

## EL INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO DE OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN O DOCUMENTACIÓN, DE UTILIZACIÓN O DE SOLICITUD DEL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL O DE OTROS NÚMEROS O CÓDIGOS

TAX FAILURE TO COMPLY WITH INVOICING OR DOCUMENTATION OBLIGATIONS, OR FAILURE TO USE OR APPLY FOR A TAX IDENTIFICATION NUMBER AND OTHER NUMBERS OR CODES

IVÁN PÉREZ JORDÁ

Funcionario de Administración Local con habilitación de carácter nacional. Doctor en Derecho Financiero y Tributario. Profesor Asociado de Derecho Administrativo en la Universidad de Valencia. Profesor de Derecho financiero y tributario en la UNIR. Profesor tutor de Derecho financiero y tributario en la UNED. Licenciado en Ciencias Políticas. Doctorando en Filosofía y Letras en la UNED.

**Sumario:** *I. Infracciones por incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación. I.1. Supuestos de la conducta infractora del tipo general. I.2. Caracteres y problemática de la conducta infractora del tipo general. I.3. Análisis de los ejemplos de la conducta infractora del tipo general. I.4. Análisis de la conducta infractora del tipo residual. I.5. Reglas en caso de concurso de infracciones. II. Infracciones por incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos. II.1. Caracteres de la conducta infractora del tipo general. II.2. Supuestos de obligatoria identificación fiscal. II.3. Caracteres de la conducta infractora del tipo especial. II.4. Caracteres de la conducta infractora del*

*tipo agravado. II.5. Reglas del concurso de infracciones. III. Conclusiones. IV. Bibliografía.*

**Resumen:** El presente artículo se analiza el injusto del tipo infractor, su consumación, viabilidad de su regularización y compatibilidad entre diversos tipos infractores por el incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación, de utilización o de solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.

**Abstract:** This article analyses the infringement of the offence, its consummation, the feasibility of its regularisation and the compatibility between different categories of offences for non-compliance with invoicing or documentation obligations, for using or requesting tax identification number or other numbers or codes.

**Palabras clave:** Consumación, regularización, infracción, incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación, incumplimiento de obligaciones de utilización del número de identificación fiscal, incumplimiento de obligaciones de solicitud del número de identificación fiscal, incumplimiento de obligaciones relativas a otros números o códigos.

**Keywords:** Consummation, regularisation, infringement, non-compliance with invoicing or documentation obligations, non-compliance with obligations to use the tax identification number, non-compliance with obligations to apply for the tax identification number, non-compliance with obligations relating to other numbers or codes.

Recepción original: 13-04-2021

Aceptación original: 02-09-2021

## I. INFRACCIONES POR INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN O DOCUMENTACIÓN

### I.1. Supuestos de la conducta infractora del tipo general

El artículo 201.1º LGT regula las infracciones<sup>1</sup> relativas a los incumplimientos de las obligaciones de facturación<sup>2</sup> o documentación estableciendo un tipo general de carácter abierto o *appertus*, referido a los incumplimientos de las obligaciones «de expedición<sup>3</sup>, remisión, rectificación y conservación<sup>4</sup> de facturas<sup>5</sup>, justificantes o documentos justificativos».

<sup>1</sup> A la hora de determinar si la conducta de la entidad recurrente resulta constitutiva de infracción sancionable, es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo en el sentido de que en el ámbito del derecho tributario sancionador tiene plenos efectos el principio de culpabilidad, a cuyo efecto se debía vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se hallara amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables y respaldada por el Tribunal Constitucional, entre otras, en su Sentencia 76/1990 de 26 de abril, al entender que en esta materia resulta aplicable el principio de culpabilidad que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios, que se recogen de forma expresa en el artículo el artículo 179 de la LGT.

<sup>2</sup> El inicio de un procedimiento sancionador en materia tributaria no siempre tiene que ir unido a un procedimiento de comprobación o investigación, sino que puede tener su origen en los datos y demás información obtenida como consecuencia de un requerimiento de información, ya que éste se encuentra regulado en el artículo 93 de la LGT, esto es, en el título III de la misma". (STS núm. 276/2011, de 23 marzo; RJ 2011\2909).

<sup>3</sup> El incumplimiento del deber de enumerar de un modo correlativo las facturas [por error informático] constituye una infracción tributaria simple; dicha infracción es sancionable a título de simple negligencia, por lo que no es necesario, para ello, que en la acción u omisión en cuestión haya concurrido mala fe. No obstante, la procedencia de la imposición o no de una sanción en el supuesto consultado debe ser apreciada por el órgano administrativo competente, a la vista de las circunstancias concurrentes en el mismo y de los supuestos previstos en el artículo 77—4 de la Ley General Tributaria (1963) como determinantes de la exclusión de responsabilidad, entre los que se encuentra la actuación del obligado tributario con la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios (consulta 2551-97, de la SG de Tributos).

<sup>4</sup> Únicamente el RD 1619/2012, de 30 de noviembre, hace una referencia general en cuanto a la obligación de conservación de facturas y otros justificantes. Esta obligación también se recoge en los arts. 104.1 LIRPF, y art.68.1 RIRPF, art. 133 TRLIS (hoy art. 120 LIS), y art. 165 LIVA. AA.VV. (Coord. PELÁEZ MARTOS, J.M<sup>a</sup>.): *Todo procedimiento Tributario 2007-2008*, CISS, Valencia,2007, págs. 335-336.

<sup>5</sup> Este Tribunal Central se ha pronunciado en relación a las facturas como medio de prueba, entre otras, en las resoluciones de 13 de mayo de 2009 (RG 4034/08), 30 de septiembre de 2010 (RG 5603/09) y 3 de febrero de 2010, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio 35/2009, en la que se establecía como criterio que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la

La tipificación de esta infracción es amplia y, de los distintos supuestos establecidos, se deduce la pretensión del legislador de sancionar cualquier incumplimiento referido a las obligaciones de facturación<sup>6</sup> o de documentación, como la de la emisión<sup>7</sup>, de remisión, de rectificación o de conservación de las facturas, de los justificantes o de los documentos sustitutivos de las mismas, cuya actual regulación se recoge en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación<sup>8</sup>.

Estos deberes «pueden ser considerados como una derivación o complemento de los deberes contables y registrales»<sup>9</sup>, puesto que

---

realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su efectividad. Más recientemente, en la resolución de 24 de julio de 2012 (RG 5012/10), En este sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo en diversas sentencias. Entre ella la sentencia de 1 de julio de 2010 dictada en el recurso de casación 2973/2005 o la sentencia de 15 de diciembre de 2008 dictada en el recurso de casación 2397/2005 (AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2.ª, 28.3.2019).

<sup>6</sup> Este supuesto es poco respetuoso con los mandatos que derivan del respeto al principio de tipicidad, puesto que se contempla una conducta excesivamente abierta pese a que, a renglón seguido, se trate de concretar ... enumerando los comportamientos que integran el tipo. ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 113; Lo que podríamos llamar, siguiendo la terminología penal, tipos en blanco, cuyo contenido se obtiene por remisión implícita a las normas reguladoras de los deberes correspondientes (los de facturación en este caso). Bastaba con hacer explícita la mención de estas normas y prescindir la enojosa fórmula. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2009, pág. 417.

