

Sección del Tribunal Constitucional

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

9192 *Sala Primera. Sentencia 150/2015, de 6 de julio de 2015. Recurso de amparo 3717-2013. Promovido por don Juan Rito Cubas en relación con la resolución sancionadora adoptada por la dependencia regional de inspección de la Delegación Especial de Canarias, y las Sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y del Tribunal Superior de Justicia de Canarias. 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 (STC 146/2015). Voto particular.*

La Sala Primera del Tribunal Constitucional, compuesta por don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, Presidente, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Santiago Martínez-Vares García y don Juan Antonio Xiol Ríos, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 3717-2013, promovido por don Juan Rito Cubas, 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 Séptima de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 22 de marzo de 2013, por la que se desestima el recurso de casación núm. 3785-2011 interpuesto contra la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Las Palmas de Gran Canaria) de fecha 24 de enero de 2011, desestimatoria, a su vez, del recurso contencioso-administrativo núm. 119-2010 promovido contra el acuerdo núm. A23-70337741 de fecha 2 de marzo de 2010 de la dependencia regional de inspección de la Delegación Especial de Canarias, por el que se le imponen dos sanciones tributarias por importe total de 808.564,22 € 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 el Magistrado don Santiago Martínez-Vares García, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. Por escrito registrado en este Tribunal el día 14 de junio de 2013, don Gabriel Casado Rodríguez, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de don Juan Rito Cubas, interpuso recurso de amparo contra las resoluciones judiciales y la administrativa 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, constaba dado de alta en el impuesto sobre actividades económicas durante los ejercicios 2005 y 2006 en los epígrafes del impuesto sobre actividades económicas (en adelante, IAE) 501.3 («Albañilería y pequeños trabajos de construcción»), 505.1 («Revestimientos, solados y pavimentación») y 505.7 («Trabajo

en yeso y escayola»), estando acogido el 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 (en lo sucesivo, IGIC). Durante esos ejercicios prestó servicios de albañilería a la empresa Félix Santiago Melián, S.L., facturándole, respectivamente, unos importes de 213.472,21 € y 436.967,63 €. En sus autoliquidaciones del IRPF declaró unos rendimientos netos de actividades económicas en régimen de estimación objetiva por módulos por importe de 19.632,57 € (2005) y 36.746,55 € (2006), con una cuota tributaria a ingresar de 5.425,83 € (2005) y 6.882,17 € (2006).

b) Con fecha de 15 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 de los ejercicios 2005 y 2006. Fruto de estas actuaciones se dictó con fecha de 2 de marzo de 2010 un acuerdo de liquidación (A23-71632645), 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 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» (página 10).

Resalta el citado acuerdo que nos encontramos: ante un obligado tributario que es empleado de la entidad Félix Santiago Melián, S.L., y, al mismo tiempo, pretende prestarle servicios de albañilería, revestimientos, solados, pavimentación y trabajos en yeso y escayola, por los que se encuentra dado de alta en el régimen de estimación objetiva (página 20); que es familiar directo de unos de los administradores de la entidad Félix Santiago Melián, S.L.; 3) que emite facturas cuyo único destinatario es la misma entidad Félix Santiago Melián S.L., siendo las cantidades facturadas muy elevadas, sirviendo a la mencionada entidad como justificantes de gastos que reducen el importe del beneficio obtenido; que no es el único «modulero» ficticio que ha sido detectado en relación con la misma entidad receptora de facturas (página 21); y que aunque existen los contratos de trabajadores, los pagos de cotizaciones a la Seguridad Social, el alta en el IAE, la inclusión en el régimen de estimación objetiva a efectos del IRPF y la presentación de declaraciones por dicho impuesto, 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» (página 21).

En suma, concluye el acuerdo de liquidación, «la actividad económica del obligado tributario declarada en estimación objetiva, actuando como lo que se conoce por 'modulero', es ficticia y orientada a la defraudación en la deuda tributaria del destinatario de las facturas, la entidad Félix Santiago Melián S.L., que computa toda esta facturación entre sus gastos» (página 28), razón por la cual, procede a excluir de la parte general de su base imponible del año 2005 los 19.632,57 € declarados como rendimientos de actividades económicas, dando lugar a una cuota negativa de 8.053,14 €, que se incrementa unos intereses de 1.221,67 €; y de la base imponible del año 2006 los 36.746,55 € declarados como rendimientos de actividades económicas, dando lugar a una cuota negativa de 16.308,70 €, que se incrementa en unos intereses de 1.139 €. Todo ello da lugar a una cantidad total a devolver de 26.722,51 €.

