

Sección del Tribunal Constitucional

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

8640 *Pleno. Sentencia 146/2015, de 25 de junio de 2015. Recurso de amparo 6280-2012. Promovido por don Félix Santiago Melián en relación con la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que desestimó su impugnación de las resoluciones sancionadoras dictadas por la Administración tributaria en relación con la liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Supuesta vulneración del derecho a la legalidad sancionadora: subsunción de la conducta consistente en la emisión de facturas carentes de sustento real en operación económica, en el tipo relativo al incumplimiento de las obligaciones de facturación. Voto particular.*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, Presidente, doña Adela Asua Batarrita, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Juan José González Rivas, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Ricardo Enríquez Sancho y don Antonio Narváez Rodríguez, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 6280-2012, promovido por don Félix Santiago Melián, representado por el Procurador de los Tribunales don Gabriel Casado Rodríguez, bajo la dirección del Letrado don Gabriel Casado Ollero, contra la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 26 de septiembre de 2012, por la que se desestima el recurso contencioso-administrativo núm. 168-2011 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de fecha 5 de octubre de 2011, desestimatoria, a su vez, de la reclamación económico-administrativa promovida contra el acuerdo A23-70342860 de fecha 10 de marzo de 2010, de la dependencia regional de inspección de la Delegación Especial de Canarias, por el que se le impone una sanción tributaria por importe de 337.426,26 € por la comisión de la infracción prevista en el art. 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria. Han intervenido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, y el Ministerio Fiscal. Ha sido Ponente la Magistrada doña Adela Asua Batarrita, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. Por escrito registrado en este Tribunal el día 7 de noviembre de 2012, don Gabriel Casado Rodríguez, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de don Félix Santiago Melián, interpuso recurso de amparo contra la resolución judicial y las administrativas que se indican en el encabezamiento de esta Sentencia. Los hechos de los que trae causa la demanda de amparo son, en síntesis, los siguientes:

a) El actor, empresario individual con doce trabajadores a su cargo, constaba dado de alta en el impuesto sobre actividades económicas desde el día 1 de junio de 2005 en los epígrafes del impuesto sobre actividades económicas 501.3 («Albañilería y pequeños trabajos de construcción»), 505.1 («Revestimientos, solados y pavimentación») y 505.7

(«Trabajo en yeso y escayola»), estando acogido al régimen de estimación objetiva por módulos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF) y en el impuesto general indirecto canario. Además, era administrador del grupo de empresas Félix Santiago Melián (Félix Santiago Melián, S.L., Conagrican, S.L., Hormican, S.L., Costa Llano, S.L., Transportes Félix Santiago Melián, S.L. y Fegrisan, S.L.) y consejero de Mapfre Guanarteme y de la Conferación Canaria de Empresarios. Durante el año 2006 prestó servicios de albañilería a la empresa Félix Santiago Melián, S.L., facturándole un importe de 224.950,85 €. En su autoliquidación del IRPF declaró unos rendimientos netos de actividades económicas en régimen de estimación objetiva por módulos por importe de 28.920,99 €, con una cuota tributaria a ingresar de 4.260,69 €.

b) Con fecha de 14 de octubre de 2008 se iniciaron actuaciones de inspección por la dependencia regional de inspección de la Delegación Especial de Canarias, con un alcance parcial, para la comprobación de los resultados de la actividad económica y la procedencia del régimen de estimación objetiva en relación con el IRPF del ejercicio 2006. Fruto de estas actuaciones se dictó con fecha de 10 de marzo de 2010 un acuerdo de liquidación (A23-71683533), en el que se consideraba que el obligado tributario carecía de la estructura empresarial propia de una empresa, sin oficina, local o cualquier otro centro desde el cual llevar la gestión de su actividad, sin vehículos afectos ni lugar donde guardar los útiles y herramientas de la empresa, facturando a un único cliente (la entidad Félix Santiago Melián, S.L.), razón por la cual, se concluye que «no ejerce ninguna actividad económica como empresario individual, habiéndose construido un apariencia externa y formal de tal actividad, dándose de alta como empresario, emitiendo facturas falsas y proporcionando documentos sin soporte material a trabajadores de la empresa» (página 8).

Resalta el citado acuerdo que «se trata de uno de los empresarios más conocidos de Canarias, al frente de un grupo que factura más de 67 millones de euros de volumen de negocios» (página 16), respecto de la cual ha quedado acreditado que no puede ser miembro de varios consejos de administración y desarrollar paralelamente una actividad empresarial de forma individual, tratándose «de una situación aparente y simulada teniendo como único propósito la defraudación tributaria mediante la emisión de facturas por un servicio inexistente que han sido utilizadas por el grupo del Sr. Santiago Melián para minorar su tributación efectiva» (página 18). Esa acreditación deriva de los siguientes indicios (páginas 18 y 19): 1) es inverosímil que don Félix Santiago Melián, a sus 70 años de edad, «simultáneamente a su contrastada y voluminosa actividad de dirección empresarial pretenda que inicia a partir del 10 de octubre de 2005 el desarrollo de varias actividades de pequeña albañilería, revestimientos, solados y pavimentación, y trabajos en yeso y escayola»; 2) «emite facturas cuyo único destinatario es la misma entidad “Félix Santiago Melián SL”, siendo las cantidades facturadas muy elevadas “y sirven a la mencionada entidad como justificantes de gastos que reducen el importe del beneficio obtenido”; 3) el empresario no es el único ‘modulero’ ficticio que ha sido detectado en relación con la misma entidad receptora de facturas; 4) se puede decir que el obligado tributario se factura a sí mismo por presuntos servicios prestados; 5) aunque existen los contratos de trabajadores, los pagos de cotizaciones a la Seguridad Social, el alta en el impuesto de actividades económicas, la inclusión en el régimen de estimación objetiva a efectos del IRPF y la presentación de declaraciones por dicho impuesto, y aunque el trabajo realizado por dichos trabajadores no es inexistente, ello no impide apreciar “que forman parte del conjunto de la simulación, de realización de una actividad económica, conjunto necesario para dar la apariencia material y formal requerida”.»

En suma, concluye el acuerdo de liquidación, «la actividad económica del obligado tributario declarada en estimación objetiva, es ficticia y orientada a la defraudación en la deuda tributaria del destinatario de las facturas, Félix Santiago Melián S.L., que computa toda esta facturación entre sus gastos» (página 26), razón por la cual, procede a excluir de la parte general de su base imponible los 28.920,99 € declarados como rendimientos de actividades económicas, dando lugar a una cuota negativa de 6.625,44 €, que incrementada en unos intereses de 605,17 €, ofrecen una deuda tributaria a devolver al obligado tributario por importe de 7.230,61 €.

c) Junto con el anterior acuerdo de liquidación (A23-71683533), la dependencia regional de inspección de la Delegación Especial de Canarias dictó el mismo día 10 de marzo de 2010 un acuerdo sancionador (A23-70342860) por la comisión de una infracción muy grave del art. 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (en adelante, LGT), relativa al «incumplimiento de las obligaciones de facturación». Tomando como base de la sanción la facturación realizada a la empresa Félix Santiago Melián, S.L. (224.950,85 €), se le aplica una sanción del 75 por 100 (168.713,13 €), que incrementada en un 100 por 100 (por incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación), ofrece como resultado una sanción por importe de 337.426,26 €.

La culpabilidad del recurrente se fundamenta en que se trata «de un destacado empresario, cabeza visible del grupo empresarial que lleva su propio nombre, Félix Santiago Melián, S.L.», que se da de alta con 70 años en varios epígrafes del impuesto de actividades económicas, facturando 224.950,85 € «cuya única destinataria es, casual y precisamente, Félix Santiago Melián, S.L.» (página 6), «gran empresa que forma parte, como sociedad dependiente de un grupo mercantil y fiscal (núm. 002/00), que el propio obligado tributario dirige» y que «declara una cifra de negocios por importe de 57.936.114,69 € en 2006» (página 7). Se trata de «un gran empresario, muy conocido en las Islas Canarias... que repentinamente se dedica supuestamente a ejercer de forma simultánea como empresario individual en los epígrafes señalados anteriormente, sin tiempo, supuestamente, para atender un volumen de negocio de su actividad de modulero tan elevado en cuanto a importe y trabajos realizados, los cuales, además, se facturan precisamente a la misma empresa denominada como él» (página 7). «Se detectó toda una serie de incongruencias como la relativa al tiempo que puede dedicar a su labor de albañilería y pequeños trabajos de construcción, habida cuenta de su dedicación a la dirección de su grupo empresarial ... sin que parezca creíble que con esta mínima dedicación de tiempo puedan realizarse tantos trabajos y del tipo como los facturados, con unos importes tan elevados y concentrados, curiosamente, exclusivamente en una sola empresa» (página 7). No tiene gasto alguno en su actividad, salvo los de personal; el libro registro de facturas recibidas del impuesto general indirecto canario no recoge factura alguna; existe desproporción en cuanto al margen de beneficios que se deriva de la facturación presuntamente realizada; no existe constancia de organización empresarial, como medios como local o teléfono (página 8). «La operativa resulta obvia: las elevadas facturaciones de los moduleros no repercutían en sus declaraciones tributarias, por el régimen de estimación objetiva de rendimientos que les es aplicable, pero significa elevados gastos deducibles para las empresas destinatarias de las facturas» (página 8).