<sup>7</sup> El incumplimiento por la empresa vendedora del inmueble de su obligación de expedir y entregar factura constituye infracción tributaria, pudiendo el destinatario de la operación recurrir ante el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente en la forma prevista por la normativa reguladora del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas (consulta 2440-97 de la SG de Impuestos sobre el Consumo).

<sup>8</sup> También críticamente por el genérico incumplimiento a que se refiere el precepto se muestra SÁNCHEZ HUETE, quien expresa que el valor probatorio de la factura en las relaciones privadas, no se enfatiza ni se exige en el ámbito tributario (v.gr. la firma no constituye requisito para su existencia). Las funciones de la factura en el ámbito tributario son de información, de requisito para la repercusión tributaria y de instrumento para el ejercicio y prueba de la deducción, cuya comprobación es posible gracias a la perpetuación y constancia, así como a la garantía y trascendencia que le confiere su formalidad. Además acepta si bien el art. 201.1 no constituye infracción al carecer de tipificación suficiente, la norma no le señala sanción alguna, pues su función se fijar el marco o contexto. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2007, págs. 60, 97 y 325 a 332.

<sup>9</sup> Es un caso en el que el momento de comisión no coincide con el de finalización del plazo de presentación de declaraciones. ¿Cuándo se incumple la obligación de facturación? La respuesta es sencilla: cuando finaliza el plazo de que se dispone para facturar, para expedir, remitir, rectificar, o conservar facturas, justificantes

llevar la contabilidad no supone únicamente practicar los asientos en los libros, sino que supone además justificar dichos asientos con los soportes documentales correspondientes. Ahora bien, no se podrá apreciar la existencia de dos infracciones<sup>10</sup>, pues se vulneraría el principio *non bis in ídem*, cuando, por el hecho de incumplir los deberes de facturación, se incumplan, a la vez, los deberes contables<sup>11</sup>.

## I.2. Caracteres y problemática de la conducta infractora del tipo general

El artículo 201.2.a) de la LGT regula la infracción genérica de obligaciones de facturación, además de modo genérico y falta de concreción, lo que atenta contra el principio de tipicidad<sup>12</sup>. Además, con la cláusula de *numerus appertus*, «entre otros»<sup>13</sup>, incluye en dicha conducta los incumplimientos relativos a la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documentos sustitutivos. A la luz de los supuestos contemplados en el apartado b) del apartado 2

---

o documentos sustitutivos, en forma correcta. LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones y sanciones tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2005, pág. 218.

<sup>10</sup> Si se lleva a cabo un procedimiento de inspección de alcance general respecto de determinado concepto tributario, en el alcance del procedimiento está incluida no solo la comprobación e investigación de las obligaciones materiales sino también de las obligaciones formales que imponga ese concepto tributario, de conformidad con el artículo 148 de la Ley General Tributaria, por lo que las previas actuaciones de regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para sancionar, en su caso, tanto los incumplimientos de obligaciones materiales como los eventuales incumplimiento de obligaciones formales, en el sentido del artículo 189.3.a) segundo párrafo de la Ley General Tributaria. Las obligaciones formales fueron comprobadas, quedando los hechos de los que deriva el ulterior procedimiento sancionador debidamente acreditados y documentados en el previo procedimiento de regularización [RTEAC 00/06444/2012/00/00 del 19.02.2015].

<sup>11</sup> STSJ de Cantabria de 6 de mayo de 1997.

<sup>12</sup> ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones...* op.cit. págs. 112 y 113; Su carácter es residual en relación a las conductas de su apartado b) y el apartado 3 del precepto, cuya técnica de tipificación subsidiaria y por omisión constituye una contradicción in terminis, pues se trata de una no tipificación. La tipificación necesita de expresión y descripción del comportamiento prohibido. Entre los supuesto que cita ejemplificativamente, se realiza señalando obligaciones y no infracciones. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones...* op.cit. pág. 333.

<sup>13</sup> No es que este modo de tipificar las conductas infractoras se encuentre necesariamente excluido por la regla de tipicidad, pero sí que debe ser admitido de manera excepcional y sin causar daño a la seguridad jurídica. Existen, además, puntos de oscuridad, que fuerzan a una interpretación de reconstrucción del tipo, que podría haberse evitado con un modo de tipificación más preciso. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero ...* 2009, op.cit. pág. 390.

y en el apartado 3 de dicho artículo, observamos, con algún autor<sup>14</sup>, que el legislador, en el apartado a) ha efectuado una no-tipificación, parece que sanciona el mero incumplimiento formal, por incomplitud parcial o inexactitud de tales obligaciones, cuya integración por analogía resulta inadmisibile<sup>15</sup>, y concluimos que *la remisión in totum* de la norma-en blanco— *a normas reglamentarias, para colmar el tipo legal, no resulta admisible*, pues supondría conceder al reglamento facultades innovativas y creativas en la tipificación, cuando el reglamento sólo está llamado a regular aspectos puntuales, accesorios o complementarios de los previstos de modo esencial y mínimo en la ley. En torno a las exigencias que el art. 25.1 CE dirige a las normas sancionadoras el Tribunal Constitucional tiene sentada una consolidada doctrina<sup>16</sup>, según la cual el derecho fundamental enunciado en aquel precepto “incorpora la regla *nullum crimen nulla poena sine lege*”, que también “*es de aplicación al ordenamiento sancionador administrativo*”, y *comprende una doble garantía*, formal y material.

La garantía *formal*, de exigencia de reserva de ley en materia sancionadora, tiene una eficacia relativa o limitada en el ámbito sancionador administrativo, toda vez que no cabe excluir la colaboración reglamentaria en la propia tarea de tipificación de las infracciones y atribución de las correspondientes sanciones, aunque sí hay que excluir el que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley. Por tanto, la garantía formal implica que la ley debe contener la determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica y al reglamento sólo puede corresponder, en su caso, el desarrollo y precisión de los tipos de infracciones previamente establecidos por la ley<sup>17</sup>. Lo que el art. 25.1 CE prohíbe, en definitiva, es la remisión de la ley al reglamento sin una previa determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica en la propia ley<sup>18</sup>.

<sup>14</sup> SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones...* op.cit. págs. 333 y 334.

<sup>15</sup> Del principio de tipicidad deriva en el ámbito sancionador, la regla de la prohibición de analogía in malam partem para las normas desfavorables, combinada con el mandato de aplicación analógica de las normas favorables (analogía in bonam partem). PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero ...* 2009, op.cit. págs. 389-390.

<sup>16</sup> SsTC 162/2008, de 15 de diciembre, FJ 1, y 81/2009, de 23 de marzo, FJ 4.

<sup>17</sup> SsTC 42/1987, de 7 de abril, FJ 2; 60/2000, de 2 de marzo, FJ 3; 132/2001, de 8 de junio, FJ 5; 25/2002, de 11 de febrero, FJ 4; y 242/2005, de 10 de octubre, FJ 2, entre otras.

<sup>18</sup> Así, en los conclusivos términos de la STC 132/2001, “desde la STC 42/1987, de 7 de abril, FJ2, viene declarando este Tribunal que el art. 25.1 CE proscribire toda habilitación reglamentaria vacía de contenido material propio” (FJ 5 ).

