la sanción. Reproduce el ejemplo que propone la AEAT por ser muy ilustrativo para el supuesto



hipotético de que el importe de las facturas falsas o falseadas fuera de 20 y las consecuencias en relación con las posibles alternativas de facturación en relación con el mismo tributo y período comprobado.

Tal ejemplo es el siguiente:

- Si ese importe fuera de 200, el porcentaje de incumplimiento sería el 10% ( $= 20/200$ ), y no procedería el agravante.
- Si ese importe fuera de 100, el porcentaje de incumplimiento sería el 20% ( $= 20/100$ ), y no procedería el agravante, al no superarse el 20%.
- Si ese importe fuera de 50, el porcentaje de incumplimiento sería el 40% ( $= 20/50$ ), y procedería el agravante.
- Si ese importe fuera de 10, el porcentaje de incumplimiento sería el 200% ( $= 20/10$ ), y procedería el agravante.
- Si ese importe fuera de 1, el porcentaje de incumplimiento sería el 2000% ( $= 20/1$ ), y procedería el agravante.
- Si ese importe fuera de 0 -debido a que la actividad no es real-, el porcentaje de incumplimiento sería infinito ( $= 20/0$ ), y supondría el mayor porcentaje posible de incumplimiento, por lo que procedería el agravante.

Después señala que lo que carecería de lógica es considerar que, si el porcentaje es el máximo posible, no procede el agravante. "Este agravante se aplica cuando el incumplimiento es "sustancial", entendiendo por ello el que supera el porcentaje del 20%. Ahora bien, el incumplimiento más sustancial posible es aquel en el que ese porcentaje es el mayor posible, que sucede justamente cuando no existe una actividad real".

Por todo ello, entiende que la interpretación efectuada por la sentencia recurrida es incorrecta, y no atiende ni a la literalidad ni al espíritu de la norma.

Acto seguido reproduce parte de una sentencia cuya postura contradice la sentencia recurrida, concretamente reproduce el siguiente párrafo de la sentencia dictada el 2 de marzo de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (rec. 613/2019):

"Por último, en cuanto a la cuantía de la sanción, establece el art 201.5 de la LGT que "las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en el art se graduarán incrementando la cuantía resultante en un 100 por 100 si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores".

Lo que sostiene la recurrente es que no procede incrementar el 100% de la cuantía de la sanción pues si la Administración estima que no desarrolla actividad alguna, no puede estimar que existen operaciones sujetas a facturación.

Ahora bien, lo que ha hecho la recurrente es emitir facturas con un contenido falseado, es decir, la realidad acreditada no se corresponde con la realidad facturada. Conducta que merece un claro juicio de reprochabilidad, pues como razona la STC 146/2015 es "evidente que, si de conformidad con la resolución sancionadora el recurrente no ha realizado actividad económica alguna siendo todas las operaciones que se decían realizadas irreales, éste no tenía autorización normativa para expedir facturas y, en consecuencia, su conducta puede razonablemente subsumirse en el tipo infractor relativo al "incumplimiento de las obligaciones de facturación" ( art. 201.1 LGT ). Y parece razonable porque, si no ha habido una efectiva prestación de servicios, no podía facturar, ni desde un punto de vista subjetivo ni desde una óptica objetiva, de tal modo que los trabajos cuya existencia se niega son los que pueden servir luego como fundamento de una prohibición cuyo incumplimiento lleva aparejado la comisión de la infracción controvertida. Una vez que la Administración tributaria consideró inexistente la actividad pretendidamente realizada, actuó de forma correcta, como es, el imponer una sanción por el incumplimiento de las obligaciones de facturación".

Partiendo de la anterior doctrina en la p. 8 del Acuerdo sancionador se explica con detalle cual ha sido la obligación sujeta a facturación; el importe afectado por el incumplimiento y el porcentaje de incumplimiento.

Por lo que poco más puede decirse: la sanción está correctamente cualificada, la conducta del obligado tributario debe ser calificada de dolosa y merece un especial juicio de reprochabilidad y, por último, está correctamente cuantificada".