Conforme a lo anterior «se consideran probados los hechos que aquí constituyen el ilícito administrativo sancionable –la emisión de facturas sin contraprestación real, es decir, falsas, simulando la realización de una actividad inexistente– y siendo la participación del sujeto infractor incuestionable, resulta ajustado a Derecho proceder a la imposición de la sanción correspondiente a los hechos descritos» (página 8). Los hechos «son constitutivos de la infracción recogida en el art. 201», conforme al cual «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» (página 13). Se aplica la sanción prevista, incrementada en un 100 por 100 (art. 201.5 LGT), por haberse producido un incumplimiento sustancial de la obligación de facturación de conformidad con lo previsto en el art. 187.1 c) LGT, que prevé producida la circunstancia del incumplimiento sustancial «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 y obligación tributaria objeto de comprobación o investigación», «falseamiento de los datos» que ese produce «en la totalidad de las facturas emitidas por el obligado tributario» (página 14).

d) Contra el anterior acuerdo se presentó una reclamación económico-administrativa directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la núm. 2034-2010, quien por Resolución de su Vocalía Sexta, con fecha de 5 de octubre de 2011, acordó desestimarla. Según esta resolución «cuando son muchos los indicios que ponen en

cuestión la realidad de unas supuestas operaciones amparadas bajo la formalidad de unas facturas y sus correlativos pagos monetarios, corresponderá al emisor –en este caso– de aquellas facturas, acreditar ante la Inspección la realidad y efectividad de los servicios que se dicen prestados» [fundamento de Derecho cuarto (página 17)]. Sin embargo, «el interesado se ha limitado a aportar como pruebas las propias facturas, el cobro de las cantidades correspondientes y los contratos de trabajo de los empleados que allí constan, sin aportar una sola prueba que, excediendo de aquellas formalidades, atienda a la realidad de aquellos servicios» [fundamento de Derecho cuarto (página 18)].

Para el Tribunal Económico-Administrativo Central, «tan “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 empresarios o profesionales». Y añade, «en contra de lo que sostiene el reclamante, la obligación de expedir factura no sólo incumbe a empresarios y profesionales sino a “otras personas y entidades” [art. 1 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación], lo que constituye un claro exponente de que dicha obligación de facturación «viene referenciada o atiende, no tanto a la persona física o jurídica que realiza una determinada actividad, sino a ésta misma» [fundamento de Derecho quinto (página 23)]. Y añade que idénticas alegaciones han sido desestimadas en un supuesto idéntico por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 24 de enero de 2011 (recurso núm. 119-2010), en la que se concluye que «es claro que lo que se describe en la infracción objeto de recurso, la falsedad de las facturas por inexistencia de contraprestación real puede, sin que ello suponga una interpretación analógica, encuadrarse en el tipo descrito en la norma» pues «el art. 25 CE no comprende la garantía de que la elección del tipo infractor sea acertado, como el derecho que consagra el art. 24 CE a la tutela judicial efectiva no garantiza el acierto de las resoluciones judiciales» [fundamento de Derecho sexto (página 27)].

e) Interpuesto un recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (núm. 168-2011), por Sentencia de su Sección Cuarta con fecha de 26 de septiembre de 2011, se desestimó al no compartir «el criterio del recurrente de que la conducta imputada no es subsumible en dicho tipo legal, que no puede ser cometido por quien ha sido calificado por la Inspección como un falso empresario, pues como pone de relieve la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 24 de enero de 2011 (rec. 119-2010), ante idéntica alegación, precisamente lo que hace que el recurrente haya sido calificado como un falso empresario es esa emisión de facturas falsas por no corresponderse con una actividad económica real», conducta la de expedición de facturas falsas que esta Sala «ha considerado encuadrable en el artículo 201.1 y 3 LGT ... al no corresponderse con una prestación de servicios real, consistiendo la conducta sancionable en expedir facturas con datos falsos, al reflejar las operaciones que no han tenido lugar» [fundamento de Derecho decimocuarto (páginas 10 y 11)]. En fin, concluye la Sentencia que «la expedición de facturas falsas (tipificada penalmente en el artículo 390.1.2 CP) es una conducta también idónea para integrar el tipo infractor agravado del artículo 201.3 LGT»; «cuestión distinta es que la conducta del recurrente pueda o no subsumirse en este tipo, que es lo que realmente está discutiendo el recurrente, y que afecta a la interpretación que la Administración realiza de dicho precepto, pero no a la formulación legal del precepto» [fundamento de Derecho decimoquinto (página 11)].

2. Se alega en la demanda de amparo la vulneración del derecho a la legalidad penal y sancionadora (art. 25.1 CE), en relación con el art. 201.1, 3 y 5 LGT y con los arts. 392 y 390.1 y 2 del Código penal (CP). Tras precisar los antecedentes de hecho de los que trae causa la demanda de amparo, arranca el recurrente en sus argumentos subrayando que la conducta consistente en expedir «facturas falsas» por quien no es empresario y no ha desarrollado una actividad empresarial sólo puede ser castigada en vía penal, subsumiéndola en el tipo delictivo del artículo 390.1.2 CP, pero nunca en vía administrativa

(en el tipo agravado del artículo 201.3 LGT). Sin embargo, la Inspección de los Tributos, tras considerar que el ahora actor es un «falso empresario», siendo consciente de la prescripción de la eventual responsabilidad penal por su propia falta de diligencia, omite pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal por realización del tipo penal previsto en el art. 390.1.2 CP (realización de facturas falsas) y procede a imponer una sanción por comisión de la infracción tributaria agravada del art. 201.3 LGT (falseamiento de facturas). Y lo hace castigando una conducta distinta (expedición de facturas con datos falsos o falseados) de la que le atribuye (expedición de facturas falsas), y, además, por una condición (la de empresario), que previamente le ha negado tener, y con un fundamento en la propia conducta del sujeto (que ha emitido facturas aunque sean falsas).

Señala a continuación el recurrente que, tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central como la Audiencia Nacional, no sólo no han corregido la errónea actuación de la Administración sancionadora en la calificación y tipificación de la conducta infractora, sino que la asumen como propia, tolerando que la inspección de los tributos sancione administrativamente una conducta (la de la emisión de facturas falsas) que sólo estaría tipificada por el legislador penal, por el simple hecho de que ya se había producido la prescripción de la posible responsabilidad penal.

A juicio del recurrente en amparo, resulta lógica y jurídicamente imposible que un «falso» empresario que realiza una inexistente, por simulada, actividad económica, pueda incumplir una obligación de facturación (artículo 201.1 LGT), y además efectuar un «incumplimiento sustancial» de la misma (artículo 201.3 LGT), con el agravante de que dicho incumplimiento sustancial afecta a la totalidad de «las operaciones sujetas al deber de facturación» (artículo 201.5 LGT). Y resulta jurídicamente imposible, en primer lugar, porque un «falso» empresario no puede incumplir una obligación que sólo resulta legalmente exigible a los empresarios y a los profesionales, al igual que el falso inspector de hacienda no puede incumplir las obligaciones legalmente impuestas a los inspectores de hacienda, ni el falso médico puede incumplir los deberes deontológicos que resultan exigibles a los profesionales de la medicina. En segundo lugar, porque la Administración sancionadora ha justificado la imposición de una sanción administrativa acudiendo para ello a la figura de los «actos propios», encajando en el tipo un comportamiento que no reúne los requisitos típicos indispensables (STC 57/2010, de 4 de octubre, FJ 6), en un claro ejemplo de analogía *in malam partem*. En tercer lugar, porque no puede admitirse que algo es y no es (STC 24/1984, de 23 de febrero, FJ 3), no siendo posible que la Inspección que considera inexistente, simulada y ficticia una actividad empresarial, deje de considerarla como tal a los únicos efectos de sancionar «el incumplimiento sustancial» de las obligaciones de facturación que hubieran existido, de ser real y efectiva la actividad empresarial «simulada». Con ello, la Inspección de los Tributos afirma una cosa cuando le conviene (a efectos liquidatorios) y su contraria cuando le vuelve a convenir (a efectos sancionadores).

De conformidad con lo antecede considera el recurrente que ni la inspección de los tributos, ni la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, ni, en fin, la Sentencia de la Audiencia Nacional, pueden prescindir de las exigencias (constitucionales y legales) de la legalidad sancionadora, manejando discrecionalmente los tipos infractores tributarios para incluir la supuesta conducta punible (emisión de facturas falsas) en el tipo del artículo 201.3 LGT/2003 que sanciona como infracción muy grave «la expedición de facturas [no falsas] con datos falsos o falseados», incurriendo con ello en una subsunción totalmente irrazonable de la conducta enjuiciada en el tipo aplicado (STC 57/2010, de 4 de octubre, FJ 6).