La garantía *material*, por su parte, aparece derivada del mandato de taxatividad o de *lex certa* y se concreta en la exigencia de predefinición normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, que hace recaer sobre el legislador el deber de configurarlas en las leyes sancionadoras con la mayor precisión posible para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, así, las consecuencias de sus acciones<sup>19</sup>. En suma, la garantía material tiene un alcance absoluto, de manera que la norma punitiva aplicable ha de permitir predecir con suficiente grado de certeza las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa, lo que conlleva que no quepa constitucionalmente admitir formulaciones tan abiertas por su amplitud, vaguedad o indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador<sup>20</sup>.

De conformidad con la referida doctrina, se ha entendido que la técnica de tipificación por remisión y en blanco de la Ley al Reglamento, dejando a la potestad reglamentaria por entero y *ex novo* la definición de las conductas susceptibles de sanción, resulta frontalmente contraria al principio de legalidad en materia sancionadora del art. 25.1 CE<sup>21</sup>. Mas no es esto lo que sucede, como luego se verá, en el presente caso, pues el precepto legal cuestionado no establece una habilitación a la potestad reglamentaria para regular por entero y *ex novo* la definición de las conductas sancionables.

En efecto, sobre la reserva formal de ley que se deriva del art. 25.1 CE conviene precisar<sup>22</sup> que el alcance de esa reserva de ley “no puede ser tan estricto en relación con la regulación de las infracciones y

<sup>19</sup> Por todas, SSTC 242/2005, de 10 de octubre, FJ 2, 162/2008, de 15 de diciembre, FJ 1, y 81/2009, de 23 de marzo, FJ 4.

<sup>20</sup> SsTC 100/2003, de 2 de junio, FJ 2; 26/2005, de 14 de febrero, FJ 3; y 242/2005, de 10 de octubre, FJ 2.

<sup>21</sup> Así se afirma en la STC 341/1993, de 18 de noviembre, FJ 10, que declara, por dicha razón, la inconstitucionalidad y nulidad del inciso final del art. 26 j) de la Ley Orgánica 1/1992, de 21 de febrero, sobre protección de la seguridad ciudadana; asimismo en la STC 60/2000, de 2 de marzo, FJ 4, que declara la inconstitucionalidad y nulidad, por la misma razón, del art. 142 n) de la Ley 16/1987, de 30 de julio, de ordenación de los transportes terrestres; igualmente en la STC 162/2008, de 15 de diciembre, FJ 2, que declara la inconstitucionalidad y nulidad del art. 31.3 a) de la Ley 21/1992, de 16 de julio, de industria; y en la STC 81/2009, de 23 de marzo, FJ 5, que declara la inconstitucionalidad y nulidad del art. 69.3 C) de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del deporte.

<sup>22</sup> Como se tuvo ocasión de señalar en la STC 3/1988, de 21 de enero, FJ 9, con cita de doctrina precedente (STC 42/1987, de 7 de abril, FJ 2), reiterada posteriormente (SSTC 101/1988, de 8 de junio, FJ 3; 113/2002, de 9 de mayo, FJ 3; 26/2005, de 14 de febrero, FJ 3; y 229/2007, de 5 de noviembre, FJ 2).

sanciones administrativas como por referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto, bien por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas, bien por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias<sup>23</sup>, bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad que pueden variar en los distintos ámbitos de ordenación territoriales<sup>24</sup> o materiales”. El mandato del art. 25.1 determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora de la Administración en una norma de rango legal, pero no excluye que esa norma contenga remisiones a normas reglamentarias, siempre que en aquélla queden suficientemente determinados los elementos esenciales de la conducta antijurídica, de tal manera que sólo sean infracciones las acciones u omisiones subsumibles en la norma con rango de Ley, y la naturaleza y límites de las sanciones a imponer. El art. 25.1 CE, pues, prohíbe la remisión al reglamento que “haga posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley<sup>25</sup>, pero no impide la colaboración reglamentaria en la normativa sancionadora”, como podría darse en el presente supuesto.

Por nuestra parte, consideramos suficiente la regulación, por encontrar cobijo legal bastante en los artículos 28 apartados 2.e) y 3 de la LGT, este último autorizando la reglamentación del primero.

### **I.3. Análisis de los ejemplos de la conducta infractora del tipo general**

La *expedición de factura*<sup>26</sup>, se regula en los artículos 1 a 16 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y según su artículo 1, se establece la obligación expedir y entregar factura, o facturas simplificadas —antiguo documento sustitutivo— (art.4), por cada una de las operaciones que realicen, y conservar una

<sup>23</sup> STC 2/1987, de 21 de enero.

<sup>24</sup> STC 87/1985, de 16 de julio.

<sup>25</sup> STC 83/1984, de 24 de julio.

<sup>26</sup> ALONSO FERNÁNDEZ, F.: “La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: reflexiones sobre la reforma del régimen sancionador tributario”, *Impuestos*, T.I, 1997, pág.17; sobre la ausencia de emisión, dos ejemplos: servicios de café-bar (STSJ de Galicia de 14 de marzo de 1996); servicios prestados como taxista (STSJ de Madrid de 26 de marzo de 1998); la forma de expedición podrá realizar por cualquier medio, en papel o en soporte electrónico, que permita la constatación de su fecha de expedición, su consignación en el libro registro de facturas expedidas, regulado en el artículo 63 del Reglamento del Impuesto, y su adecuada conservación (art. 8 RD 1619/2012).

copia o matriz durante el plazo de prescripción (art.19). A tenor de su artículo 11, *la emisión de la factura debe expedirse en el mismo momento de realizarse la operación, No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación*<sup>27</sup>. En su artículo 3 y 4.3 se regulan los supuestos en que no existirá obligación de expedir factura o factura simplificada.

El supuesto genérico de infracción puede cometerse individualizadamente por cada acción, así en los casos de *expedición*<sup>28</sup>-no remisión, rectificación ni conservación— de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos<sup>29</sup> o falseados (artículo 201.3 LGT)<sup>30</sup>, incorrecta expedición de factura o utilización del documento de circulación exigido por la normativa de los impuestos especiales<sup>31</sup> (artículo 201.4)<sup>32</sup>.

<sup>27</sup> ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2005, págs. 112 y 113; Debemos considerar los regímenes especiales regulados en las Disposiciones Adicionales del Real Decreto 1619/2012.

<sup>28</sup> De otro lado, el artículo 75, apartado uno, número 1º, de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente: ... Por tanto, ... El incumplimiento de los plazos para la expedición de las correspondientes facturas, regulados en el citado precepto, determinará, en su caso, la comisión de una infracción tributaria de las establecidas en el artículo 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), en los términos establecidos en dicha Ley (consulta 0139-05, de la SG de Impuestos sobre el Consumo).

<sup>29</sup> El Artículo 42 LGT dispone...la entidad debe vigilar la actuación de sus colaboradores. El incumplimiento de esos deberes de vigilancia le hace ser responsable solidario de aquel comportamiento del director financiero consistente en colaborar de manera directa y efectiva en la comisión de una infracción tributaria, del art. 201 LGT (SAN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 7.ª, 29.5.2019).