Señala la Abogacía del Estado que en la sentencia recién citada se analizaba un supuesto de simulación absoluta en la que se había constatado la irrealidad de las operaciones cuya facturación con datos falsos dio lugar a la imposición de la sanción. En el presente caso, aclara, "no se pone en cuestión la realidad de los servicios de transporte prestados, sino que la simulación viene referida a los negocios formalizados entre los socios y la sociedad, en la consideración de que los socios no realizaban una actividad económica independiente". La diferencia apuntada, precisa, no enerva el interés casacional apreciado en la medida en la que, en ambos casos, nos encontramos con una situación común: "el sujeto infractor no realiza, en rigor, una actividad económica de la que se deriven los deberes de facturación o documentación previstos en la normativa".

Por su parte, el escrito de oposición del Sr Aurelio comienza expresando su discrepancia con la Abogacía del Estado, puesto que la mencionada sentencia de 2 de marzo de 2022 (rec. 613/2019), en tanto en cuanto:

(i) Adolece de una evidente incongruencia y falta de motivación

Afirma que el apartado reproducido anteriormente se sustenta en la doctrina emanada de la Sentencia del Tribunal Constitucional 146/2015, de 25 de junio, doctrina, cabe recordar, referida a los apartados 1 y 3 del artículo 201 LGT, pero en ningún caso se pronuncia respecto del artículo 201.5 LGT en relación con el artículo. 187.1.c LGT.

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

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

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

Observa que el Tribunal Constitucional, cuando se manifiesta respecto a la infracción básica, se refiere al supuesto tipificado en el apartado 1 del artículo 201 LGT. Por el contrario, los subtipos agravados están regulados en los apartados 3 y 4 del mismo precepto, no habiéndose pronunciado respecto de la agravante regulada en el artículo 201.5 LGT.

Asevera que, tras el análisis pertinente en el fundamento de derecho 3º, el Tribunal Constitucional acaba concluyendo en el FD 4º que "Una vez que hemos descartado que pueda considerarse como irrazonable la subsunción en el tipo infractor del art. 201.1 LGT (incumplimiento de las obligaciones de facturación) de la conducta consistente en expedir facturas falsas, resta por concretar, en segundo lugar, si, como defiende el recurrente en amparo, la aplicación de la modalidad agravada del art. 201.3 LGT (expedición de facturas "con datos falsos o falseados") a la conducta consistente en la emisión de "facturas falsas", contradice el principio de legalidad penal y sancionadora del art. 25.1 CE.

Debemos recordar que el art. 201.3 LGT califica de "muy grave" la conducta tipificada en el art. 201.1 LGT (el incumplimiento de las obligaciones de facturación) cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas "con datos falsos o falseados". Y, efectivamente, según el acuerdo sancionador de fecha 10 de marzo de 2010, la conducta imputada al recurrente es la de emitir facturas sin contraprestación real; es decir, facturas falsas, que se subsume directamente en la agravante del art. 201.3 LGT".

Continúa señalando que "dentro de las posibles interpretaciones del precepto y desde la limitada perspectiva de nuestro control, como señalan tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado, la subsunción de la conducta consistente en expedir facturas falsas dentro de la modalidad agravada de la infracción controvertida relativa a la expedición de facturas con datos falsos o falseados, no puede considerarse que violente los términos del precepto aplicado, ni desde la perspectiva literal, ni desde el punto metodológico, ni, en fin, desde el prisma axiológico, pues, como señalan uno y otro, una factura falsa, por no responder a realidad alguna, no es sino una factura con todos sus datos falsos.

Debe rechazarse, en consecuencia, que la subsunción en el art. 201.3 LGT de los hechos descritos haya vulnerado el derecho del recurrente a la legalidad penal y sancionadora ( art. 25.1 CE), como también debe rechazarse que el art. 201.3 LGT plantee problema alguno de constitucionalidad en la medida que, como hemos visto, la inclusión dentro del tipo agravado de la conducta consistente en la emisión de facturas falsas respeta las pautas metodológicas y axiológicas de interpretación del precepto".

Sostiene que la doctrina emanada por la sentencia del Tribunal Constitucional es la que ha resultado aplicada por la sentencia de instancia recurrida, tal como se recoge en el fundamento de derecho octavo, así como los primeros párrafos de su fundamento de derecho noveno:

"En el presente caso la sanción se impone por la comisión de la infracción prevista en el apartado 1 del artículo 201 LGT, y se califica de muy grave conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del mismo artículo 201, que, además, establece el alcance del correctivo, a saber, "multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción".