Precisa a continuación el recurrente que el art. 392.1 CP tipifica como delito la falsedad en documento mercantil por particulares y, concretamente, la simulación de un documento en todo o en parte a la que hace referencia el art. 390.1.2 CP, respecto de la cual el documento debe ser falso (pretendiendo acreditar documentalmente algo totalmente inexistente). En efecto, basta asomarse a la doctrina legal establecida por la Sala Segunda del Tribunal Supremo para comprobar cómo dicho tipo exige incurrir en una simulación «radical y absoluta» (SSTS 1649/2000, de 28 de octubre; y 514/2002, de 29 de mayo), al

confeccionarse «deliberadamente con la finalidad de acreditar en el tráfico jurídico una relación jurídica absolutamente inexistente» (SSTS 1647/1998, de 28 de enero de 1999; y 1649/2000, de 28 de octubre), de manera que el documento debe tener un contenido «enteramente mendaz» (STS 495/2011, de 1 de junio), por no responder a realidad alguna (STS de 29 de enero de 2003), intentando «acreditar en el tráfico una relación jurídica irreal» (SSTS 828/98, de 18 de noviembre; y 1647/98, de 28 de enero de 1999), «como ocurre con una factura confeccionada, simulando que se trataba de un auténtico documento acreditativo de trabajos que ni se habían realizado en el montante o concepto consignado, ni se habían realizado por importe o concepto alguno, no existiendo en absoluto la relación u operación jurídica que se pretendía acreditar simulando un documento que la reflejase» (STS 815/2007, de 5 de octubre; y en el mismo sentido, SSTS número 1647/1998, de 28 de enero de 1999; y 1649/2000, de 28 de octubre. En igual dirección, SSTS 1302/2002, de 11 de julio; 1536/2002, de 26 de septiembre; 2028/2002, de 2 de diciembre; 325/2004, de 11 de marzo; 145/2005, de 7 de febrero; 37/2006, de 25 de enero; 900/2006, de 22 de septiembre; 63/2007, de 30 de enero; 641/2008, de 10 de octubre, y 35/2010, de 4 de febrero).

Para el recurrente, la anterior doctrina legal de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, que desatiende e incumple tanto la Administración sancionadora como el Tribunal Económico Administrativo Central y la Audiencia Nacional, ha sido correctamente incorporada al informe A/2/67/05, de 28 de octubre de 2005, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, relativo a la «Regularización tributaria de facturas falsas cuando no se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública», aportado ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, siendo sorprendente su silencio que ni siquiera lo menciona cuando lo había asumido expresamente en otras resoluciones (por ejemplo, en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de junio de 2010).

De acuerdo al citado informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, «[e]n el caso de que las facturas reflejen operaciones totalmente inexistentes o simuladas, y de que la falsedad impregne totalmente al propio documento ... nos encontraremos ante un supuesto de falsedad documental subsumible en el apartado 2 del artículo 390.1 del CP, y por tanto ante un delito tipificado en la Ley Penal» (página 4). «Cuando las irregularidades detectadas por la Inspección en las facturas sí constituyan indicios de la existencia de un delito de falsedad (recordemos que esto ocurrirá cuando la factura refleje operaciones simuladas inexistentes o ficticias) ésta deberá poner los hechos en conocimiento de la jurisdicción penal, a tenor de lo dispuesto en los artículos 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, 95.3 de la LGT y 7 del RGI, a través de la correspondiente denuncia» (página 6). «A este respecto debe tenerse en cuenta que al tratarse de un delito menos grave [artículos 13.2 y 33.3.a) CP] prescribirá, tal y como dispone el artículo 131.1 del mismo cuerpo legal, a los tres años, por lo que podrá darse el caso de que cuando la Inspección detecte la posible falsedad, ésta haya prescrito» (página 6).

Conforme a lo que antecede, subraya el recurrente, el Código penal solo tipifica para los particulares como conducta de falsedad en documento mercantil, la emisión de facturas falsas (falsedad absoluta), mientras que el art. 201 LGT tipifica como infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones «de facturación o documentación» y, concretamente, «el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de factura, justificantes o documentos sustitutos» (apartado 1), que califica de «grave» cuando se incumplan «los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación» [apartado 2.a)] o cuando el incumplimiento «consista en la falta de expedición o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutos» [apartado 2.b)], y de «muy grave» cuando el incumplimiento consista «en la expedición de facturas o documentos sustitutos con datos falsos o falseados» [apartado 3]. De este modo, el art. 201.3 LGT no acoge como infracción –no podría– la emisión de una factura falsa, pues esa conducta está tipificada penalmente y, ante tal eventualidad, la Administración debe ejercer «la acción

penal por el delito de falsedad en documento mercantil» (SAN de 9 de febrero de 2011), pues «cuando la factura refleje operaciones simuladas inexistentes o ficticias, ésta [la Inspección] deberá poner los hechos en conocimiento de la jurisdicción penal a tenor de lo dispuesto en los artículos 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, 95.3 de la LGT y 7 del RGI, a través de la correspondiente denuncia» (informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de 25 de octubre de 2005).

Pero no sólo eso, llama la atención el recurrente sobre el hecho de que ni siquiera el art. 201.3 LGT acoge como tipo infractor la expedición de facturas «con datos falsos o falseados» pues «dicha conducta no se contempla expresamente a efectos de su tipificación como infracción, pues se entiende contenida en el tipo infractor del apartado 1 al que expresamente se remite, sino a efectos de su calificación como infracción muy grave» (resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de enero de 2011), de manera que la infracción consiste en incumplir el deber de expedir facturas, incumplimiento que se considera muy grave cuando la factura expedida responde a una relación jurídica real y existente, pero incorpora algún o algunos datos falsos o falseados. Por consiguiente, lo que acoge el artículo 201.3 LGT es una circunstancia de agravación de la responsabilidad administrativa para aquellos empresarios o profesionales que, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, emiten facturas falseadas.

En consecuencia, de conformidad con el mandato de taxatividad la diferencia entre la conducta a la que se anuda un reproche administrativo y aquella a la que se anuda el penal se encuentra, conforme a la literalidad de los preceptos y a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en la naturaleza de la conducta: manipulación documental de una realidad existente (sanción administrativa por factura falseada) o justificación documental de una realidad inexistente (sanción penal por factura falsa). Resulta patente, entonces, que la interpretación del art. 201 LGT que efectúa la inspección para sancionar administrativamente la emisión de facturas falsas por simulación de documento, que está prevista y penada en el art. 390.1.2 CP, vulnera las exigencias de la tipicidad y legalidad sancionadora (art. 25.1 CE), pues, de un lado, la Administración se ha apartado del tenor literal del art. 201 LGT, llevando a cabo una interpretación analógica *in malam partem* al subsumir de un modo irrazonable la conducta de «emisión de facturas falsas» en el tipo administrativo del art. 201.3 LGT que sanciona la expedición de facturas «con datos falsos o falseados», y, de otro lado, el órgano judicial se ha limitado «a condenar a quien, como 'dueño' del negocio, ha dejado de ingresar un tributo, no sólo soslayando la errónea actuación de la Administración en la calificación tributaria de la situación, sino asumiéndola como propia ante una eventual prescripción de la acción del Estado para regularizar los impuestos» (STC 57/2010, de 4 de octubre, FJ 3). El ordenamiento jurídico no habilita a la Administración tributaria a elegir entre lo que considera más conveniente para el interés público subyacente, optando entre imponer una sanción administrativa o recurrir al ámbito penal, según su exclusivo arbitrio (STC 57/2010, de 4 de octubre, FJ 4), menos aun cuando se trata del ejercicio del *ius puniendi* del Estado en materia sancionadora (SSTC 113/2002, de 9 de mayo, FJ 7; 25/2002, de 11 de febrero, FJ 6; y 260/2007, de 20 de diciembre, FJ 4), pues el principio de legalidad penal veda «todo margen de arbitrio o de discrecionalidad» (STC 57/2010, de 4 de octubre, FJ 4).

En suma, la sanción por expedir facturas falsas, en lugar de por el tipo penal del artículo 390.1.2 (falsedad en documento mercantil), por el tipo infractor agravado del artículo 201.3 LGT (falseamiento de facturas), supone una decisión irrazonable fundamentada en una exégesis y aplicación de las normas que queda fuera de los supuestos y de los límites que ellas mismas determinan, es decir, que se sustenta en una subsunción de los hechos ajena al significado posible de los términos de la norma aplicada. Con ello, se incurre en una interpretación analógica y extensiva *in malam partem* contraria al artículo 25.1 CE, al subsumir erróneamente la conducta del ciudadano en un tipo administrativo que no es el previsto para el supuesto de hecho.

