

LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR LA EMISIÓN DE FACTURAS FALSAS

Comentario elaborado por el Gabinete de Estudios a raíz de las recientes resoluciones del TEAC con números 576/2014 y 4702/2014.

[Resolución de 20 de julio de 2017, Vocalía quinta, 576/2014.](#)

[Resolución de 20 de julio de 2017, Vocalía quinta, 4702/2014.](#)

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) regula, en su artículo 201 apartados 1 y 3, la infracción prevista por el incumplimiento de las obligaciones de facturación y, en concreto, la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados.

El artículo 201 LGT dice 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.

(...)

*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.”*

Las facturas falsas han constituido, desde la entrada en vigor del actual sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), uno de los mecanismos más habituales para solicitar devoluciones fraudulentas mediante cuotas ficticias o simuladas, que en la mayoría de ocasiones no se corresponden con ninguna prestación de servicios efectivamente realizada ni con ninguna entrega.



En estas operativas suele interponerse una persona física acogida tanto al régimen simplificado del IVA¹ como al régimen de estimación objetiva para el cálculo del rendimiento de las actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). El esquema habitual suele consistir en que es esta persona quien factura a terceros por los trabajos efectivamente realizados con los medios materiales y humanos de la sociedad. Esta persona física, la cual se beneficia de las ventajas que el régimen simplificado del IVA tiene sobre el régimen general, factura trabajos a sociedades (en ocasiones vinculadas) sin contraprestación real, es decir, sin que en la mayoría de las veces se realice actividad alguna. Estas sociedades solicitan la devolución de las cuotas soportadas (las cuales en ocasiones no llegan a abonarse). Por ello, tanto el emisor de la factura como el receptor incurren en infracciones previstas en nuestra normativa con unas elevadas sanciones.

En el caso de quien emite la factura, que habitualmente en estos esquemas suele ser, como decíamos, una persona física acogida al régimen simplificado del IVA, sería sancionado como autor de una infracción muy grave por la expedición de facturas o documentos sustitutos con datos falsos o falseados, recogida en el artículo 201.3 LGT. Esta **sanción sería del 75%** del importe conjunto del total de las facturas falseadas.

Además, quien recibe la factura, sería sancionado como autor de una infracción, también muy grave, del artículo 191.4 LGT por dejar de ingresar la deuda tributaria correspondiente a los impuestos sobre sociedades y sobre el valor añadido utilizando medios fraudulentos de los establecidos en el artículo 184.3.b) LGT. Esta **sanción sería del 125² al 150%** de la cuantía no ingresada, entendiendo ésta como el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación. A su vez, la sanción se graduaría incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias.

Cabe añadir que para el pago de dichas sanciones no se podría derivar la responsabilidad del uno en el otro, esto es, del socio en la sociedad o viceversa, ya que una de las dos acciones se

¹ Artículos 122 y 123 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) y Capítulo II del Título VII del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA).

² El artículo 191.5 LGT dice: *“Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.”*

A su vez, el artículo 187.1.b).2º LGT, sobre la graduación de las sanciones en función del perjuicio económico para la Hacienda Pública establece: *“Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales.”*

Puesto que en el esquema comentado la sociedad solicitaría la devolución de cuotas “soportadas” indebidamente, aplicaría lo anterior, siendo la sanción mínima del 125% y no del 100% como prevé el propio artículo 191.4 LGT.



aplica como criterio de graduación de la otra infracción, según lo dispuesto en el artículo 180.2 LGT³.

Tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia en estos supuestos, por habituales, es muy extensa. Recientemente, el TEAC ha manifestado su criterio en relación con dos asuntos planteados, los cuales tratamos a continuación.

2. Resolución del TEAC 576/2014, de 20 de julio de 2017

Sin entrar en las particularidades del caso, se discute un supuesto en el que una persona física acogida al régimen de estimación objetiva en IRPF y al simplificado en IVA, quien a su vez es propietario y administrador único de la totalidad de las participaciones de una empresa logística y de transporte, factura en su propio nombre a varios clientes para los que trabaja altas cuantías por sus servicios. Una vez al año factura a la sociedad de la que es administrador único y de la que percibe rentas del trabajo, la cual tiene como actividad el transporte de mercancías por carreteras, siendo el concepto de la factura muy genérico.

El recurrente, en el escrito de interposición, realiza las siguientes alegaciones:

- Manifiesta que no existe expediente de comprobación e investigación, por lo que entiende que no puede iniciarse un procedimiento sancionador a raíz de un simple requerimiento de obtención de información.

El Tribunal lo desestima, al entender que un procedimiento sancionador puede tener su origen en los datos obtenidos como consecuencia de un requerimiento de información, ya que esta previsión se encuentra regulada en el título III LGT, tal y como se requiere en el artículo 210.2 LGT.

- Considera imposible el procedimiento sancionador al no existir el tipo. Entiende que las facturas en sí mismas carecen de contenido económico, es decir, son falsas y por tanto no soportan operaciones reales, siendo los órganos jurisdiccionales penales quienes se deben encargar del enjuiciamiento de esto.

El Tribunal también lo desestima con base en la [Sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de junio de 2015, nº de sentencia 146/2015](#), y de [6 de julio de 2015, nº de sentencia 150/2015](#), entendiéndose que la subsunción en el tipo infractor del art. 201 LGT de la conducta consistente en aparentar, mediante la expedición de facturas falsas, unas transacciones económicas irreales, no puede considerarse que quede fuera del campo semántico del precepto aplicado. La interpretación realizada por la Administración tributaria no es, pues, incoherente con la finalidad perseguida por la infracción prevista y con la defensa del bien jurídico protegido.