<sup>30</sup> En cualquier caso, si la jurisprudencia penal hubiera declarado la prescripción de la falsedad instrumental, la Administración Tributaria no podría considerar probada falsedad alguna a efectos de su sanción en vía administrativa porque, de lo contrario, incurriría en un «bis in idem» constitucionalmente prohibido...Así resultaría de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la materia, tal y como la misma se recoge, por ejemplo, en la STC 2/2003, de 16 de enero. RUÍZ ZAPATERO, G.G.: «Bis in idem» material y procesal en la continuación de actuaciones administrativas por no haberse apreciado la existencia de delito fiscal”, *QF*, núm.9, 2009.

<sup>31</sup> En las infracciones por cumplimentar de modo incorrecto los albaranes de circulación que contienen mezclas con el biocarburante denominado HVO, el elemento objetivo del tipo infractor consiste en el incumplimiento de las obligaciones fijadas en la normativa de impuestos especiales para la expedición y la utilización de los documentos de circulación. En el presente supuesto se considera que concurre el elemento objetivo necesario para la imposición de la sanción en la medida en que se constató, una vez que la mercancía llegó a destino, la existencia de inexactitudes en los documentos que amparaban la circulación de la misma, de acuerdo con lo indicado en el apartado 3 del artículo 28 del Reglamento de Impuestos Especiales (RTEAC 00/04280/2014/00/00 del 22.02.2018).

Debemos recordar, que conforme al artículo 5<sup>33</sup> del RD 1619/2012, la obligación de expedir factura *podrá ser cumplida materialmente, previa autorización acordada por escrito, por los destinatarios de las operaciones o por terceros*, siendo, en cualquiera de estos casos, el empresario, o profesional, o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura, el responsable<sup>34</sup> del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en el artículo 2 de dicho Real Decreto, pues *exige, dicha forma, de la aceptación del autorizante en cada factura*.

Sostiene el TEAC<sup>35</sup> que la emisión de facturas falsas<sup>36</sup> —que no amparan operaciones reales— se tipifica, a efectos sancionadores, como un incumplimiento de las obligaciones de facturación, y ello tanto bajo la vigencia de la LGT de 1963 (artículo 78.1.d), como bajo la vigencia de la LGT de 2003 (artículo 201.1), si bien difiere su calificación y la cuantificación de la sanción. La infracción se califica de simple por el artículo 78.1 LGT 230/1963 y como infracción muy grave por el artículo 201.3 de la Ley 58/2003.

<sup>32</sup> El art. 17.1 del RGRST menciona a los efectos de calcular el importe de la operación se utiliza la base imponible del Impuesto General sobre Ventas, debiendo relacionarse el mismo con el IVA, el IGIC Canario y con el APSI de Ceuta y Melilla. MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J.: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, CISS, Valencia, 2005, pág.227; En igual sentido, considerando, además, que debemos tratar estos supuestos como de infracción continuada por concurrir unidad de ánimo y pluralidad de acciones u omisiones reiteradas y continuadas, de modo que procedería calificar globalmente dicha conducta e imponer la sanción sin vincularla a la suma del valor de las operaciones en la que formalmente se ha producido el incumplimiento. ANÍBARRO PÉREZ, S y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 173; La STSJ de Castilla y León de 1 de diciembre de 2000 aplica la infracción continuada sólo en caso de que el mismo tipo de incumplimiento se reitere; No obstante, el tenor legal-del art. 180.2 LGT— es reductor pues no contempla la concurrencia de circunstancia de graduación con infracciones calificadas como leves, cuando tal supuesto puede concurrir, ex art. 187.1, c) en relación art. 201.4 y 5 de la LGT. En tal concurrencia, no será de aplicación el precepto señalado sino directamente el principio general *de non bis in idem* que lo inspira. SÁNCHEZ HUETE, M.A.; “Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT”, *JT*, 2006, BIB 2006\327.

<sup>33</sup> El apartado 4 de ese artículo 5 regula un régimen especial de comunicación.

<sup>34</sup> No podrán ser sujetos infractores las personas autorizadas a expedir facturación. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones...* op.cit.págs. 334 a 336.

<sup>35</sup> RTEAC 00/05179/2008/00/00 del 25.01.2011.

<sup>36</sup> El incumplimiento consiste en la expedición de facturas con datos falsos o falseados, lo que determina su calificación como muy grave. Es posible apreciar dicha infracción en base a presunciones sustentadas en hechos constatados que permiten llegar a la convicción de la existencia del hecho constitutivo de la infracción y de la participación del obligado tributario en el mismo.

El incumplimiento, dentro del plazo<sup>37</sup> reglamentariamente regulado, de los deberes de facturación y documentación indicados, determinará la consumación del tipo y el inicio del plazo de prescripción de la infracción que será a partir del día siguiente al del previsto para su cumplimiento.

Un supuesto particular relacionado con este tipo de infracción es el regulado en el artículo 170.Dos.3 LIVA 37/1992, que se mantiene en los mismos términos tras la redacción dada por la disposición final quinta de la LGT 58/2003, contempla la repercusión impropia en factura por personas que no sean sujetos pasivos del impuesto, siempre que no se haya procedido al ingreso de tales cuotas. Sin embargo, la emisión de facturas falsas<sup>38</sup> por empresarios o profesionales, que documentan operaciones ficticias, no tiene encaje<sup>39</sup> en el tipo infractor del art. 170.Dos. 3 Ley 37/1992, ni antes ni después de la entrada en vigor de la Ley 58/2003.

La *remisión de facturas* se regula en los artículos 17 y 18 del RD 1619/2012<sup>40</sup>, que prevé la obligación de remisión por los obligados tributarios de las facturas o documentos sustitutivos a su expedición o en su nombre a los destinatarios de las operaciones que en ellos se documentan, sin la excepción de aquellas a las que se refiere el artículo 2.3 del antiguo RD 1496/2003 por así decirlo su artículo 15 —ahora derogados—. *El plazo para la remisión de las facturas o documentos sustitutivos deberá cumplirse en el mismo momento de su expedición o bien, cuando el destinatario*

<sup>37</sup> La orden de carga del plan de inspección debe respetar el límite temporal del año, de conformidad con el art. artículo 170. 4 y 5 del Real Decreto 1065/2007 (SAN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 6.ª, 29.11.2018)

<sup>38</sup> En las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que “no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es “claramente” rechazable” [Tribunal Supremo en la sentencia de 10 de julio de 2007 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 306/2002 ) (que a su vez, ya ha sido citada por esta Sala, entre otras, en la sentencia correspondiente al recurso 266/2014), FJ Segundo].

<sup>39</sup> Criterio relacionado en RG 00/00576/2014 (20-07-2017) sobre la emisión como falsas de la totalidad de las facturas o un número parcial de facturas. Criterio relacionado en RG 00/05905/2014 (25-01-2018) sobre el tipo infractor en la emisión de facturas falsas por personas que no son empresarios o profesionales.

<sup>40</sup> Critica esta remisión en blanco a norma reglamentaria efectuada por el legislador por la inseguridad que genera y la inconcreción que supone. También critica que la sanción que estipula el art. 17 RGRST se realice sobre la base de un inexistente Impuesto General sobre Ventas, que parece querer referirse al IVA, IGIC e Impuesto sobre la Producción y servicios de Ceuta y Melilla. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones...* op.cit. págs. 334 a 336.