Es decir, como hemos señalado en la sentencia de fecha 6 de octubre de 2021 - recurso 535/2020-, la base de la sanción se fija legalmente y está conectada al importe de las operaciones que causan la infracción, no a la cuantía de la liquidación, lo que se justifica porque el artículo 201.3 LGT castiga "una falsedad documental y, como sucede con todas las conductas que tienen en común atacar los símbolos de representación de las relaciones jurídicas y económicas de una sociedad, encuentra su razón de ser (bien jurídico directamente protegido por el ilícito tributario) en la necesidad de proteger la fe y la seguridad en el tráfico jurídico, evitando que tengan acceso a la vida civil o mercantil elementos probatorios falsos que puedan alterar la realidad jurídica de forma perjudicial para la Administración tributaria y dificultando, asimismo, las actuaciones de comprobación e investigación que llevan a cabo sus actuarios en aras de la protección del interés fiscal" ( sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020 -casación 325/2019-, que cita las del Tribunal Constitucional 146/2015, de 25 de junio, y 150/2015, de 6 de julio)".

Por tanto, debe ser objeto de reproche que la pretensión de aplicar la doctrina emanada de la sentencia del Tribunal Constitucional de continua referencia, 146/2015, de 25 de junio relativa a la interpretación constitucional de los artículos. 201.1 y 201.3 LGT, a la circunstancia agravante regulada en el apartado 5 del mismo precepto, no fue objeto de análisis.

(ii) El apartado 5 del artículo 201 LGT opera como elemento de graduación, incrementando el importe de los tipos sancionadores regulados en los apartados 2 a 4 del artículo 201 en un 100%, siempre que se produzca una contingencia particular: el incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación o documentación ( artículo 187.1.c LGT).

Afirma que el precepto es taxativo, y exige que las operaciones se encuentren sujetas al deber de facturación, manifestando que en aplicación del artículo 2 del Reglamento de facturación vigente a fecha de devengo de la operación, se determinen como tales. "La expedición de factura (deber de facturación) sólo es dable a aquél al que la normativa vigente en cada momento le exige, por su condición (empresario o profesional), y por la naturaleza de la operación económica ("entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad"), una obligación de hacer, la propia expedición de la factura, y no en otro caso"

Concluye que por la propia dicción del artículo 201.5 LGT, en relación con el artículo 187.1.c de la misma Ley, y por referencia al artículo 2.1 de Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, "resulta imposible la aplicación al caso de autos del criterio de graduación allí regulado, salvo que se incurra en la vulneración del principio de legalidad sancionadora ( artículo. 25.1 CE)".

### Tercero.

- Criterio de la Sala sobre la cuestión con interés casacional.

La estimación parcial de la sentencia recurrida se ha concretado exclusivamente en el extremo relativo a la aplicación del criterio de graduación previsto en el artículo 210.5 LGT, en relación con el artículo 187.1.c) de la LGT, por incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

Siendo así, reproduciremos, en primer lugar, el artículo 201 LGT, relativo a la fracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación y documentación.

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

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

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

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

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

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del dos por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. Cuando no sea posible conocer el importe de las operaciones a que



se refiere la infracción, la sanción será de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento.

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

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por 100 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 100 si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores".

Como ya se ha dicho, sobre los apartados 1 y 3 se ha pronunciado el Tribunal Constitucional, no se ha pronunciado sobre el apartado 5 y, mucho menos, sobre el artículo 187 LGT (criterios de graduación de las sanciones tributarias) que reproducimos a continuación:

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

a) Comisión repetida de infracciones tributarias.

Se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

A estos efectos se considerarán de la misma naturaleza las infracciones previstas en un mismo artículo del capítulo III de este título. No obstante, las infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de esta ley se considerarán todas ellas de la misma naturaleza.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes, salvo que se establezca expresamente otra cosa:

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción leve, el incremento será de cinco puntos porcentuales.

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción grave, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción muy grave, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública.