Por otra parte, añade el recurrente en amparo que si la interpretación efectuada por la Administración Tributaria y confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Central se estima correcta y, por tanto, se admite que la expedición de «facturas falsas» (conducta

tipificada penalmente en el artículo 390.1.2) es una conducta también idónea para integrar el tipo infractor agravado del artículo 201.3 LGT (consistente no en expedir «facturas falsas» sino en expedir «facturas con datos falsos o falseados»), entonces, es en el art. 201.3 LGT en el que reside el problema de constitucionalidad por permitir la inclusión de conductas que, en un primer momento, quedarían excluidas de su contenido mediante una interpretación de su literalidad basada en pautas metodológicas y axiológicas razonablemente admitidas, contradiciendo el principio de taxatividad o de predeterminación normativa ínsito en el principio de legalidad penal constitucionalmente consagrado en el art. 25.1 CE, que se concreta en la necesidad de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, de modo «que hace recaer sobre el legislador el deber de configurarlas en las leyes sancionadoras con la mayor precisión posible para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, así, las consecuencias de sus acciones» (SSTC 104/2009 de 4 de mayo, FJ 2; 135/2010, de 2 de diciembre, FJ 4; y 144/2011, de 26 de septiembre, FJ 4). Es decir, debe permitir a los administrados predecir con suficiente grado de certeza tanto las conductas punibles como las eventuales sanciones que se le anudan, de forma concreta, precisa, clara e inteligible (SSTC 127/2001, de 4 de junio, FJ 4; y 297/2005, de 21 de noviembre, FJ 6).

3. Por providencia con fecha de 29 de mayo de 2014, la Sala Segunda de este Tribunal acordó la admisión a trámite del recurso de amparo. Asimismo, y en aplicación de lo previsto en el art. 51 de la Ley Orgánica de este Tribunal, se acordó dirigir comunicación a la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional a fin de que en el plazo de diez días remitiese certificación o fotocopia adverada del recurso núm. 168-2011, interesándose al mismo tiempo que se emplazara a quienes hubiesen sido parte en el procedimiento, excepto a la parte recurrente en amparo, para que en el plazo de diez días pudieran comparecer ante este Tribunal si así lo desearan.

4. Por escrito presentado en el Registro General de este Tribunal el día 18 de junio de 2014 el Abogado del Estado suplicó se le tuviera por personado en el procedimiento.

5. Mediante diligencia de ordenación de fecha 7 de julio de 2014, la Sala Segunda acordó tener por personado y parte al Abogado del Estado en la representación que ostenta, así como dar vista de las actuaciones recibidas a las partes personadas y al Ministerio Fiscal, por plazo común de veinte días, para que, conforme determina el art. 52.1 de la Ley Orgánica de este Tribunal, presentasen las alegaciones que estimaran pertinentes.

6. Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 23 de julio de 2014, don Félix Santiago Melián, representado por el Procurador don Gabriel Casado Rodríguez y defendido por el Letrado don Gabriel Casado Ollero, evacuó el trámite de alegaciones conferido suplicando se dictase Sentencia conforme a lo interesado en el escrito de demanda de amparo.

7. El Abogado del Estado evacuó el trámite de alegaciones conferido mediante escrito registrado en este Tribunal el día 4 de septiembre de 2014, en el que instaba la desestimación del amparo pretendido. En su escrito, tras señalar los antecedentes y concretar el objeto del amparo pretendido, precisa antes que nada que el recurrente es denominado «falso empresario» no porque no sea un empresario individual sino porque todas las facturas que ha emitido en el período objeto de comprobación no se corresponden con trabajos reales porque no realizó actividad real aunque la facturara como tal.

Una vez hecha la anterior precisión considera el Abogado del Estado que no se ha producido la lesión del art. 25.1 CE, porque el art. 201 LGT (infracción por incumplir las obligaciones de facturación o documentación), claramente tipifica como infracción el incumplimiento de la obligación de facturar consistente en la expedición de facturas con datos falsos. Por su parte, según el Real Decreto 1496/2003, relativo a las obligaciones de facturación, quienes tienen que cumplir las obligaciones de facturación son los empresarios, profesionales y contribuyentes sujetos al régimen de estimación directa (art. 26), estando el

recurrente obligado a facturar «por su doble condición de empresario individual y contribuyente del IRPF por actividades económicas en régimen de estimación directa». El recurrente, como contribuyente, tiene la obligación de facturar y al facturar operaciones irreales ha incumplido esta obligación cumpliendo con el tipo de la infracción prevista en el art. 201.3 LGT: emitir facturas con datos falsos. En suma, el demandante de amparo es un empresario que tiene la obligación de facturar, y al emitir facturas falsas, ni pierde su condición de empresario ni se sustrae a la obligación de facturar.

Concluye sus alegaciones el Abogado del Estado señalando que todas las argumentaciones del recurrente relativas a la posible inconstitucionalidad del art. 201.3 LGT son las mismas que las que emplea respecto de la vulneración por la Administración del principio de legalidad del art. 25.1 CE, esto es, que ha realizado una interpretación *in malam partem*, lo que podría implicar la vulneración del derecho fundamental por aquéllas, pero no la inconstitucionalidad del precepto, sobre todo porque tipifica como infracción el incumplimiento de las obligaciones de facturación consistente en la emisión de facturas falsas, cumpliendo con claridad el requisito de *lex certa*.

8. El día 22 de septiembre de 2014 presentó su escrito de alegaciones el Ministerio Fiscal solicitando la desestimación del recurso al considerar que la queja relativa a la lesión del derecho fundamental a la legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) carece de contenido constitucional. Tras precisar los hechos que han dado lugar a la presente demanda de amparo y tras concretar los argumentos del recurrente, precisa el Ministerio Fiscal que el demandante atribuye la vulneración del principio de legalidad sancionadora en un doble plano alternativo o subsidiario: el aplicativo de la norma sancionadora, afectante a los intérpretes y aplicadores de las normas (Administración y, especialmente, Jueces y Tribunales), y el de configuración de los comportamientos ilícitos (que corresponde al legislador).

Una vez hecha la precisión que antecede, pasa el Fiscal a concretar la posición del recurrente, tras lo cual, para apreciar o no la concurrencia de la vulneración constitucional denunciada, parte de la doctrina constitucional relativa las exigencias derivadas del principio de legalidad penal (art. 25.1 CE), concluyendo que no sólo vulneran el principio de legalidad penal las resoluciones sancionadoras que se sustenten en una subsunción de los hechos ajena al significado posible de los términos de la norma aplicada, sino también aquellas aplicaciones que por su soporte metodológico –con una argumentación ilógica o extravagante– o axiológico –con una base valorativa ajena a los criterios que informan nuestro ordenamiento constitucional– conduzcan a situaciones esencialmente opuestas a la orientación material de la norma y, por ello, imprevisibles para sus destinatarios. De esta manera, para valorar la validez constitucional de la subsunción en un tipo sancionador efectuada por una resolución sancionadora deben analizarse tres aspectos: la semántica de los términos utilizados por la proposición normativa; las reglas compartidas de la interpretación jurídica aceptadas por la comunidad jurídica (operadores jurídicos y estudiosos del Derecho) y la axiología constitucional (los valores y principios constitucionales).

Pues bien, según el Fiscal el análisis de estos aspectos revelan que no ha habido vulneración del derecho a la legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) en su vertiente de garantía material, en las interpretaciones que han subsumido la conducta del demandante de amparo en el tipo sancionador aplicado por las siguientes razones.

En primer lugar, porque el comportamiento sancionado mediante la aplicación del art. 201 LGT, según la resolución administrativa, es «la emisión de facturas falsas», infracción que se entiende cometida «cuando se emite cada factura falsa». A su juicio, no se habría producido un apartamiento del significado de los términos del precepto, en la medida que interpretar que dentro de las previsiones legales del incumplimiento de las obligaciones de facturar cabe incluir la expedición de facturas con contenidos totalmente falsos o, en suma, la emisión de facturas falsas, no violenta en absoluto aquellos términos. Considerar que en la conducta contemplada en la norma (expedición de facturas con datos falsos o falseados) se incluyen las facturas falsas en su totalidad (las que no se corresponden con operaciones reales) no supone una extravagancia desde la perspectiva literal, ni desde el punto de vista

jurídico, ni desde un prisma lógico, pues una factura que no responde a la realidad no es sino una factura con todos sus datos falsos. No hay pues una interpretación extensiva ni analógica *in malam partem*. En segundo lugar, porque la interpretación que ha realizado la Sección Cuarta de la Audiencia Nacional ha sido compartida por otros órganos judiciales distintos, lo que resulta sintomático y revelador de su admisibilidad constitucional desde la perspectiva de los parámetros y métodos comúnmente aceptados en la comunidad jurídica por otros operadores jurídicos.

