

Sentencia del Tribunal Constitucional 146/2015, de 25 de junio [BOE n.º 182, de 31-VII-2015]

FACTURACIÓN FALSA DE UN FALSO EMPRESARIO: ¿INFRACCIÓN TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 201 LGT O DELITO DE FALSIFICACIÓN DE DOCUMENTO MERCANTIL?

La Sentencia que comentamos resuelve la cuestión de si la facturación falsa de un falso empresario da lugar a alguna de las infracciones tributarias contempladas en la LGT, especialmente en el artículo 201, sin quebranto de los principios de legalidad y tipicidad, como principios constitucionales que son estimables en amparo, pues de no cumplirse se estaría procediendo a una infracción del artículo 25.1 de la Constitución española.

La sentencia referida, a la que le sigue otra inmediata (la núm. 150/2015, de 6 de julio, RTC/2015/150), es favorable a la práctica administrativa y, por lo tanto, considera que la conducta descrita es subsumible en el precepto. Sin embargo, nuestra opinión es coincidente con el voto particular que elabora la Magistrada doña Adela Asua Batarrita, al que se adhiere don Andrés Ollero Tassara, contrario por consiguiente al fallo, por lo que se debió otorgar el amparo al ir en contra del principio de legalidad y tipicidad sancionadora que predica el artículo 25 CE.

El principio de legalidad en materia sancionadora implica, de una parte, que no puede haber sanción si no hay preceptiva ley que así la recoja. De otra, conlleva que cualquier hecho que consideramos como ilícito para ser sancionado tiene que estar recogido de forma cierta en una norma legal. Para nosotros la expedición de facturas falsas por falsos empresarios no es un supuesto típico en el artículo 201.1 y 3 de la LGT, como sí lo cree la Administración Tributaria y el Tribunal Constitucional, en una interpretación demasiado extensiva.

Dice el artículo 201.1 LGT que «constituye infracción el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos». La acción de expedir facturas falsas no se subsume, para nosotros, en el tipo básico que regula este apartado. Pensamos que falla la primera premisa, la obligación de facturar, pues quien actúa con fingimiento de la realidad no está obligado a ello, pues precisamente el sistema le prohíbe que lo haga. Sólo una interpretación excesivamente laxa incardina el hecho en el mismo, por lo que consideramos desacertada su inclusión, que desborda al principio de legalidad sancionadora.

Sin embargo, el Pleno del Tribunal Constitucional ha considerado, de una forma un tanto forzada, que si «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 habido una efectiva

prestación de servicios, no podía facturar, ni desde un punto de vista objetivo ni desde una óptica objetiva».

Lo cierto es que el tipo aludido no siempre puede tener como fin la defraudación. Lo dice con rigor el voto particular. Se habla simplemente del incumplimiento del deber de facturación. El libramiento de facturas falsas desde luego siempre tiene tal ánimo.

También la práctica administrativa lo sujeta al tipo agravado del apartado 3 del artículo 201 LGT. Evidentemente, para nosotros, igual que para el voto particular, si no consideramos subsumible la conducta en el tipo básico, menos en el agravado, pues parte de aquél. El tipo agravado del apartado 3 considera como muy grave la infracción, «cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados». Para la Administración, avalada por el Tribunal Constitucional, la expedición de facturas falsas por un falso empresario se subsume en este tipo agravado, dado que la «conducta imputada al recurrente es la de emitir facturas sin contraprestación real». No estamos de acuerdo con ello.

Acierta además el voto particular en el sentido de que piensa que el tipo agravado se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. La expedición de facturas falsas parte de la ausencia de operaciones reales. Se fingen situaciones sobre las que se acciona fraudulentamente la normativa tributaria. No tiene sentido cuantificar la sanción sobre operaciones que no han existido, como hace la Administración Tributaria, bendecida por el Tribunal Constitucional.

La interpretación que sostiene el Tribunal Constitucional enerva en realidad la posibilidad de aplicar el tipo que verdaderamente debiera haber sido aplicado. El tipo penal del artículo 392 al tratarse de una falsificación de un documento mercantil, para el caso facturas, que el legislador ha querido reprobar en tal grado y no como simple o mera falta administrativa.

Marcos IGLESIAS CARIDAD
*Investigador del Programa de Formación del Profesorado Universitario,
del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte,
adscrito al Área de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Salamanca*
iglesiascaridad@usal.es