*sea un empresario o profesional que actúe como tal, antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación o en el caso de las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja o de facturas rectificativas antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera realizado la operación o se hubiera expedido la factura respectivamente (art. 18). La forma de remisión podrá ser cumplida por cualquier medio y, en particular, por medios electrónicos, siempre que en este caso el destinatario haya dado su consentimiento de forma expresa (art.9) y los medios electrónicos utilizados en la transmisión garanticen la autenticidad del origen y la integridad de su contenido (art. 10). Así las cosas, la comisión por omisión se produce si no se remite al destinatario en el plazo concedido por el artículo 18 de ese reglamento.*

La conservación de facturas se regula en los artículos 19 a 23 del RD 1619/2012, *debiendo conservarse, ordenadamente, durante el plazo previsto en la Ley General Tributaria*<sup>41</sup>, facturas o documentos sustitutos y otros documentos<sup>42</sup>, relacionados en el artículo 19.1, pudiendo realizarse por el sujeto pasivo o por un tercero en nombre de aquél, aunque el responsable sea el primero<sup>43</sup>, a través de conservación en original o por medios electrónicos, dentro o fuera de España—en este caso previa comunicación a la Administración Tributaria—siempre de modo que se permita el acceso sin demora a la Administración Tributaria.

También cabe su comisión por omisión, en los casos de falta de conservación de facturas, y en los de no rectificación de una factura, debiendo hacerlo.

La *rectificación* no debe confundirse con la regularización voluntaria como eximente, pues la obligación de rectificar las facturas y documentos justificativos se efectúa en los términos que establece el artículo 15 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Sin embargo, si hay rectificación de la factura o documento justificativo en

<sup>41</sup> Dicho plazo no se encuentra en la LGT, excepción hecha del art. 29.2.e), 106.3 (hoy 106.4), 142.1, por lo que pensamos que se trata del plazo de prescripción, y así se ...Se desarrolla en los arts.5 y 6 de la Orden EHA 962/2007, de 10 de abril, de desarrollo de disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas. AA.VV. (Coord. PELÁEZ MARTOS, J.M<sup>a</sup>): *Todo procedimiento...*op.cit.págs. 1122-1127.

<sup>42</sup> Suponemos que esos otros documentos se refieren a los documentos acreditativos del pago del Impuesto a la Importación (art.19.1.e).

<sup>43</sup> No se efectúa previsión sobre el modo de concertación con ese tercero, al modo de la prevista en el art.5 del RD 1619/2012.

los términos establecidos en dicho precepto, entendemos que no se habrá cometido infracción tributaria. En cambio, de haber existido la obligación de rectificar la factura y no haberse realizado esta conducta sí será sancionable por este artículo 201 de la LGT<sup>44</sup>.

Según lo transcrito, basta que la factura o documento sustitutivo no se expida o no se remita o no se conserve, no estando exonerado de ello, en el plazo previsto, para que se consume la infracción.

#### I.4. Análisis de la conducta infractora del tipo residual

Con carácter *residual*<sup>45</sup> se tipifica en el artículo 201.4º de la LGT, «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».

El carácter residual emana de la expresión “*salvo que constituya infracción tipificada en la ley reguladora de dichos impuestos*”, que es lo que efectivamente sucede en el artículo 19 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, reguladora de los Impuestos Especiales, por lo que lo propio sería que se encontrara únicamente recogido en dicha Ley y no en la LGT.

<sup>44</sup> Con la regulación actual ni está previsto, la consideración de esta conducta como infracción continuada para atemperar el importe final de la sanción, ni se ha previsto la graduación de la sanción en atención a la propia entidad del incumplimiento o a las causas que han podido motivarlo. Hasta la fecha, algunos Tribunales han corregido en ocasiones este sistema de multa proporcional cuando el incumplimiento es el mismo y obedece a algún tipo de justificación (por ejemplo, defecto de maquinaria). La Ley actual no concede margen alguno para esta valoración, prevé una sanción automática que resulta de un puro cálculo matemático y ello, según hemos señalado reiteradamente con relación a las infracciones de obligaciones formales, afecta de lleno a los principios de proporcionalidad y de culpabilidad que deben informar la potestad sancionadora de las Administraciones públicas. ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones...* op.cit. pág. 174.

<sup>45</sup> ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones...* op.cit. pág. 113; El tenor legal —del art. 180.2 LGT— es reductor pues no contempla la concurrencia de circunstancia de graduación con infracciones calificadas como leves, cuando tal supuesto puede concurrir, ex art. 187.1, c) en relación art. 201.4 y 5 de la LGT. En tal concurrencia, no será de aplicación el precepto señalado sino directamente el principio general de non bis in idem que lo inspira. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: “Una visión crítica ... op.cit.”, *JT*, 2006, BIB 2006/327.

## I.5. Reglas en caso de concurso de infracciones

En aplicación de la máxima regulada en el artículo 180.1 de la LGT, en ningún caso pueden sancionarse de forma independiente<sup>46</sup> acciones u omisiones que deban aplicarse como criterio de graduación o como circunstancias<sup>47</sup> determinantes de la calificación de una infracción como grave o muy grave<sup>48</sup>.

La Ley no resuelve si es admisible la concurrencia del tipo infractor general cuando deba imponerse al sujeto infractor alguna de las infracciones con perjuicio económico. Sin embargo, el artículo 17.3 del RGRST ha establecido, exclusivamente, la incompatibilidad entre la infracción del artículo 201.1.b) LGT «en relación con el incumplimiento de la obligación de conservar facturas<sup>49</sup>, justificantes o documentos, cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191

<sup>46</sup> La cuantía de la reclamación en el supuesto de infracciones y sanciones reguladas en el artículo 201 de la LGT (incumplimiento de las obligaciones de facturación) viene determinada por el importe de la sanción anual considerándose a estos efectos el período anual; tal como señala el TS en Auto de 30 de enero de 2014. En el caso concreto, en el mismo acuerdo sancionador se sancionaban dos ejercicios, siendo la suma de ambas sanciones superior a la cuantía límite de 150.000 euros; pero cada una de las sanciones por separado no superaba el límite, con el resultado de la inadmisión del recurso de alzada interpuesto [00/01450/2013/00/00 del 22.10.2015 - TEAC].

<sup>47</sup> Si bien quien deja de cumplir en todo o en parte sus deberes de facturación, y en tal medida incumplirá sus deberes contables, tal criterio no puede conllevar a una aplicación concatenada de tantas infracciones como incumplimientos se sucedan en el iter de aplicación de un tributo. El mismo incumplimiento de la obligación de facturación no puede ser también sancionado por una inadecuada registración o una inexacta declaración. Actuar de tal manera comportaría sanción en cascada una misma infracción, vulnerando el principio *non bis in idem*. De ahí que lo más adecuado sea sancionar por la obligación incumplida que progrese más en el actuar ilícito. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones ...op.cit.* págs. 329 y 330

<sup>48</sup> ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 171; Cuando las facturas falsas o con datos falsos sean utilizadas para acreditar cantidades a deducir o a compensar en declaraciones futuras, estaremos ante un medio con el que cometer esa infracción, y por lo tanto sólo debe sancionarse por la improcedente acreditación de cantidades. ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador*, Civitas, Madrid, 1992, págs. 267 y 268.

<sup>49</sup> Dicha obligación se regula para los obligados en el IRPF en el art. 68.1º y 6º RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; Debemos advertir que dicha incompatibilidad —del art. 17.3 RGRST— se establece únicamente para el caso de la conservación, único de este artículo que valora una conducta del receptor de facturas o documentos. MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J.: *Guía de ... op.cit.* pág.226.

a 197 en relación con las operaciones afectas por dicho incumplimiento».