En fin, en tercer lugar, porque el proceder interpretativo resulta intachable desde la perspectiva axiológica, no solo porque el recurrente no ha argumentado en tal dirección ni justificado nada al respecto, sino porque no se aprecia la referida contradicción valorativa.

En suma, producido el triple respeto a las exigencias reseñadas, queda asimismo asegurado el acatamiento a la condición de previsibilidad exigible de cara a los ciudadanos que perfectamente pueden programar sus comportamientos a partir de la dicción legal de la norma sancionadora, sin serle sorpresivo que si emiten facturas falsas no correspondientes con una contraprestación real incurren en la esfera de lo ilícito administrativo al margen de su condición real o no de empresarios.

Finalmente, analiza el Ministerio Fiscal el acatamiento de las debidas exigencias de predeterminación normativa exigibles al creador normativo, considerando a este respecto que los términos de expresión de la prohibición con base en los cuales se delimita la esfera de los comportamientos ilícitos en la norma sancionadora permiten determinar su contenido semántico y su significado nuclear, de manera que el intérprete puede llegar sin mayor esfuerzo a considerar incursas en la esfera de la prohibición del art. 201 LGT la expedición de facturas falsas.

9. El Pleno de este Tribunal, mediante providencia de 28 de abril de 2015, acordó, de conformidad con el art. 10.1 n) LOTC, a propuesta de la Sala Segunda, recabar para sí el conocimiento de este recurso de amparo.

10. Por providencia de 23 de junio de 2015 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 25 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. El presente recurso de amparo se dirige contra la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 26 de septiembre de 2012, por la que se desestima el recurso contencioso-administrativo núm. 168-2011 interpuesto por el recurrente contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de fecha 5 de octubre de 2011, desestimatoria, a su vez, de la reclamación económico-administrativa presentada con el acuerdo sancionador A23-70342860 de fecha 10 de marzo de 2010, de la dependencia regional de inspección de la Delegación Especial de Canarias, por el que se impone al recurrente en amparo una sanción de 337.426,26 € por la comisión de la infracción prevista en el art. 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (en adelante, LGT), relativa al «incumplimiento de las obligaciones de facturación» (apartado 1), en su modalidad agravada consistente en la expedición de facturas «con datos falsos o falseados» (apartado 3), incumplimiento que, además, se califica como «sustancial» (apartado 5).

Como ha quedado expuesto con mayor detalle en los antecedentes, la dependencia regional de inspección de la Delegación Especial de Canarias concluyó mediante acuerdo de fecha 10 de marzo de 2010 que el actor carecía, respecto de la actividad objeto de comprobación (pequeños trabajos de albañilería y construcción), de la estructura propia de una empresa, considerando que no había ejercido una actividad económica como empresario individual sino que había creado una situación aparente y simulada con el único propósito de defraudar mediante la emisión de facturas falsas por servicios inexistentes. Por esta razón, se le excluyen de la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas los rendimientos declarados por la actividad económica aparentemente desarrollada, con devolución del exceso ingresado, para imponerle a

continuación la sanción controvertida. A continuación, la resolución de la vocalía sexta del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 5 de octubre de 2011, confirmó la sanción impuesta al considerar que era indiferente el hecho de estar ante facturas falsas o ante facturas falseadas pues una y otra conducta son incardinables en la infracción del art. 201 LGT, consistente en el «incumplimiento de la obligación de facturación», ejerza o no el obligado tributario una actividad empresarial. Por último, para la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha de 26 de septiembre de 2011, es perfectamente subsumible en el tipo legal controvertido la conducta de expedir facturas falsas por quien ha sido calificado como un «falso empresario», porque precisamente lo que hace que el recurrente haya sido calificado como tal ha sido la emisión de facturas falsas que no se corresponden con una actividad económica real.

Conforme a lo que antecede, considera el demandante de amparo que se ha vulnerado el derecho a la legalidad penal y sancionadora (art. 25.1 CE), en relación con los arts. 201.1, 3 y 5, todo ellos de la LGT, y 392 y 390.1 y 2, ambos del Código Penal, pues tras calificársele como un «falso empresario», se le impone una sanción por el tipo infractor previsto en el art. 201 LGT (incumplir obligaciones de facturación o documentación), en su modalidad agravada (expedición de facturas con datos falsos o falseados), en lugar de hacerlo por el tipo penal del art. 390.1.2 (falsedad en documento mercantil), por la sola razón de estar prescrita la acción penal, mediante una subsunción de los hechos ajena al significado posible de los términos de la norma aplicada. Por su parte, tanto el Abogado del Estado como el Ministerio Fiscal interesan la desestimación del recurso de amparo al considerar ambos que no concurre la vulneración denunciada. Para el primero, porque el recurrente como contribuyente tiene la obligación de facturar y al facturar operaciones irreales ha incumplido esa obligación incidiendo su conducta en el tipo de la infracción prevista en el art. 201.3 LGT. Para el segundo, porque el hecho de haberse interpretado que dentro de las previsiones legales del incumplimiento de las obligaciones de facturar cabe incluir la emisión de facturas falsas no violenta en absoluto los términos del precepto aplicado, en la medida que una factura que no responde a la realidad no es sino una factura con todos sus datos falsos.

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.

Para dar respuesta a la cuestión planteada es preciso señalar que la interpretación del contenido de los tipos sancionadores y el control del proceso de subsunción de los hechos probados en los preceptos aplicados es una cuestión ajena al contenido propio de nuestra jurisdicción al ser esta una función que, de acuerdo con lo establecido en el art. 117.3 CE, corresponde en exclusiva a los Jueces y Tribunales ordinarios (por todas, STC 199/2013, de 5 de diciembre, FJ 13). Ahora bien, la función que compete a este Tribunal es la de verificar que la subsunción de los hechos en el correspondiente tipo, administrativo o penal, (o lo que es lo mismo, que la concreta aplicación de la norma sancionadora), respeta las exigencias del derecho a la legalidad penal. De acuerdo con la doctrina de este Tribunal relativa al art. 25.1 CE, la constitucionalidad de la aplicación de las normas sancionadoras depende tanto del respeto al tenor literal del enunciado normativo, como de su previsibilidad, que debe ser analizada desde las pautas axiológicas que informan nuestro texto constitucional y conforme a modelos de argumentación aceptados por la propia comunidad jurídica. Por ello, no solo vulneran el derecho fundamental a la legalidad sancionadora aquellas aplicaciones de la norma sancionadora que se sustenten en una subsunción de los hechos ajena al significado posible de los términos de la norma aplicada,

sino que son constitucionalmente rechazables aquellas que conduzcan a soluciones esencialmente opuestas a la orientación material de la norma y, por ello, imprevisibles para sus destinatarios (por todas, SSTC 54/2008, de 14 de abril, FJ 4; 199/2013, de 5 de diciembre, FJ 13; 29/2014, de 24 de febrero, FJ 3, y 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 5).

No debe olvidarse que el derecho a la legalidad penal y sancionadora supone que nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente, en el momento de la comisión del hecho, quebrándose este derecho cuando la conducta enjuiciada, la ya delimitada como probada, es subsumida de un modo irrazonable en el tipo que resulta aplicado (por todas, SSTC 57/2010, de 4 de octubre, FJ 3; 153/2011, de 17 de octubre, FJ 8, y 196/2013, de 2 de diciembre, FJ 5).

El principio de legalidad penal, en su vertiente material, refleja la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y comporta el mandato de taxatividad o de certeza que se traduce en la exigencia de predeterminación normativa de las conductas y de sus correspondientes sanciones (*lex certa*), en virtud del cual el legislador debe promulgar normas concretas, precisas, claras e inteligibles, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, así, las consecuencias de sus acciones (STC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 8). De esta manera, ese principio, no sólo fija el límite interpretativo de los preceptos en la subsunción irrazonable en el tipo que resulta aplicado, bien por la interpretación que se realiza de la norma, bien por la operación de subsunción en sí, de manera, que de sobrepasarse tal límite, la sanción impuesta resultaría sorpresiva para su destinatario (SSTC 137/1997, de 21 de julio, FJ 6; y 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 5), sino que «impone, por razones de seguridad jurídica y de legitimidad democrática de la intervención punitiva, no sólo la sujeción de la jurisdicción sancionadora a los dictados de las leyes que describen ilícitos e imponen sanciones, sino la sujeción estricta, impidiendo la sanción de comportamientos no previstos en la norma correspondiente pero similares a los que sí contempla» (STC 137/1997, de 21 de julio, FJ 6).

