

Facturación irregular: consecuencias penales y administrativas

La utilización de facturas falsas o falseadas por personas o entidades que desarrollan actividades económicas se ha convertido en una práctica extendida, aprovechando los escasos controles contables y documentales exigidos por la normativa fiscal a los contribuyentes que tributan en régimen de estimación objetiva por módulos, así como la falta de incidencia que tiene en este régimen el volumen de facturación emitida para la determinación del resultado fiscal.

Esta independencia entre el resultado fiscal y la facturación emitida ha propiciado la cobertura adecuada para que los pequeños empresarios emitan facturas irregulares.

Junto a estos contribuyentes en módulos, ha aparecido otro tipo de defraudadores que son aquellos que no realizan ninguna actividad económica real, suele tratarse de sociedades creadas o compradas con la finalidad de emitir y vender facturas. Normalmente son entidades vacías de patrimonio.

Ámbito penal

El art. 390.1 del Código Penal (CP) tipifica penalmente la conducta de la autoridad o funcionario público que, en el ejercicio de sus funciones, comete falsedad.

La falsedad cometida por particulares en un documento público, oficial o mercantil se regula por el art. 392 del CP. En consecuencia, el particular que se limita a faltar a la verdad en la narración de los hechos consignados en el documento público, oficial o mercantil, cometerá una falsedad no punible por la norma penal. La jurisprudencia ha matizado este alcance, considerando que, cuando se falte a la verdad en algún o algunos de los extremos de un documento, la conducta no sería penalmente sancionable al encuadrarse en el apartado 4º del art. 390 CP. Sin embargo, cuando el documento refleja un acto o realidad inexistente, sí que existe una conducta penalmente sancionable, en cuanto la misma se subsane en

el apartado 2º y no en el apartado 4º del referido art. 390.

Por tanto, si se detecta la existencia de facturas emitidas en las que se haya falseado alguna de sus partes (destinatario, importe, etc.) pero en las que exista una operación subyacente real, no habrá delito de falsedad documental. Sí se podrá apreciar delito cuando las facturas reflejan operaciones totalmente inexistentes o simuladas. Al tratarse el delito de falsedad de un delito menos grave, prescribe a los tres años. La falsedad de las facturas deberá acreditarse por la Administración. Respecto a la incidencia de las mismas, difiere en el receptor y el emisor de las facturas.

Así, el receptor puede haber incurrido en delito de defraudación si se dan todos los elementos de



Javier López y García de la Serrana
Abogado Hispajuris

dicho delito. De no concurrir indicios de delito de defraudación, la Administración puede regularizar su situación tributaria exigiéndole el importe de la cuota tributaria correspondiente a los importes deducidos o devueltos improcedentemente con su interés de demora e iniciar el correspondiente procedimiento sancionador. Además se le puede derivar responsabilidad como colaborador en la comisión de la infracción del emisor, como analizaremos mas adelante.

El emisor de las facturas falsas, con independencia de que su conducta pueda ser constitutiva de delito de falsedad documental, si colabora en la comisión del delito de defraudación tributaria imputable al receptor de dichas facturas, puede ser partícipe como cooperador necesario en dicho delito. Si no existe ilícito penal se incoa el correspondiente procedimiento sancionador por incumplimiento de las obligaciones previstas en el art 201 de la Ley General Tributaria (LGT) 58/2003. La denuncia ante la jurisdicción penal por delito de falsedad documental no paraliza el procedimiento Inspector.

Ámbito administrativo

Sanciones al emisor

Se sancionará al emisor por infracción tipificada en el artículo 201.3 LGT cuando concurren los elementos objetivos y subjetivos precisos para ello:

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

2. 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% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

3. Las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se graduarán incrementando la cuantía resultando en un 100% si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores”.

Para analizar el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores, hemos de remitirnos al artículo 187.1.c de la LGT que regula los criterios de graduación y dispone que se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20% 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 cuando la Administración no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.

Sanciones al receptor

A los receptores se les impondrán las sanciones que correspondan a las infracciones que se puedan haber producido conforme a los artículos 191 a 195 de la LGT: dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación; obtener indebidamente devoluciones; solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales, así como determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas a créditos tributarios aparentes.

En los casos en que se impongan estas sanciones, a los efectos de considerar en el receptor la posible concurrencia de medios fraudulentos para la comisión de la infracción, se debe atender al empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados. Para que esta circunstancia sea considerada medio fraudulento, requiere que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10% de la base de la sanción. En la mayor parte de los casos la existencia de la infracción del receptor suele coincidir con la existencia de otra infracción cometida por el emisor de la factura con datos falsos o falseados tipificada



“Resulta frecuente en este escenario que el emisor de la factura falseada no resulte solvente patrimonialmente y no pueda asumir el pago de la sanción impuesta”

en el Art. 201.3 de la LGT. Resulta frecuente en este escenario que el emisor de la factura falseada no resulte solvente patrimonialmente y no pueda asumir el pago de la sanción impuesta, lo que obliga a los órganos de recaudación de la Hacienda Pública a dirigir su acción de cobro hacia los posibles responsables.

En este sentido, es viable declarar responsable solidario al receptor, como causante o colaborador activo en

la comisión de la infracción del emisor al receptor de la factura falseada. Esta posible derivación de responsabilidad al receptor no infringe el principio típico del derecho sancionador de *non bis in idem* (es decir, no sancionar un mismo hecho dos veces), ya que la responsabilidad tributaria constituye una institución jurídica legalmente configurada al margen de la potestad sancionadora del Estado, existiendo varios pronunciamientos judiciales al respecto. □