c) Junto con el anterior acuerdo de liquidación (A23-71632645), la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias dictó el mismo día 2 de marzo de 2010 un acuerdo sancionador (A23-70337741) por la comisión de dos infracciones muy graves (una por cada ejercicio) 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. (que descontando las facturas prescritas asciende a 102.075,17 € en

el ejercicio 2005 y a 436.967,63 € en el ejercicio 2006), se le aplica una sanción del 75 por 100 (76.556,28 € y 327.725,73 €, respectivamente), que incrementada en un 100 por 100 (por incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación), ofrece como resultado unas sanciones por importes de 153.112,76 € (ejercicio 2005) y 655.451,46 € (ejercicio 2006). La sanción total a ingresar asciende, en suma, a 808.564,22 €.

La culpabilidad del recurrente se fundamenta en que se trata de un empleado asalariado de la empresa Félix Santiago Melián, S.L., que factura cantidades cuya única destinataria es precisamente esa misma empresa (página 6). Se trata de lo que se denomina comúnmente como un «modulero», que le factura a la misma empresa para la que presta servicios como asalariado, habiendo una evidente desproporción en cuanto al margen de beneficios que se deriva de la facturación presuntamente realizada (página 7). «La operatoria 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 significan elevados gastos deducibles para las empresas destinatarias de las facturas» (página 8). Los hechos puestos de manifiesto «apuntan a la inexistencia de actividad real por parte de los moduleros y que las facturas emitidas carecen de contraprestación real», habiéndose simulado «una actividad económica para girar facturas falsas a la entidad Félix Santiago Melián, S.L., que ésta se computaba entre sus gastos deducibles» (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» (páginas 11 y 12). 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 13).

d) Contra el anterior acuerdo se presentó un recurso contencioso-administrativo (núm. 119/2010) ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Las Palmas de Gran Canaria), por la vía del procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales. Por Sentencia 3/2011, de 24 de enero, de la Sección Segunda, se acordó desestimar el recurso. Según esta resolución judicial «con independencia de que los hechos imputados estén o no suficientemente probados, extremo que ahora no se discute, 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 de la norma. A ello se añade que como afirma el Abogado del Estado, el art. 25 CE no comprende la garantía de que la elección del tipo infractor sea acertada, como el derecho que consagra el art. 24 CE a la tutela judicial, no garantiza el acierto de las resoluciones judiciales (fundamento de Derecho tercero).

e) Interpuesto un recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (núm. 3785-2011), por Sentencia de su Sección Séptima con fecha de 22 de marzo de 2013 se desestimó. Para el Tribunal Supremo el recurrente es sancionado por el denominado «fraude de moduleros», en el que una persona física con vínculos con una sociedad mercantil se da de alta en una actividad económica que tributa bajo el régimen de estimación objetiva por módulos y de esta manera emite una facturación elevada. A su juicio, «los hechos son subsumibles en el tipo infractor del artículo 201.1 y 3. Ciertamente,

si como afirma erróneamente la resolución, el recurrente no fuera empresario no estaría obligado a emitir facturas. Sin embargo, el recurrente es empresario porque voluntariamente se dio de alta como tal en el impuesto de actividades económicas, y sólo desde esta condición le es posible la emisión de facturas, contribuyendo así, caso de ser ciertos los hechos (cuestión en la que dados los límites de este proceso no podemos entrar), a emitir facturas que el receptor empresario podrá desgravar como gasto. ... Si el tipo sancionador castiga a quien siendo empresario emite parcialmente facturas falsas, cubre igualmente la conducta de quien emite todas las facturas falsas. Es evidente que el recurrente, aun cuando todas las facturas emitidas al empresario receptor para el que al parecer trabajaba, fueran falsas, habría podido ejercer la actividad para la que estaba dado de alta fiscalmente con el mismo u otros empresarios, por lo que, pese a la confusión en que pueda incurrir el término 'falso empresario', lo único que se desprende de la resolución es que la condición de empresario se adquirió por el recurrente dirigida exclusivamente para emitir facturas falsas contra otro empresario para el que trabajaba exclusivamente» (fundamento de Derecho séptimo).

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 art. 390.1.2 CP, pero nunca en vía administrativa (en el tipo agravado del art. 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 la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias como la Sección Séptima de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, 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.