En el examen de la razonabilidad de la subsunción de los hechos probados en la norma penal o sancionadora el primero de los criterios a utilizar es la compatibilidad de dicha subsunción con el tenor literal de la norma y con la consiguiente prohibición de la analogía *in malam partem*. A dicho criterio inicial se añade un doble parámetro de razonabilidad: metodológico, dirigido a comprobar que la exégesis de la norma y subsunción en ella de las conductas contempladas no incurre en quiebras lógicas y resultan acordes con modelos de argumentación aceptados por la comunidad jurídica; y axiológico, consistente en verificar la correspondencia de la aplicación del precepto con las pautas valorativas que informan el ordenamiento constitucional (SSTC 57/2010, de 4 de octubre, FJ 3; 153/2011, de 17 de octubre, FJ 8; 45/2013, de 25 de febrero, FJ 2; 193/2013, de 2 de diciembre, FJ 5; 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 5, y 2/2015, de 19 de enero, FJ 8).

3. En la proyección de los criterios expuestos al caso que nos ocupa, 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 sustitutos» (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 a 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.

Como se refleja en los antecedentes, el acuerdo sancionador aquí recurrido fue precedido, aunque fechado el mismo día de 10 de marzo de 2010, del acuerdo de liquidación en el que se afirma que el recurrente «no ejerce ninguna actividad económica como empresario individual habiéndose construido una apariencia externa y formal de tal actividad, dándose de alta como empresario emitiendo facturas falsas y proporcionando documentos sin soporte material a trabajadores de la empresa». Se constataba así por la propia Inspección, que dicta tanto el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador, la ausencia del presupuesto fáctico necesario para el nacimiento de la obligación jurídico-tributaria de facturación. La simulación de una actividad mediante la confección de facturas falsas ciertamente constituye una conducta ilícita con fines fraudulentos cuyo encaje sancionador puede residir en determinados preceptos del Código penal como señala el propio recurrente, pero tal análisis en absoluto nos compete en la resolución del presente recurso de amparo. Nuestro enjuiciamiento debe ceñirse al precepto que sirvió de fundamento a la sanción recurrida, y únicamente al efecto de determinar la compatibilidad de la subsunción efectuada con la dicción y sentido de aquél en el marco de las exigencias del principio de legalidad sancionadora.

Desde esta premisa, y aplicando el parámetro que nos es propio, el de la razonabilidad, debe ya señalarse que no puede calificarse de irrazonable la subsunción de la conducta realizada (simulación de una actividad económica mediante la emisión de unas facturas que se califican como falsas) en el tipo infractor del art. 201.1 LGT. Y ello porque el empresario o profesional a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF) o del impuesto sobre el valor añadido/impuesto general indirecto canario no es el único posible sujeto infractor del art. 201.1 LGT. O como alega el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución de 5 de octubre de 2011 aquí recurrida, tal «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 no la ejerce, pues ambas actuaciones vulneran deberes de facturación que aquella norma impone a los sujetos pasivos, sean o no empresarios o profesionales.

En este sentido, cabe afirmar que es cierto que los arts. 1 y 26 del Reglamento de obligaciones de facturación únicamente recogen expresamente los supuestos en los que es preceptiva la expedición de factura; y lo es en el caso de los empresarios y profesionales que ejercen su actividad económica de forma habitual, personal y directa (art. 1 del Reglamento), y de las personas que realizan determinadas operaciones económicas por cuenta propia de forma no habitual (arts. 2 y 3 del Reglamento). Así las cosas, ateniéndonos a la previsión sancionadora específica «incumplimiento de las obligaciones de facturación», y al hecho de que éstas se refieren a la expedición, remisión, rectificación y conservación de las facturas pertinentes por transacciones comerciales, el ámbito típico sancionador del art. 201.1 LGT sería el del empresario o profesional infractor.

No obstante, aquellas personas que no estén expresamente obligadas a expedir facturas, y aun así las expidan, como lo son aquellos contribuyentes del IRPF que no obtienen rendimientos de actividades económicas de ninguna clase (y mucho menos determinados en régimen de estimación objetiva, como en el caso enjuiciado), estarían violando los arts. 1.1 y 26 del Reglamento de obligaciones de facturación; esto es, estarían incumpliendo el deber de expedir facturas. De este modo, los incumplimientos de las obligaciones de facturación a que se refiere el art. 201.1 LGT podrían llevarse a cabo, por

un lado, por omisión por parte de las personas expresamente obligadas a ello (empresarios y profesionales); y, por otro, por comisión por parte de las personas implícitamente no autorizadas normativamente.

Resulta, pues, 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.

Esta aplicación concreta del precepto controvertido (art. 201.1 LGT) no sólo respeta el tenor literal del enunciado normativo, sino también, desde el punto de vista metodológico, resulta conforme a modelos de argumentación aceptados por la propia comunidad jurídica. Y ello porque tal resultado (imposición de la sanción en el caso enjuiciado) se desprende, como hemos visto, tanto una interpretación literal como de una interpretación sistemática entre las normas tributarias (art. 201.1 LGT, y arts. 1 y 26 del Reglamento de obligaciones de facturación).

Adicionalmente, atendiendo a una interpretación teleológica de la disposición sancionadora aplicada, si la norma persigue favorecer el correcto cumplimiento de la obligación de facturar para garantizar a la Administración tributaria una adecuada información que le permita una correcta gestión de los distintos tributos, «especialmente en lo referente a las transacciones económicas derivadas del desarrollo de actividades empresariales o profesionales» (como señala el párrafo primero del preámbulo del citado Real Decreto 1496/2003), no es irrazonable asumir como fundamento de la infracción controvertida no sólo el falseamiento de los datos de una factura que responde a una transacción económica sino también el falseamiento de la propia factura por no responder a ninguna operación real. En efecto, incumple la obligación de facturación tanto quien estando obligado a facturar no expide la correspondiente factura o la expide con datos falsos o falseados, como quien no estando obligado a facturar por no haber realizado operaciones respecto de las cuales surgiría esta obligación, expide un documento falso pretendiendo acreditar una realidad inexistente en el tráfico mercantil.

Por ello, desde un punto de vista metodológico, el hecho de atribuir el incumplimiento de la obligación de facturar, a los efectos de subsumir esa conducta en el tipo infractor del art. 201 LGT, a quien se le niega con carácter previo la realidad de las operaciones facturadas, no incurre en quiebra lógica. Resulta lógico entender que el bien jurídico protegido que subyace al tipo infractor citado reside en la correcta información de la realidad de las transacciones económicas a través de la documentación fidedigna que se dirige a la Administración Tributaria. Información necesaria para que la Administración referida pueda cumplir adecuadamente su función de gestión de los diferentes tributos. Por ello, si las obligaciones de veracidad en la emisión de las facturas, en cuanto a los datos económicos relevantes, requieren que la información refleje fielmente la realidad de lo que se documenta, no puede considerarse incoherente concluir que quien emite una factura falsa por falta de correspondencia total con la realidad, incumple asimismo aquella obligación de fidelidad a la verdad de los datos contenidos en aquella factura. La subsunción en el tipo infractor del art. 201.1 de la conducta consistente en simular haber llevado a cabo concretas operaciones económicas, totalmente ficticias, afecta de lleno a ese legítimo interés de la Administración pública que tutela el citado precepto, cifrado en el deber de los obligados tributarios de suministrarle información veraz a efectos de la correcta gestión de los tributos correspondientes.

En fin, tampoco desde un punto de vista axiológico puede afirmarse que la aplicación del precepto contradiga las pautas valorativas que informan el ordenamiento constitucional en cuanto al fundamento de la garantía del principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) ya que no puede negarse la previsibilidad del carácter ilícito de la conducta en cuestión y de las correspondientes consecuencias punitivas en el orden tributario. La subsunción en el tipo infractor del art. 201 LGT de la conducta consistente en aparentar, mediante la expedición de facturas falsas, de 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.

En suma, debe rechazarse que la subsunción en el art. 201.1 LGT de los hechos descritos haya vulnerado el derecho del recurrente a la legalidad penal y sancionadora (art. 25.1 CE).

4. 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. En sentido parecido, la resolución de la vocalía sexta del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 5 de octubre de 2011, considera que se puede encuadrar en la agravante del art. 201.3 LGT tanto la conducta consistente en el falseamiento de los datos de una factura como la relativa al falseamiento de la propia factura. En fin, la misma interpretación mantiene la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de septiembre de 2011, afirmando que la expedición de facturas falsas es una conducta idónea para integrar el tipo agravado del art. 201.3 LGT: «la falsedad de las facturas por inexistencia de contraprestación real puede, sin que ello suponga una interpretación analógica, encuadrarse en el tipo descrito en la norma».

Pues bien, 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.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Desestimar la demanda de amparo promovida por don Félix Santiago Melián.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a veinticinco de junio de dos mil quince.—Francisco Pérez de los Cobos Orihuel.—Adela Asua Batarrita.—Encarnación Roca Trías.—Andrés Ollero Tassara.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Juan José González Rivas.—Santiago Martínez-Vares García.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Ricardo Enríquez Sancho.—Antonio Narváez Rodríguez.—Firmado y rubricado.