Cabría concluir que podrán concurrir simultáneamente el resto de incumplimientos de los deberes de facturación que se recogen en este artículo 201 LGT, así la falta de expedición<sup>50</sup>, remisión y rectificación de facturas o documentos justificativos, con cualquier otra infracción tributaria. Ahora bien, a nuestro juicio, esta concurrencia sólo sería admisible si la conducta no constituyera expresamente la agravante del artículo 187.1.c) de la LGT, referida al incumplimiento sustancial<sup>51</sup> de las obligaciones de facturación y documentación<sup>52</sup>.

Con la regulación actual, se ha previsto la consideración de la conducta del tipo general como infracción continuada, sobre el conjunto de las operaciones —conjunto de hechos antijurídicos—, a los efectos de atemperar el importe final de la sanción<sup>53</sup>, lo que no

<sup>50</sup> El tipo infractor del Art. 201 LGT abarca la infracción que pueden cometer los empresarios o profesionales por emitir facturas falsas en el ejercicio de su actividad, y también pueden cometer la misma infracción quienes no son empresarios o profesionales pero expiden facturas pretendiendo serlo, sin realizar actividad alguna más allá de su simulación, siendo estas facturas falsas...(RTEAC 00/05905/2014/00/00 del 25.01.2018).

<sup>51</sup> . " " Esto sentado, es evidente que no concurre en el presente supuesto desproporción alguna entre el comportamiento infractor y la sanción impuesta por la Administración tributaria a la entidad recurrente. Y no existe quiebra alguna del principio de proporcionalidad en la cuantificación de la sanción, no por la mayor o menor intencionalidad apreciada en la conducta de la parte actora o por la cuantía del perjuicio económico que dicha conducta entraña para la recaudación, sino por el contenido concreto que se ha venido atribuyendo al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador y por los términos específicos en los que el legislador tributario ha establecido las sanciones y la aplicación de los criterios de graduación de las mismas en la vigente LGT de 2003 (SAN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 7.ª, 29.5.2019).

<sup>52</sup> GARBERÍ LLOBREGAT, J.(Dir.); BUITRÓN RAMÍREZ,G. et alii: *Procedimiento Sancionador. Infracciones y Sanciones Tributarias. (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos Prácticos y Legislación). T. II*, Tirant Lo Blanch,Valencia, 2005, pág.1333; ANÍBARRO considera que no importa, en este sentido, qué porcentaje de intendencia haya supuesto el empleo de facturas o justificantes falsos o falseados en la base de la sanción, porque por encima del 10 por 100 esa conducta estaría calificada como medio fraudulento, y por debajo también estaría prevista en los arts. 191 a 193 como medio cuasi fraudulento que determina que dichas infracciones sean calificadas de graves. ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones...*op.cit. pág. 172.

<sup>53</sup> Este artículo se le identifica, en el texto del derogado, con el artículo 78.1.d) LGT 1963. DÍEZ OCHOA, J.M.: *Derecho Tributario...*op.cit.pág. 96; Por el contrario, la jurisprudencia, entre otras, la STSJ de Asturias de 12 de marzo de 2002, expone que las infracciones por incumplimientos formales tienen carácter autónomo y se cometen tantas infracciones cuantas veces no se cumple con el deber formal, con independencia de que éstas se hayan de hacer constar en un único soporte o en varios.

resulta óbice para la prescripción individualizada de cada infracción, cuya consumación será independiente.

En los supuestos en los que unos mismos hechos pudieran dar lugar por un lado, a la comisión de la infracción tipificada en el artículo 201 de la LGT, y por otro, a la circunstancia que permita calificar una infracción tributaria como grave o muy grave, no podrá ser sancionada de manera independiente la conducta consistente en la llevanza incorrecta de la contabilidad o de las obligaciones registrales, *ex* artículo 180.1 LGT<sup>54</sup>. A tal fin debe considerarse que la circunstancia del artículo 184.3.b) de la LGT únicamente prevé el ‘*empleo*’, término de carácter más amplio que el de la ‘*expedición*’ de facturas falsas<sup>55</sup>, que incluye tanto al emisor como al receptor de la factura, mientras que el artículo 201 sólo abarca los casos en que obligado tributario sea el que emita las facturas<sup>56</sup>.

Como quien incumple sus deberes de facturación incumple sus deberes contables, no se podrá apreciar la existencia de dos infracciones distintas. En caso de constituir, el incumplimiento de obligaciones de facturación, un acto preparatorio para la comisión de la infracción de falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria u otra de los artículos 191 a 197 de la LGT, habría que aplicar el

<sup>54</sup> Si bien el criterio de calificación del artículo 184.3.b) de la LGT aparece sólo en las infracciones de los artículos 191 a 193 de la Ley 58/2003, la previsión para los artículos 194 a 197 se contiene en el artículo 17.3 del RGRST, puesto que hay infracciones que pueden estar basadas en el incumplimiento de obligaciones de facturación (en cuyo caso tampoco podrá sancionarse por la infracción del artículo 201 si se aprecia cualquiera de las conductas tipificadas en los artículos 194 a 197). Aunque en este último caso, se adviera que la incompatibilidad sólo se recoge para casos de incumplimiento de la obligación de conservación de facturas, justificantes o documentos, pero no respecto de las restantes conductas ilícitas relativas a la facturación (v.gr. irregularidades en la emisión o expedición). DÍEZ OCHOA, J.M.: *Derecho Tributario Sancionador. Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2005, págs. 436 y 437; LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones...* op.cit. pág. 411.

<sup>55</sup> En la sanción por emisión de facturas falsas, la determinación de la base de la sanción por métodos de “estimación indirecta”, por diferencia con la facturación máxima estimada a partir de ratios extraídos de empresas del mismo sector. Es válida esta estimación siempre que se cumplan los requisitos sustanciales de la estimación indirecta, en particular, que la propuesta y el acuerdo de sanción contengan los mismos datos que el artículo 158 LGT menciona para el informe razonado. RTEAC 00/00021/2014/00/00 del 11.09.2017).

<sup>56</sup> En el ámbito de la falsedad documental penal, Entre las falsedades autónomas y las específicas de ordinario mediará exclusivamente un concurso de normas, en el que prevalecerán las segundas sobre las primeras por razón del principio de especialidad. RODRÍGUEZ RAMOS, L.: “Las falsedades documentales como actos preparatorios o ejecutivos criminalizados”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 366, 1998, BIB 1998/747.

principio de consunción, quedando absorbida<sup>57</sup> la infracción del artículo 201 en la de los artículos 191 a 197 de la LGT<sup>58</sup>, sin perjuicio de lo que en los párrafos siguientes se dirá. En tal sentido se pronuncia el artículo 17.3 del RGRST<sup>59</sup>.

La infracción consistente en *falta de expedición y de conservación de la factura* se deberá sancionar de manera separada, teniendo la infracción de falta de conservación las incompatibilidades que le prescribe el artículo 17.3 del RGRST<sup>60</sup>.