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 (art. 201.1 LGT), y además efectuar un «incumplimiento sustancial» de la misma (art. 201.3 LGT), con el agravante de que dicho incumplimiento sustancial afecta a la totalidad de «las operaciones sujetas al deber de facturación» (art. 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 que antecede considera el recurrente que ni la inspección de los tributos, ni la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, ni, en fin, la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, 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 art. 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 828/1998, de 18 de noviembre; y 1647/1998, 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, 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». De acuerdo con este informe, «[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 sólo 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 sustitutivos» (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 sustitutivos» [apartado 2 b)], y de «muy grave» cuando el incumplimiento consista «en la expedición de facturas o documentos sustitutivos 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» (Sentencia de la Audiencia Nacional 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 art. 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 LG 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 art. 390.1.2 (falsedad en documento mercantil), por el tipo infractor agravado del art. 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 art. 25.1 CE, al subsumir erróneamente la conducta del ciudadano en un tipo administrativo que no es el previsto para el supuesto de hecho.

3. Por providencia con fecha de 21 de julio de 2014, la Sala Primera 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 tanto a la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo como a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, a fin de que en el plazo de diez días remitiesen, respectivamente, certificación o fotocopia adverada de las actuaciones correspondientes a los recursos núms. 3785-2011 y 119-2010, 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 28 de julio de 2014 el Abogado del Estado suplicó se le tuviera por personado en el procedimiento.

5. Mediante diligencia de ordenación de fecha 18 de diciembre de 2014, la Sala Primera 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 30 de diciembre de 2014, don Juan Rito Cubas, 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 23 de enero de 2015, 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. A su juicio, 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.

8. El día 9 de febrero de 2015 presentó su escrito de alegaciones el Ministerio Fiscal solicitando la desestimación del recurso al considerar que la lesión del derecho fundamental a la legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) carece de fundamento. Tras precisar los hechos que han dado lugar a la presente demanda de amparo 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 a las exigencias derivadas del principio de legalidad penal (art. 25.1 CE), concluyendo que no solo 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 realizada ha sido compartida por otros órganos judiciales distintos (concretamente, por la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional con fecha de 26 de septiembre de 2012 y otras resoluciones judiciales procedentes de otros órganos judiciales), 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, al no chocar con valores y principios constitucionales, sin que conduzca a resultados contrarios a los mismos.

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 incurrir en la esfera de lo ilícito administrativo al margen de su condición real o no de empresarios.

A continuación, precisa el Ministerio Fiscal las razones por las que tanto la Sentencia de 24 de enero de 2011 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, como la Sentencia de 22 de marzo de 2013 de la Sección Séptima de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, confirman la subsunción realizada por la Administración sancionadora, para alcanzar las siguientes conclusiones: Primera) El entendimiento realizado por la resolución administrativa ha sido acorde con las exigencias derivadas del art. 25.1 CE, pues nunca se tuvo al recurrente como no empresario y como empresario a la vez. Segunda) La resolución administrativa no ha vulnerado ni el art. 25.1 CE ni ningún otro derecho fundamental, siquiera la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE. Tercera) Las resoluciones judiciales convalidaron la resolución administrativa desde la perspectiva del art. 25.1 CE, por estimar correcta la subsunción de los hechos en el art. 201.1 y 3 LGT, puesto que formalmente el recurrente adquirió la condición de empresario al darse de alta fiscal en dicho concepto. Cuarta) Las sentencias no han reconstruido el tipo ni la sanción buscando argumentos al margen de la esencia fáctica y jurídica de la resolución administrativa sancionadora. Quinta) Todas las resoluciones coinciden en que la conducta de quien se da de alta en el IAE como empresario, constituyéndose en tal a efectos fiscales de modo completamente o parcialmente falsario, y se acoge al régimen de estimación objetiva en su tributación y emita facturas falsas, es encuadrable en los tipos sancionadores de las disposiciones contenidas en el art. 201.1 y 3 LGT.

9. Por providencia de 2 de julio de 2015, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 6 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. El presente recurso de amparo se dirige la contra la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 22 de marzo de 2013, por la que se desestima el recurso de casación núm. 3785-2011 interpuesto contra la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Las Palmas de Gran Canaria) de 24 de enero de 2011, desestimatoria, a su vez, del recurso contencioso-administrativo núm. 119-2010 promovido contra el acuerdo núm. A23-70337741 de fecha 2 de marzo de 2010 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias, por el que se imponen dos sanciones tributarias por un importe total de 808.564,22 €, 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 2 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 acto seguido la sanción controvertida. A continuación, la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 24 de enero de 2011 confirmó la sanción impuesta al considerar que, con independencia de que los hechos imputados estuviesen o no suficientemente probados, la falsedad de las