Voto particular que formula la Magistrada doña Adela Asua Batarrita respecto de la Sentencia dictada en el recurso de amparo avocado por el Pleno núm. 6280-2012, al que se adhiere el Magistrado don Andrés Ollero Tassara

En ejercicio de la facultad que me confiere el art. 90.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y con pleno respeto a la opinión de la mayoría del Pleno, manifiesto mi discrepancia con la fundamentación jurídica y fallo de la Sentencia, pese a que como ponente de la presente Sentencia y, en dicha condición, recojo en ella su opinión mayoritaria, en virtud de los argumentos que defendí en la deliberación y que expongo a continuación.

En mi opinión, tal como expuse en el debate en el Pleno, la Sentencia debió otorgar el amparo solicitado declarando la vulneración del principio de legalidad sancionadora del art. 25.1 CE, por las razones que paso a exponer.

1. Comparto plenamente los parámetros de enjuiciamiento sentados en el fundamento jurídico 2, que conforme a las pautas constitucionales limitan nuestra función al control externo de la interpretación de la legalidad ordinaria realizada por los órganos jurisdiccionales, así como nuestra reiterada doctrina sobre el significado y las exigencias de la garantía de legalidad sancionadora ex art. 25.1 CE.

Mi discrepancia versa sobre la aplicación de los criterios enunciados en su proyección en el fundamento jurídico 3 a la resolución del presente recurso de amparo. Aun así, considero pertinente subrayar aquí la importancia que en el presente caso cobra el principio de legalidad sancionadora desde su significado como garantía de la separación y delimitación de las funciones del poder legislativo respecto al judicial y al ejecutivo, propiamente en lo que nos ocupa, respecto a los órganos de la Administración encargados de aplicar las previsiones sancionadoras. La exigencia de sumisión estricta a la legalidad está llamada a operar como límite infranqueable para el poder enjuiciador correspondiente, garantía frente a tentaciones o apetencias de modular, corregir o suplantar la política legislativa en materia de infracciones plasmada en las normas aprobadas por el Parlamento. Cualquier consideración de justicia material, preferencias en la modalidad de sanción, o espacios de discrecionalidad queda estrictamente excluida o, en su caso, restringida a lo que permita el marco de la ley aplicable.

Por ello, para examinar si se han vulnerado las garantías constitucionales de la legalidad sancionadora, no es suficiente, aunque sea ineludible, comprobar que se cumplen las exigencias de certeza y claridad de la ley en su dicción, la previsibilidad y accesibilidad de su contenido para cualquier persona, asesorada en su caso, de manera que pueda reconocer el carácter ilícito de la conducta, y el alcance de la sanción correspondiente. Es necesario además que la sanción que se imponga se ajuste a las previsiones del legislador en cuanto a su clase o gravedad, en correlación con el precepto que tipifica aquella precisa conducta. El órgano sancionador no está facultado para optar discrecionalmente por un precepto u otro, alterando la graduación y diferenciación prevista en la ley. Repitiendo la cita de la STC 137/1997 en su fundamento jurídico 6: «razones de seguridad jurídica y de legitimidad democrática de la intervención punitiva, no sólo la sujeción de la jurisdicción sancionadora a los dictados de las leyes que describen ilícitos e imponen sanciones, sino la sujeción estricta, impidiendo la sanción de comportamientos

no previstos en la norma correspondiente pero similares a los que sí contempla». Perspectiva que cobra especial relieve en el presente caso para examinar la razonabilidad de la subsunción realizada por el órgano sancionador y la compatibilidad constitucional de la interpretación subyacente, avalada por los órganos administrativos y jurisdiccionales cuyas resoluciones han sido objeto e impugnación en el presente amparo.

2. Mi desacuerdo con la Sentencia aprobada en el Pleno proviene de la que considero incongruente e insuficiente argumentación utilizada para avalar una interpretación extensiva de la previsión contemplada en el art. 201.1. Ley general tributaria (LGT). Extensiva hasta el punto de incluir bajo la dicción legal una modalidad de conducta que choca con el sentido literal, el significado material del concreto ilícito tributario, la estructura y la ubicación sistemática del precepto aplicado, y que por ello, desborda los límites de la legalidad sancionadora. A mi entender, tal interpretación sobrepasa lo que sería una mera analogía, claramente prohibida en este ámbito, ya que difícilmente pueden equipararse conductas que se sitúan en posición opuesta entre sí, por más que genéricamente ambas afecten a la correcta gestión financiera o tributaria. Y recordemos que la garantía constitucional del art. 25.1 CE de la que deriva la prohibición de analogía referida, se recoge en el art. 129.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común, al establecer que «las normas definidoras de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica».

El incumplimiento de un deber positivo (*tributario*) –deber de emitir factura fiel, conservarla– difiere claramente de la transgresión de una prohibición (*penal*) o deber de abstenerse –creación de una apariencia emitiendo factura falsa– por lo que resulta difícil forzar el tenor legal que ha sido formulado a todas luces para sancionar el incumplimiento de aquel deber. Con la interpretación efectuada se amplía de tal modo el campo del art. 201.1 LGT que se hace decir a la ley lo que no dice, se desvirtúa la técnica diferenciadora de ilícitos para extender la aplicación del art. 201.1 LGT a conductas defraudatorias de mayor alcance que las que constituyen incumplimientos de aquellas obligaciones de facturación que no necesariamente se dirigen a defraudar, orientación defraudatoria que por el contrario podría deducirse con claridad del hecho de confeccionar una factura falsa que documenta importes inexistentes del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

La subsunción en el marco del art. 201.1 LGT, –que bajo el título de «Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación», se refiere al «incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos»– la conducta de emisión de falsas facturas para documentar transacciones inexistentes, no solo sobrepasa el sentido literal posible y las zonas de penumbra del campo semántico de una dicción clara del precepto que se construye sobre la existencia de una previa obligación de facturar. La ampliación del ámbito de la conducta típica trastoca el sentido de la obligación cuyo incumplimiento conlleva una determinada sanción. El precepto se transforma en un mandato/prohibición genérico de no obstaculizar o alterar de cualquier forma la información que Hacienda requiere. Una desnaturalización que no respeta la previsión del legislador.

3. Ciertamente las resoluciones impugnadas en este amparo no ofrecen apenas motivación para apoyar la interpretación extensiva aplicada, sino más bien meras aseveraciones. Pero nuestra Sentencia tampoco ofrece mayor argumentación y se limita prácticamente a avalar aquella de forma, a mi juicio, insuficiente para demostrar la compatibilidad constitucional de tal entendimiento. En concreto, es un juicio voluntarista e insuficiente la argumentación recogida en el fundamento jurídico 3 de la Sentencia cuando se dice:

«[A]quellas personas que no estén expresamente obligadas a expedir facturas, y aun así las expidan, como lo son aquellos contribuyentes del IRPF que no obtienen rendimientos de actividades económicas de ninguna clase (y mucho menos

determinados en régimen de estimación objetiva, como en el caso enjuiciado), estarían violando los arts. 1.1 y 26 del ROF; esto es, estarían incumpliendo el deber de expedir facturas. De este modo, los incumplimientos de las obligaciones de facturación a que se refiere el art. 201.1 LGT podrían llevarse a cabo, por un lado, por omisión por parte de las personas expresamente obligadas a ello (empresarios y profesionales); y, por otro, por comisión por parte de las personas implícitamente no autorizadas normativamente.»

Resulta cuando menos un eufemismo sorprendente, una especie de retruécano, afirmar que las «personas implícitamente no autorizadas normativamente» para emitir una factura falsa, al hacerlo cometen la infracción consistente en incumplir un deber de facturar. Pero debe suponerse que no se trata de mera falta de autorización sino de una prohibición, la prohibición de emitir facturas falsas. ¿Una prohibición implícita, situada en el reverso del mandato explícito de facturar a quienes llevan a cabo transacciones económicas? Lo cierto es que la prohibición explícita y contundente de crear documentos mercantiles falsos se encuentra en el Código penal (CP) en su art. 392.1 (aparte de la previsión del art. 395 CP, en su caso) donde se contemplan penas de prisión. El entendimiento que avala la Sentencia de la que disiento, deja sin aplicación la previsión del Código penal a estos efectos, permitiendo que el órgano sancionador degrade a infracción administrativa la reprobación penal prevista para tales conductas. El hecho de que tal «degradación» pudiera beneficiar al infractor no empece la infracción de la garantía de legalidad como garantía de respeto a la división de poderes. De otra manera, se abriría un portillo al ejercicio de la arbitrariedad conforme a criterios de oportunidad generadores de inseguridad jurídica e indefensión, permitiendo al órgano sancionador ámbitos de decisión incompatibles con la garantía de legalidad sancionadora.