En ese orden de cosas, el Tribunal Supremo<sup>61</sup>, ha establecido que cuando un contribuyente es sancionado por las infracciones tipificadas en los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) LGT, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 201 LGT, cuando el tipo de la infracción cometida por el primer con-

<sup>57</sup> En definitiva, de la Sentencia del Tribunal Supremo citada [Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2015, dictada en el Recurso: 3418/2013] resulta que el principio *non bis in idem* operaría para los casos en que resultara sancionada la sociedad por dejar de ingresar la deuda tributaria resultante de la correspondiente liquidación si, además de sancionarse esta conducta se sancionara también, de forma separada, su colaboración o inducción en la emisión de facturas falsas, pero no cuando, exclusivamente es la persona física que emitió aquellas quien es sancionado por la infracción prevista en el artículo 201 LGT (SAN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 7.ª, 20.5.2019).

<sup>58</sup> GARBERÍ LLOBREGAT, J. *et alii*: *Procedimiento Sancionador...*T.I.op.cit. pág.999; también PÉREZ ROYO,F.: *Derecho Financiero ...*2009,op.cit.pág. 418; En contra, previendo la compatibilidad de la infracción del art. 201 con la de dejar de ingresar en plazo, la STSJ de Cantabria de 6 de mayo de 1997; LAMOCA plantea la duda de qué ocurriría si la sanción por la infracción formal fuera mayor que la derivada de la obligación con perjuicio económico, en cuyo caso estima aplicable la más gravosa, por aplicación directa del art. 180.3 LGT (hoy art. 180.1 LGT). LAMOCA PÉREZ,C.: *Infracciones...*op.cit.págs. 208 Y 209.

<sup>59</sup> En ese sentido, la jurisprudencia de las SsTSJ Galicia de 21 de septiembre de 2001 y 12 de noviembre de 2002; más allá va la STSJ Cantabria de 6 de mayo de 1997, que entiende que la infracción (simple) por incumplimiento de la obligación de expedir, entregar y conservar facturas resultaba compatible con la sanción por infracción (grave) de dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria. AA.VV. (Dir. HERRERA MOLINA,P.M.): *Factbook Fiscal*, IEF, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 307.

<sup>60</sup> Es incompatible con los tipos de los arts. 191 a 197 LGT, que se aplican prioritariamente, y que podrá genera supuestos de doble incompatibilidad en aquellos casos en que, además de la mencionada, sea aplicable la que pueda originar la concurrencia, circunstancia de calificación —tipo de infracción independiente. LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones...*op.cit.págs 411 y 417.

<sup>61</sup> STS de 17.09.2020 (Rec. 7714/2018), que se remite a la STS de 17.9.2020 (Rec. 325/2019)con un brillante y muy motivado voto particular del Ilmo. Sr. Navarro Sanchís.

tribuyente implica el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo de los contribuyentes, cuya responsabilidad solidaria se deriva, y ello por cuanto los ilícitos tributarios de los arts. 194.1/195.1 LGT y 201.3 LGT responden a un distinto fundamento y no se absorben o consumen, no concurre la triple identidad que presupone la infracción del principio *non bis in idem* tutelado por el art. 25.1 CE, sin que esta doble represión desconozca el principio de inherencia reconocido en el art. 180.1 LGT, en tanto que *el comportamiento tipificado en el art. 201.3 LGT no opera como criterio de calificación de las infracciones de los arts. 194.1 y/o 195.1 LGT o de graduación de las sanciones establecidas en esos preceptos.*

También ha convenido el Tribunal Supremo, que un contribuyente sancionado por el incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación, mediante la emisión de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados ( artículo 201.3 de la Ley General Tributaria), no puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) de la citada Ley, en el pago de la sanción impuesta al receptor de la factura como autor de una infracción muy grave por dejar de ingresar la deuda tributaria y habiendo sido calificada su infracción como muy grave por utilizar medios fraudulentos consistentes en facturas falsas o con datos falseados ( artículo 191, apartados 1 y 4 de la Ley General Tributaria), pues el artículo 180 LGT no permite sancionar separadamente una conducta que ya ha servido para graduar otra o para calificarla como muy grave. Sin embargo, no es contraria al artículo 180 LGT la aplicación a una misma persona de la sanción prevista para la infracción muy grave tipificada en los apartados 1 y 3 del artículo 201 de la Ley General Tributaria, simultáneamente, con la sanciones correspondientes a la infracción del artículo 191.1 *cuando esta es calificada como leve o grave*, según lo establecido en sus apartados 2 y 3, *sin que el empleo de las facturas falsas haya servido para la calificación o graduación.*

## II. INFRACCIONES POR INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES RELATIVAS A LA UTILIZACIÓN Y A LA SOLICITUD DEL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL O DE OTROS NÚMEROS O CÓDIGOS

### II.1. Caracteres de la conducta infractora del tipo general

La omisión<sup>62</sup>o inexactitud de datos en declaraciones tributarias, autoliquidaciones, requerimientos de información, libros y registros exigidos por las normas tributarias y en facturas<sup>63</sup>, justificantes y documentos justificativos son comportamientos que tienen previsto su correspondiente tipo infractor, sancionando el artículo 202 de la LGT, por la relevancia de los datos, cualquier incumplimiento relativo a la utilización del NIF o de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera, y *no el de su solicitud*, aunque así se rubrique el propio artículo<sup>64</sup>.

En la actualidad, una buena parte de la regulación de los tributos aduaneros viene condicionada o incluso predeterminada por acuerdos internacionales, puesto que los Estados se han comprometido a respetar unas reglas comunes para permitir así que el comercio internacional sea fluido. Las normas de la Organización

---

<sup>62</sup> Ello no afecta al derecho a la intimidad, ya que es un mecanismo de control la identificación de personas. STC 143/1994, de 9 de mayo.

<sup>63</sup> Por consiguiente, cuando el importe de los servicios prestados por la entidad consultante exceda de 500.000 pesetas o bien, cuando no excediendo dicho importe, los destinatarios de los mismos actúen como empresarios o profesionales, la referida entidad deberá emitir una factura completa, en los términos regulados en el artículo 3º, apartado 1, del Real Decreto 2402/1985, uno de cuyos datos es el Número de Identificación Fiscal del destinatario de las operaciones (consulta 1716-00 de la SG de Impuestos sobre el Consumo)

<sup>64</sup> Dicha solicitud se regula en el Capítulo III, del Título II del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, artículos 18 a 25. Conforme al artículo 19.2º del RGGI “los españoles que realicen o participen en operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria y no estén obligados a obtener el documento nacional de identidad por residir en el extranjero o por ser menores de 14 años, deberán obtener un número de identificación fiscal propio. Para ello, podrán solicitar el documento nacional de identidad con carácter voluntario o solicitar de la Administración tributaria la asignación de un número de identificación fiscal. .... En el caso de que no lo soliciten, la Administración tributaria podrá proceder de oficio a darles de alta en el Censo de Obligados Tributarios y a asignarles el número de identificación fiscal que corresponda”. En igual sentido, el artículo 20.2º RGGI establece el número de identificación fiscal de las personas físicas de nacionalidad extranjera, contemplando “en el caso de que no lo soliciten, la Administración tributaria podrá proceder de oficio a darles de alta en el Censo de Obligados Tributarios y a asignarles el número de identificación fiscal que corresponda”.

