

El incremento en un 100% de la cuantía de la sanción por la comisión de la infracción tributaria relativa al incumplimiento de las obligaciones de facturación, en su modalidad agravada, no resulta aplicable cuando la actividad económica es inexistente

La cuestión planteada en el litigio consiste en delimitar la aplicación de una infracción tributaria, relativa al incumplimiento de las obligaciones de facturación, en su modalidad agravada, que comporta el incremento de la cuantía resultante en un 100% si se produce el incumplimiento sustancial de tales obligaciones -apartado 5 del art. 201 de la LGT-.

Tal y como ha resuelto la Sala en una reciente sentencia en un supuesto idéntico al debatido en el presente recurso, no resulta aplicable el criterio de graduación de las sanciones, previsto en el art. 201.5 de la LGT, en relación con su art. 187.1 c), cuando la conducta sancionada -expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados- trae causa de la simulación de una actividad económica de la que se derivan obligaciones de facturación, se hayan tomado en consideración los mismos tributos y periodos y ello haya comportado que las operaciones realizadas entre los socios y la sociedad hayan sido anuladas como consecuencia de la regularización practicada.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 29/04/2024

Nº de Recurso: 6151/2022

Nº de Resolución: 727/2024

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
SENTENCIA

En Madrid, a 29 de abril de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6151/2022, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia dictada el 18 de mayo de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 954/2020.

Ha sido parte recurrida don Obdulio , representado por la procuradora de los Tribunales doña Montserrat Gómez Hernández, bajo la dirección letrada de don Manuel García Martín.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 18 de mayo de 2022, que estimó en parte el recurso núm. 954/2020, interpuesto por la representación procesal de don Obdulio contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 22 de julio de 2020, desestimatoria del recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña de 16 de marzo de 2017, que desestimó a su vez la reclamación formulada contra acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 14 de noviembre de 2013, de imposición de sanción de 834.745,17 euros, que la sentencia recurrida anuló exclusivamente en el particular relativo a la aplicación del criterio de graduación previsto en el artículo 210.5 LGT, en los concretos términos consignados en su Fundamento de Derecho Noveno.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación del recurso. La procuradora doña Montserrat Gómez Hernández, en representación de don Obdulio, mediante escrito de 4 de julio de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 18 de mayo de 2022.

El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, mediante escrito de 6 de julio de 2022 preparó el recurso de casación contra la citada sentencia.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación por don Obdulio en auto de 14 de julio de 2022, y por el abogado del Estado en auto de 21 de julio de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Inadmisión del recurso del Sr. Obdulio

La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, en virtud del artículo 88.3, párrafo 2º y 90.4.d) de la LJCA inadmitió el recurso de casación preparado por la representación procesal de don Obdulio, por medio de auto de 28 de junio de 2023, al entender decaído el eventual interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que pudiera poseer dicho recurso de casación.

3.- Admisión del recurso del abogado del Estado

En el expresado auto de 28 de junio de 2023, la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación preparado por la Abogacía del Estado en representación de la Administración General del Estado, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

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

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

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

4.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 19 julio 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 187 y 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre.

Considera que la sentencia de la Audiencia Nacional realiza una interpretación equivocada y mantiene que, en su opinión, el art. 187.1.c) LGT no requiere que los incumplimientos de facturación o documentación deban tributar en el impuesto y periodo objeto de comprobación, porque el precepto establece tan sólo un porcentaje a partir del cual el incumplimiento se considera sustancial (procede el agravante si el incumplimiento de las obligaciones de facturación - incumplimiento que en este caso consiste en la emisión de facturas con todos los datos falseados por no ser realmente un empresario- es superior al 20% de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con los tributos (IRPF e IVA) del periodo comprobado).

Aduce que en el supuesto de autos, las operaciones sujetas al deber de facturación por el IRPF e IVA del periodo comprobado ascendían a 0 euros -puesto que no existía realmente ninguna actividad (era simulada)- de modo que la emisión de facturas falsas o falseadas del obligado tributario ha de entenderse que supera el 20% de 0y sí concurriría el presupuesto para la aplicación de la agravante del 201.5 LGT. Expresa que si no hay actividad real, las cuotas de los tributos comprobados serán cero (ninguna) pero no hay duda de que hay una "actividad" simulada, virtual, con una supuesta facturación.