La ampliación del círculo determinado de sujetos activos de la infracción –aquellos que la dicción legal identifica como los sometidos a obligación de facturar, que son los implicados en las transacciones de las que surge la obligación– altera asimismo la voluntad de la ley. No puede ignorarse que junto al art. 201 LGT, en otras previsiones enmarcadas en el mismo capítulo titulado «Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias», el legislador acude a la misma técnica de delimitación de los sujetos de la infracción en función del tipo de operación económica o de determinada obligación derivada de aquella. Así, en relación a obligaciones de documentación asociadas a operaciones aduaneras, cuyo incumplimiento se sanciona (arts. 198 y 199 LGT); o en relación a quienes tienen la obligación de llevanza de contabilidad u otras obligaciones registrales, se sanciona su incumplimiento como infracción contable (art. 200 LGT), precisamente una figura de aplicación subsidiaria respecto a la de delito contable tipificado en el Código penal para supuestos de mayor gravedad. Como expuse en el debate del Pleno, esta clase de infracciones se caracterizan por adelantar la intervención sancionadora a estadios previos a un resultado lesivo, aquí diríamos previo a la defraudación efectiva a la Hacienda pública, adelanto dirigido a prevenir el peligro de la posterior defraudación. Si bien el sentido o finalidad de estas previsiones sancionadoras «adelantadas» es asegurar que la Administración tributaria obtenga la información pertinente para la correcta liquidación de los tributos, el legislador acomoda la definición de la infracción y las sanciones a las peculiaridades de cada modalidad diferenciada. Diferenciación legal que el órgano sancionador debe respetar en un sistema constitucional de división de poderes y funciones.

Por ello, el argumento de la Sentencia, que pretende identificar –rebasando nuestro propio cometido, digamos que en un *obiter dicta*– como bien jurídico tutelado en el art. 201 LGT «la correcta información de la realidad de las transacciones económicas a través de la documentación fidedigna que se dirige a la Administración Tributaria» no puede considerarse suficiente para justificar la interpretación amplia del precepto. Por la misma razón podría, en consecuencia, ampliarse el entendimiento de los ámbitos típicos de todas las infracciones tributarias, lo que supondría desconocer la cuidadosa diferenciación que el legislador realizó distinguiendo las modalidades de incumplimiento, obstrucción, engaño o defraudación a través de las concretas y separadas formulaciones típicas. La vulneración del principio de tipicidad, derivado del art 25.1 CE sería patente.

En cuanto al argumento sistemático, resulta insuficiente que se sustente y se agote – como se hace en la Sentencia en el fundamento jurídico 3– en el análisis de la relación entre el art 201 LGT y los arts. 1 y 26 del Reglamento de obligaciones de facturación, y además para alterar la comprensión del «deber de facturar» al adicionar al mismo un «implícito deber de no facturar» a fin de ampliar la base de la infracción sancionadora. La interpretación sistemática requiere atender al conjunto de infracciones que se enmarcan en el citado capítulo III relativo a las «Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias» porque allí se contemplan posibilidades de tipificación de la conducta de emisión de falsas facturas del IVA en otros preceptos, aunque el único interés en reseñar este hecho es el de poner de relieve la falta de consistencia de la interpretación expansiva operada sobre el art. 201.1 LGT. En detrimento del mandato constitucional de sujeción a la legalidad. Así, por ejemplo en el art. 192 LGT se tipifica el «incumplimiento de presentar de forma completa y correcta declaraciones y documentos necesarios para practicar liquidaciones».

Del análisis comparativo de los demás preceptos del mismo capítulo se constata asimismo que la cuantía de la sanción pecuniaria se calcula en función de los importes de las liquidaciones efectuadas o de las cantidades defraudadas en su caso. De forma similar, en el art. 201.1 LGT aplicado al caso, la sanción consiste en multa proporcional al importe del «conjunto de operaciones que hayan originado la infracción». Lo cual corrobora que el precepto está configurado sobre el supuesto de transacciones reales cuantificables en valor dinerario, de manera que la multa opera como una detracción de las ganancias o ingresos efectivos. Como expuse en el Pleno, esta era una de las razones que también debían tomarse en cuenta en la interpretación de la compatibilidad de la interpretación impugnada con el sentido del precepto. En el caso objeto del recurso, dado que se aplicó el tipo doblemente agravado –uso de documentos falseados, e «incumplimiento sustancial de las obligaciones»–, la multa se incrementó en un 100 por 100 sobre el 75 por 100 de la cuantía ficticia de las operaciones que se documentaron falsamente.

4. Por todo ello, resulta irrazonable subsumir en el tipo infractor relativo al «incumplimiento de las obligaciones de facturación» (art. 201.1 LGT) la conducta consistente en simular «la realización de una actividad inexistente» por «no corresponderse con una actividad económica real», según afirma la propia resolución administrativa sancionadora. No puede incumplir las obligaciones de facturación (art. 201.1 LGT), ni mucho menos hacerlo de forma «sustancial» (art. 201.5 LGT), quien, de conformidad con el ordenamiento tributario, por sus circunstancias subjetivas y objetivas, no quedaba dentro del ámbito de aplicación de esa obligación. Por otro lado, también resulta contradictorio que la supuesta prestación de servicios cuya inexistencia fue declarada probada por la administración tributaria, pretenda tomarse como fundamento de una obligación a cuyo incumplimiento se le aparea la comisión de la infracción controvertida, y por la que se le impone una multa en función del supuesto montante de una cantidad ficticia.

Puesto que la conducta del recurrente en amparo, conforme a lo anterior, no debió, a mi juicio, reconducirse a la infracción prevista en el art. 201.1 LGT (incumplimiento de las obligaciones de facturación), no tendría sentido entrar en la discusión sobre la procedencia de la aplicación de los subtipos agravados, cuya aplicación requiere la previa concurrencia de la conducta básica. Por otro lado, la cualificación del art. 201.3 LGT se refiere a la emisión de facturas «con datos falsos o falseados», lo cual es significativo porque implícitamente puede deducirse que el supuesto de «facturas falsas» no ha quedado mencionado –a diferencia de la explícita mención en otros preceptos del capítulo– porque el legislador ha sido congruente con su previsión de que las conductas infractoras básicas necesariamente requieren un precedente de transacción económica real. Por ello, no sería reconducible al precepto la falsedad documental de una operación que, en cuanto irreal, no sería fuente de una obligación de facturar. Pero la Sentencia de la que discrepo considera que la referencia a los «datos falsos o falseados» avala la inclusión de la confección de «facturas falsas».

Sin embargo, la factura falsa (en la que la falsedad afecta al propio documento por reflejar operaciones inexistentes) y la factura con datos falsos o falseados (en la que la

falsedad afecta a algún dato de una operación real) son supuestos bien diferenciados a los que nuestro Ordenamiento jurídico atribuye unas consecuencias jurídicas netamente distintas, y así viene refrendado por la doctrina jurídica en el campo tributario. Como señala el informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria de 28 de octubre de 2005, con referencia en su fundamentación a la doctrina de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, dentro de las falsedades documentales en relación a confección de facturas pueden darse dos situaciones: la expedición de facturas que reflejen operaciones totalmente inexistentes o ficticias que integraría un supuesto de falsedad documental cometida por particulares subsumible en el art. 390.1.2 CP, y la expedición de facturas referentes a operaciones reales pero con algún o algunos datos falsos o falseados, en los que concurre una falsedad ideológica no punible penalmente sancionable por el tipo previsto en el art. 201.3 LGT. Efectivamente, cuando el legislador al ocuparse de las infracciones tributarias ha querido distinguir las dos modalidades de conductas falsarias (separando la de falsear el documento respecto a la de alterar o falsear datos del contenido del documento) lo ha hecho expresamente, como se observa por ejemplo, con los «criterios de graduación de las sanciones», uno de los cuales es «el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados» [art. 184.3 b) LGT]; asimismo en la infracción prevista en el art. 191.2 a) y 3 a) LGT «por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación», que se agrava «[c]uando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados»; en la infracción contemplada en el art. 192 a) y 3 a) LGT «por incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones», que se agrava cuando «se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados»; en la infracción prevista en el art. 193.2 a) y 3 a) LGT «por obtener indebidamente devoluciones» en la que ha distinguido claramente entre la factura o documento «falso» y la factura o documento «falseado».

La contemplación comparada de los referidos preceptos confirma que la ausencia de referencia en el art. 201.3 al uso de «facturas falsas» no es fortuito, sino deliberado y consecuente con el diseño del legislador del precepto en cuestión. Con la interpretación que se avala en nuestra Sentencia, se está subsumiendo dentro del art. 201 LGT una conducta que ni está en su letra ni el legislador quiso en momento alguno que estuviese contemplada, produciéndose así una extensión del contenido del precepto más allá de los estrictos límites que la garantía del principio de legalidad del art. 25.1 CE permite.

En suma, por todo ello, considero que debió estimarse la demanda de amparo, y, en consecuencia, declararse vulnerado el derecho del recurrente a la legalidad penal y sancionadora (art. 25.1 CE).

Madrid, a veinticinco de junio de dos mil quince.—Adela Asua Batarrita.—Andrés Ollero Tassara.—Firmado y rubricado.