facturas por inexistencia de contraprestación real, puede, sin que ello suponga una interpretación analógica, encuadrarse en el tipo descrito por el art. 201.1 y 3 LGT, sin que el art. 25 CE comprenda la garantía de que la elección del tipo infractor sea acertado. Por último, para la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 22 de marzo de 2013, los hechos son subsumibles en el tipo infractor del artículo 201.1 y 3 LGT, porque si el tipo sancionador castiga a quien siendo empresario emite parcialmente facturas falsas, también cubre la conducta de quien emite todas las facturas falsas, tanto más cuando la emisión de facturas falsas sólo era posible si previamente el recurrente se daba de alta fiscalmente como empresario.

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 ello de la Ley general tributaria, 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. Esta cuestión ha sido recientemente resuelta por este Tribunal en la STC 146/2015, de 25 de junio, en un recurso de amparo (núm. 6280-2012) en el que la problemática planteada era idéntica a la que ahora nos ocupa, y en el que analizamos, si la emisión de falsas facturas carentes de sustento real en operación económica alguna podía entenderse como un «incumplimiento de las obligaciones de facturación», y si tal entendimiento suponía una extralimitación del ámbito típico de aquel precepto con la consecuente violación del principio de tipicidad sancionadora.

Para dar respuesta a la cuestión planteada señalábamos en la citada STC 146/2015, FJ 2, 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). La función que compete a este Tribunal, entonces, 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 sustentan 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 sustitutivos» (apartado 1), esto es, por incumplir las obligaciones de facturación contempladas en el entonces vigente Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprobaba el Reglamento por el que se regulaban las obligaciones de facturación, concretamente, por incumplir la obligación de documentación, bien de las operaciones económicas realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional (arts. 1 y 26 del Reglamento de obligaciones de facturación), bien de operaciones económicas concretas respecto de las que naciese aquella obligación de facturar (arts. 2 y 3 del citado Reglamento).

Atendiendo al tenor legal, considerábamos en la citada STC 146/2015, FJ 3, que 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 exlimitación 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 2 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 IRPF o del IVA-IGIC no es el único posible sujeto infractor del art. 201.1 LGT, en la medida que el «incumplimiento de la obligación de facturación» mediante la emisión de facturas con datos falsos o falseados se puede materializar tanto 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 citado 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 de una interpretación literal como de una interpretación sistemática entre las normas tributarias (arts. 201.1 LGT, y 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.

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 LGT.

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 2 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 Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Las Palmas de Gran Canaria) de 24 de enero de 2011, considera que la falsedad de las facturas por inexistencia de contraprestación real, puede, sin que ello suponga una interpretación analógica, encuadrarse en el tipo descrito de la norma. En fin, la misma interpretación mantiene la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2013, al afirmar que si el tipo sancionador castiga a quien siendo empresario emite parcialmente facturas falsas, cubre igualmente la conducta de quien emite todas las facturas falsas.

Pues bien, sobre este particular entendimos en la STC 146/2015, FJ 4, que dentro de las posibles interpretaciones del precepto y desde la limitada perspectiva de nuestro control, como señalan tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado, la subsunción de la conducta consistente en expedir facturas falsas dentro de la modalidad agravada de la infracción controvertida relativa a la expedición de facturas con datos falsos o falseados, no puede considerarse que violente los términos del precepto aplicado, ni desde la perspectiva literal, ni desde el punto metodológico, ni, en fin, desde el prisma axiológico, pues, como señalan uno y otro, una factura falsa, por no responder a realidad alguna, no es sino una factura con todos sus datos falsos.

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

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 Juan Rito Cubas Benítez.

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

Dada en Madrid, a seis de julio de dos mil quince.—Francisco Pérez de los Cobos Orihuel.—Encarnación Roca Trías.—Andrés Ollero Tassara.—Santiago Martínez-Vares García.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Firmado y rubricado.

Voto particular que formula el Magistrado don Andrés Ollero Tassara, respecto a la Sentencia de la Sala Primera 150/2015, de 6 de julio, dictada en el recurso de amparo núm. 3717-2013.

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 Tribunal, expreso mi discrepancia con el fallo y la fundamentación jurídica de la Sentencia dictada en el presente recurso de amparo remitiéndome a lo ya manifestado en el Voto particular que formuló la Magistrada doña Adela Asua Batarrita a la STC 146/2015, de 25 de junio, al que me adherí.

Madrid, a seis de julio de dos mil quince.—Andrés Ollero Tassara.—Firmado y rubricado.