El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre:

1º La base de la sanción; y 2º La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:

Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por 100 e inferior o igual al 25 por 100, el incremento será de 10 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por 100 e inferior o igual al 50 por 100, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por 100 e inferior o igual al 75 por 100, el incremento será de 20 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por 100, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación. Se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por 100 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 100 de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación.

d) Acuerdo o conformidad del interesado...

2. Los criterios de graduación son aplicables simultáneamente".

Actualmente es el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, en el que se regulan las obligaciones de facturación.

El Real Decreto recoge, en su artículo 1, las modificaciones introducidas por la Directiva 2010/45/UE Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación, mediante la aprobación de un Reglamento por el que se regulan las obligaciones en dicho ámbito, que sustituye al Reglamento de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

Esta última norma reglamentaria es la aplicable al supuesto que nos ocupa, aunque a los presentes efectos, la respuesta debe ser la misma que si se aplicase la norma vigente ahora. Como se ha recogido anteriormente en las alegaciones de las partes, se parte de la base de que la conducta del contribuyente tiene encaje en el tipo invocado por la administración - artículo 201, apartados 1 y 3 LGT, por expedición de facturas con datos falsos o falseados, habiendo decaído en la instancia las distintas alegaciones esgrimidas en la demanda sobre la inexistencia de culpabilidad, indebida calificación de la infracción e improcedente aplicación del mencionado apartado 3 del artículo 201 LGT. Estas alegaciones no se han reproducido en casación, a diferencia de lo que ha sucedido con el argumento de la vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones tributarias.

En la presente ocasión, la sanción se impuso por la comisión de la infracción prevista en el apartado 1 del artículo 201, calificándose de muy grave conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del mismo artículo 201 que, además, concreta su alcance estableciendo que consistirá en "multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción" puesto que, como declara la sentencia de instancia apreciada la inexistencia de actividad económica independiente en las operaciones que en el presente caso dan origen a la infracción, considerada a efectos del apartado 3º del artículo 201 de la LGT, no pueden reputarse sujetas a un deber de facturación afectante al actor en relación con los específicos tributos u obligaciones tributarias y periodos objeto de investigación -IVA e IRPF en este caso, años 2008 y 2009-. El hecho de que se hayan tomado en consideración dichos tributos y periodos en cuestión y que esto haya comportado que las operaciones realizadas entre los socios y la sociedad en el ámbito de la cantidad de transporte de mercancías por carretera hayan sido anuladas, impide la aplicación de dicho criterio de graduación.

La dovela central de lo dispuesto en la letra c) del artículo 187.1 LGT es el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación. Lo que sucede es que, a los efectos de la aplicación de la agravante, por tal se entiende: cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por 100 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. De estas dos hipótesis, la sentencia de instancia ha considerado acreditada la concurrencia de la primera, por lo que ha estimado que puede aplicarse la agravante.

La doctrina que fijamos, pues, es que es no resulta aplicable el criterio de graduación de las sanciones, previsto en el artículo 201.5 de la LGT, en relación con el artículo 187.1.c) de la LGT, cuando la conducta sancionada (expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados) trae causa de la simulación de una actividad económica de la que se derivan obligaciones de facturación, se hayan tomado en consideración los mismos tributos y periodos y ello haya comportado que las operaciones realizadas entre los socios y la sociedad, en el ámbito de la actividad de transporte de mercancías por carretera, hayan sido anuladas como consecuencia de la regularización practicada.

#### Cuarto.

- Resolución de las pretensiones de las partes.

La Abogacía del Estado pretende la estimación del recurso y la anulación de la sentencia recurrida, y que fijemos la doctrina ya reseñada en los antecedentes de hecho. Por su parte el Sr. Aurelio pretende la desestimación del recurso de casación. Esta última pretensión es la que acogemos y, por tanto, declaramos no haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 30 de marzo de 2022, en el recurso núm. 793/2020 con lo cual ésta queda confirmada.

#### Quinto.

- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**Primero.**

Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento de derecho tercero.

**Segundo.**

Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 5108/2022, interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 30 de marzo de 2022, en el recurso núm. 793/2020 en materia de acuerdo de imposición de sanción en relación con el impuesto sobre las personas físicas de los ejercicios 2008 y 2009, con lo cual ésta queda confirmada.

**Tercero.**

Con respecto a las costas, nos remitimos a lo declarado en el fundamento de derecho quinto.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.