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

Invoca que, en un supuesto sustancialmente igual, la sentencia de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, de 2 de marzo de 2022 (recurso 613/2019), ECLI:ES:AN:2022:1057, admitió la agravante cuestionada.

5.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La procuradora doña Montserrat Gómez Hernández, en representación de don Obdulio, presentó escrito de oposición de fecha 29 de septiembre de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis:

(I). - Que la sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de marzo de 2022, aportada por la abogacía del Estado, adolece de una evidente incongruencia y falta de motivación, conculcando lo dispuesto en el art. 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil ("LEC"), "BOE" núm. 7, de 8 de enero, de aplicación supletoria conforme se dispone en la Disposición Final Primera de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, "BOE" núm. 167, de 14 de julio.

Señala que el apartado D del Fundamento de Derecho Segundo de la sentencia de referencia, se sustenta en la doctrina emanada de la sentencia del Tribunal Constitucional 146/2015, de 25 de junio de 2015, ECLI:ES:TC:2015:146 (recurso de amparo 6280-2012; BOE número 182, 31 de julio de 2015), doctrina referida a los apartados 1 y 3 del art. 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

Tributaria pero que, en ningún caso se pronuncia respecto del art. 201.5 LGT con relación al art. 187.1.c LGT.

Señala que el Tribunal Constitucional, cuando se manifiesta respecto a la infracción básica, se refiere al supuesto tipificado en el apartado 1 del art. 201 LGT. Por el contrario, los subtipos agravados están regulados en los apartados 3 y 4 del mismo precepto, guardando silencio respecto de la agravante regulada en el art.201.5 LGT.

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

A su entender, el precepto es taxativo, y exige que las operaciones se encuentren sujetas al deber de facturación, es decir, aquellas que, en aplicación del art. 2 del Reglamento de facturación vigente a fecha de devengo de la operación, se determinen como tales. Siendo objeto de las actuaciones inspectoras los ejercicios 2008 y 2009, estaba vigente el art. 2 del Reglamento de Facturación aprobado mediante el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

Considera que la expedición de factura (deber de facturación) solo es dable a aquel al que la normativa vigente en cada momento le exige, por su condición (empresario o profesional), y por la naturaleza de la operación económica ("entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad"), una obligación de hacer, la propia expedición de la factura, y no en otro caso.

A su juicio, la dicción del art. 201.5 LGT, con relación al art. 187.1.c del mismo texto normativo, y por referencia al art. 2.1 del Reglamento de facturación en su redacción vigente en los ejercicios objeto de comprobación (Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre), determinan que resulte de imposible aplicación al caso de autos el criterio de graduación allí regulado, salvo que se incurra en una aberrante vulneración del principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE).

6.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 3 de octubre de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 22 de febrero de 2024 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 9 de abril de 2024, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica y sus antecedentes

La cuestión debatida en casación consiste en delimitar la aplicación de una infracción tributaria, relativa al incumplimiento de las obligaciones de facturación, en su modalidad agravada, que comporta el incremento de la cuantía resultante en un 100% si se produce el incumplimiento sustancial de tales obligaciones (apartado5 del art. 205 LGT).

El contribuyente sancionado (hoy recurrido y opuesto al recurso), junto con otros dos socios de Cargel 98, S.L., se dio de alta en la actividad de transportes en el régimen de estimación objetiva por módulos para emitir una elevada facturación, que era simulada, lo que determinó que Cargel 98, S.L. pudiera deducirse un IVA soportado y unos gastos en el Impuesto sobre Sociedades que no correspondían a la realidad. Mientras tanto, los socios, que declaraban en el régimen de módulos, no los computaban

como ingresos en el IRPF, ni como IVA repercutido, sino que calculaban los módulos respectivos, que suponían una tributación muy inferior.

Lo anterior motivó la regularización del IRPF e IVA del Sr. Obdulio , con base en la apreciación de un supuesto de simulación relativa, consistente en la división artificial de la actividad de transporte de mercancías por carretera respecto de la que, aunque formalmente era desarrollada por cuatro contribuyentes independientes, en realidad solo existía un único centro de decisión en sede de la entidad Cargel, 98 SL, donde se concentraban las decisiones de la actividad.