- El recurrente alega que la sociedad de la que es administrador único a la que hemos hecho referencia anteriormente fue objeto de unas actuaciones de comprobación e

³ En este sentido, véase la [Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2015, Nº de recurso: 3418/2013](#).



investigación en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el IVA de los ejercicios que se discuten, firmándose Actas de conformidad en las que se consideraron perfectamente deducibles y válidas las facturas emitidas por la persona física.

El Tribunal entiende que no figuran cuáles son las cuotas soportadas no deducibles, ni cuáles son las facturas emitidas por la persona física que se aportan, así como tampoco se especifican las actuaciones realizadas en el procedimiento de comprobación e investigación. Por ello, de ninguna manera queda acreditado que las facturas emitidas por la persona física, objeto del anterior procedimiento de comprobación e investigación del que fue objeto la sociedad, sean falsas a juicio de la anterior comprobación.

- Quizás la alegación más relevante en cuanto al contenido jurídico sea esta última, en la que el recurrente manifiesta la falta de concreción de los elementos mínimos necesarios para calificar la infracción. No se ha llevado a cabo un contraste o ratificación de la información aportada, ni se ha investigado lo suficiente como para poder comprobar el detalle de los servicios llevados a cabo por la persona física. Entiende por tanto que las conclusiones a las que ha llegado la Inspección por los indicios obtenidos son erróneas, no alcanzando el nivel de solidez necesario para ser consideradas pruebas por indicios.

La propia LGT recoge en su artículo 108.2 que *“para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”*. Es decir, en palabras del Tribunal: *“Para poder habilitar la prueba indiciaria, no resulta necesario que los hechos probados constituyan, en sí mismo, 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”*.

Los indicios son claramente justificados por la Inspección en el acuerdo de resolución, apuntando en una sola dirección, que es la falta de infraestructura por parte del recurrente para realizar la actividad económica en la que estaba dado de alta, siendo la única finalidad beneficiar a las entidades destinatarias de las facturas, al deducirse unas cuotas del IVA y un gasto de unos trabajos que no han existido.

Concluye el Tribunal en este punto: *“Todos los hechos puestos de manifiesto por la Inspección, que no han sido desvirtuados por el interesado, conjuntamente, y sin que se predique la ilicitud de ninguno de ellos aisladamente considerados, permiten, razonablemente, presumir que el recurrente no realizaba una actividad económica, consiguiendo con la emisión de las facturas disminuir la imposición directa e indirecta de las entidades a las que facturaba y no suponiendo esto coste fiscal alguno para el mismo dado el régimen fiscal en el que tributa. Como consecuencia de todo ello, este Tribunal considera que las facturas emitidas por el reclamante no justifican la realidad de los servicios en ellas reflejados prestados por el interesado y, por tanto, se cumple el principio de tipicidad exigido por la norma (...)”*.



3. Resolución del TEAC 4702/2014, de 20 de julio de 2017

En el esquema planteado en la Resolución, una sociedad cuenta con los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de una actividad determinada. Sin embargo, los trabajos son facturados tanto por una persona física (titular, junto a su mujer, del 100% de las participaciones de esta sociedad) como por una sociedad civil formada por estos mismos, ambos tributando en el régimen simplificado del IVA.

En síntesis, la inspección concluye que las facturas emitidas por la sociedad civil así como por la persona física a la sociedad son falsas, permitiéndole la deducción del IVA soportado a costa de ingresar los emisores de las facturas el módulo correspondiente en régimen simplificado, consiguiendo así reducir de forma fraudulenta la tributación por el impuesto en su conjunto. La entidad recurrente considera que el acuerdo vulnera el principio de tipicidad y el derecho fundamental constitucional a la legalidad penal, al no 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. Además, alega que *“es imposible que un falso empresario que realiza una actividad inexistente incumpla una obligación de facturación”*.

Pues bien, en cuanto al primer punto planteado, y con base en el artículo 180 LGT, de nuevo el Tribunal entiende que corresponde a la Administración tributaria estimar si la infracción puede ser constitutiva de delito y, si así fuera, remitir el expediente al Ministerio Fiscal y abstenerse de continuar el procedimiento administrativo. Para alcanzar esta decisión, deberá concurrir una conducta intencional y deliberadamente dirigida al fraude respecto a la que pueda acreditarse un grado suficiente de gravedad. Si la Inspección no aprecia indicios de delito podrá continuar con el procedimiento, sin que pueda decirse que haya vulnerado principio alguno.

El segundo asunto planteado, por el que la recurrente entiende que es imposible que un falso empresario que realiza una actividad inexistente pueda ser sancionado por incumplir una obligación de facturación, el Tribunal también desestima su pretensión. Dice literalmente lo siguiente:

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.

El argumento empleado por este recurrente ya fue empleado en procedimientos anteriores, resolviéndose de igual manera que, por ejemplo, en la [Resolución de 5 de octubre de 2014, Nº 2034/2010](#), confirmado a su vez por la [Sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de junio de 2015](#), recurso de amparo 6280/2012, citada anteriormente.

Actualmente los Tribunales ya están aplicando la jurisprudencia constitucional derivada de la anterior sentencia, como por ejemplo en la [Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de marzo de 2017, Nº de recurso: 455/2015](#), o de [31 de marzo de 2017, Nº de recurso: 413/2016](#).

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.