Incoado el correspondiente expediente sancionador, se impuso al Sr. Obdulio una sanción de 834.745,17 euros por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 201, apartado 3, de la LGT (expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados), a la que se aplicó el criterio de graduación previsto en el artículo 201.5 de la LGT, con relación al artículo 187.1.c) de la LGT (incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación, entendiéndose producida esta circunstancia 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 u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación), por lo que se incrementó la cuantía de la sanción en un 100 por 100.

La sentencia recurrida rechazó la aplicación del referido criterio de graduación del 100% a que se refiere el art.201.5 LGT, dado que la norma remite al art. 187.1.c) de la LGT, que se refiere al incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación o documentación, lo que, a su juicio, no resulta apreciable cuando la actividad económica es inexistente (simulación), es decir, con relación a operaciones que no pueden reputarse sujetas a un deber de facturación en el marco de las correspondientes obligaciones tributarias y periodos objeto de investigación.

SEGUNDO. - La argumentación de la sentencia de instancia

La ratio decidendi de la sentencia recurrida sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Noveno, con el siguiente tenor literal:

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

[...]

Ahora bien, sentado lo anterior, no se comparte la aplicación del criterio de graduación de la sanción previsto en el apartado 5 del citado artículo 201 de la LGT, conforme al cual: "Las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se graduarán incrementando la cuantía resultante en un 100 por 100 si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores".

Lo que ha de ponerse en relación con el artículo 187.1 c) de la LGT, que establece que "Las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables: [...] c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación o documentación. Se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por 100 del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación".

Y es que, apreciada la inexistencia de actividad económica independiente en los términos ya expuestos, las operaciones que en el presente caso dan origen a la infracción, consideradas a efectos del apartado 3º del artículo 201 de la LGT, no pueden reputarse sujetas a un deber de facturación

afectante al actor en relación con los específicos tributos u obligaciones tributarias y periodos objeto de investigación -IVA e IRPF-.

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

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

TERCERO. - Remisión a nuestra sentencia 481/2024, de 18 de marzo, rca. 5108/2022, ECLI:ES:TS:2024:1634

Idéntica cuestión a la aquí planteada ha sido ya abordada en nuestra sentencia 481/2024, de 18 de marzo, que estimó el recurso de casación de otro socio de la mercantil Cargel, 98 SL, con base en la siguiente argumentación, concretada en su Fundamento de Derecho Tercero:

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

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

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

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

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

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

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

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

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del dos por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. Cuando no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción, la sanción será de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento.

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

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por 100 del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

4. También constituye infracción el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales, salvo que constituya infracción tipificada en la ley reguladora de dichos impuestos.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros por cada documento incorrectamente expedido o utilizado.

5. Las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se graduarán incrementando la cuantía resultante en un 100 por 100 si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores".

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

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

a) Comisión repetida de infracciones tributarias.

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

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

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

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

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

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

b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública.

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

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

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

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

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

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

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

c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación. Se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por 100 del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.

En el supuesto previsto en el apartado 4 del artículo 201 de esta Ley, se entenderá producida esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por 100 de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación.

d) Acuerdo o conformidad del interesado...

2. Los criterios de graduación son aplicables simultáneamente".

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

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

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

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

La dovela central de lo dispuesto en la letra c) del artículo 187.1 LGT es el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación. Lo que sucede es que, a los efectos de la aplicación de la agravante,

por tal se entiende: cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por 100 del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación. De estas dos hipótesis, la sentencia de instancia ha considerado acreditada la concurrencia de la primera, por lo que ha estimado que puede aplicarse la agravante.

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

Dada la identidad entre este recurso de casación y el resuelto por nuestra sentencia 481/2024, de 18 de marzo, no solo respecto del interés casacional objetivo sino desde la propia perspectiva fáctica que lo sustenta –por cuanto el recurrente era otro socio de la misma entidad (Cargel, 98 SL)- razones de seguridad jurídica, así como el respeto al principio de igualdad en aplicación de la ley, determinan, en virtud de lo allí expresado, la desestimación del presente recurso de casación.

CUARTO. - Pronunciamiento sobre costas

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

FALLO

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

- 1.- Declarar que la doctrina del recurso es la expresada por remisión a nuestra sentencia 481/2024, de 18 de marzo, rca. 5108/2022, ECLI:ES:TS:2024:1634.
- 2.- Desestimar el recurso de casación núm. 6151/2022, interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 18 de mayo de 2022 (recurso núm. 954/2020).
- 3.- Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.