Mundial del Comercio (OMC) —Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), valoración aduanera, derechos antidumping, normas de origen de las mercancías o las subvenciones y medidas compensatorias, entre otras— son sin duda las más importantes, pero no pueden desconocerse las de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) —clasificación aduanera, sistema de carnets Admisión Temporaire/Temporary (ATA) y Transport International Routier (TIR), o franquicias aduaneras—, así como de otras organizaciones internacionales (Pacto Andino). En el caso español, por razón de nuestra pertenencia a la UE, la regulación de los tributos aduaneros queda sujeta al Derecho comunitario, que ostenta competencia exclusiva en materia aduanera, de modo que los Estados miembros sólo les corresponde desarrollar las normas comunitarias en aquellos aspectos en que éstas no hayan agotado su regulación, por ello, la regulación interna en materia de tributos aduaneros se reduce, fundamentalmente, a aspectos procedimentales. Entre la abundante normativa comunitaria que regula los tributos aduaneros, deben destacarse el Reglamento 2913/1992, del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario —CAC-[hoy regulado en el Reglamento (UE) n° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión], el Reglamento 2454/1993, de la Comisión, de disposición de aplicación del CAC [hoy regulado en el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/481 de la Comisión, de 1 de abril de 2016, que deroga el Reglamento (CEE) n° 2454/93 de la Comisión por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo por el que se establece el código aduanero comunitario], y el Reglamento 2658/1987, del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común. Los Reglamentos (CE) 648/2005 [Reglamento (CE) n° 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005, que modifica el Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo por el que se aprueba el código aduanero comunitario] y 1875/2006 —modificaron el CAC y RCAC, introduciendo el ‘operador económico autorizado’ [este último hoy regulado en el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/481 de la Comisión, de 1 de abril de 2016, que deroga el Reglamento (CEE) n° 2454/93 de la Comisión por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo por el que se establece el código aduanero comunitario]. El nuevo Código Aduanero Comunitario, aprobado por el Reglamento 450/2008, del Parlamento y del Consejo, de 23 de abril de 2008, en su art. 188 ha diferido su aplicación al momento en que se dicten medidas de desarrollo del mismo, siendo de

aplicación los preceptos que disponen las competencias para dictar normas de desarrollo por parte de la Comisión y que fijan los cauces jurídicos de los que debe servirse para hacerlo.[Los destinos aduaneros, que son la carta de posibilidades que se abren a los operadores para ofrecerles distintas combinaciones de estatuto jurídico de las mercancías, tributos a satisfacer, medidas de política comercial que cumplir y formalidades a observar, se regulan en la Convención para la simplificación y la armonización de los procedimientos aduaneros —o Convención de Kyoto revisada—, cuya revisión entró en vigor el 3 de febrero de 2006].Por último, la gestión de los tributos aduaneros queda encomendada a las distintas administraciones nacionales<sup>65</sup>.

Otros tributos aduaneros los encontramos en el Reglamento 3290/1994 [de modificación del Reglamento (CEE) n° 1308/70 del Consejo, de 29 de junio de 1970, por el que se establece la organización común de mercados en el sector del lino y del cáñamo]—sobre derechos adicionales en el V Acuerdo sobre la Agricultura de la OMC—, o en los Derechos y exacciones a la exportación y restituciones a la exportación; o en el Reglamento (UE) n° 510/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por el que se establece el régimen de intercambios aplicable a determinadas mercancías resultantes de la transformación de productos agrícolas y por el que se derogan los Reglamentos (CE) n° 1216/2009 y (CE) n° 614/2009 del Consejo (PAT); o en los derechos antidumping (Acuerdo GATT 1994, art. VI; Reglamento (UE) n° 1248/2010 de la Comisión, de 21 de diciembre de 2010) y compensatorios —o anti-subsunción— (Acuerdo Marco OMC y Reglamento (UE) 2016/1037 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2016, sobre la defensa contra las importaciones subvencionadas originarias de países no miembros de la Unión Europea]).

En la antigua LGT, su artículo 83.6 contemplaba este incumplimiento en el marco de una actividad empresarial o profesional<sup>66</sup>.

<sup>65</sup> MARTÍN QUERALT,J.; et alii (Dirs.): *Manual ...*2011,op.cit.pags.662-663.

<sup>66</sup> Nada se dice, expresamente, ahora. ¿Esto significa que en la actualidad esta conducta infractora solamente es sancionada con 150 euros? En nuestra opinión no. Esta conducta podría (y debería) ser sancionada de acuerdo con las infracciones reguladas en los arts. 198 y 199 a las que ya hemos hecho referencia (no presentar en plazo declaraciones o hacerlo de forma incorrecta sin que se produzca perjuicio económico, concretamente declaraciones exigidas en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los arts. 93 y 94 de la LGT). RUÍZ GARIJO,M.:“Infracciones y sanciones tributarias: régimen transitorio tras la entrada en vigor de la nueva LGT”, *QF*, núm. 4, 2005.

El tipo del artículo 202.1 de la actual LGT engloba<sup>67</sup> cualquier tipo de incumplimiento referido al deber de utilizar el NIF<sup>68</sup> propio— no el ajeno— u « otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera» en relaciones propias y no ajenas— aunque se intervenga en representación de otra persona—, el no uso, el no facilitarlo, el utilizarlo de forma incorrecta o hacerlo con errores o el no comunicarlo cuando había obligación de hacerlo, y ello aunque por otras vías la Administración pudiera conocer perfectamente esos datos.

En estos casos cabe la comisión por acción o por omisión, no exigiéndose resultado económico alguno perjudicial para la Hacienda Pública.

*El momento de la consumación se produce cuando, el NIF u otros números o códigos aduaneros<sup>69</sup>-propios, no los de terceros— no se utilizan o no se facilitan debiendo hacerlo<sup>70</sup>, o cuando se facilitan de modo incorrecto o erróneo, así como la omisión de su comunicación debiendo de facilitarlos<sup>71</sup>, y en el caso de que se incluyan en documentos sujetos*

<sup>67</sup> Este artículo se corresponde con la infracción del artículo 78.1.e) LGT 1963. DÍEZ OCHOA, J.M.: *Derecho Tributario...* op.cit.pág. 96; La clasificación aduanera tiene por objeto ofrecer un sistema detallado de designación y codificación de todas las mercancías existentes a fin de que, a partir de ella, pueda articularse el conjunto de medidas de control del flujo de mercancías. La clasificación de las mercancías se consigue mediante un listado en el que se designan diferentes tipos de mercancías en atención a sus características (designación arancelaria). MARTÍN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.<sup>a</sup>; CAYÓN GALIARDO, A. (Dirs.): *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2011, págs. 692-694.

<sup>68</sup> Dichos deberes se contemplan en la Sección 5<sup>a</sup> del Capítulo III, del Título II del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, artículos 25 a 28, en la Disposición adicional sexta de la LGT y en la Orden EHA/451/2008, de 20 de febrero, por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica. En general se refieren a autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, escritos u operaciones con naturaleza o trascendencia tributaria. El incumplimiento sancionable, únicamente puede derivar de aquellos casos en los que la legislación le atribuye efectos a la operación, y no cuando “se tenga por no presentada” o “se entienda condicionada” al no acreditarse el NIF (v.gr. art. 26.1.2<sup>o</sup> RGGI). La Ley ha optado por una definición amplia del tipo infractor, referido al incumplimiento de la obligación de «utilización» del NIF, por lo que habrá que acudir a la normativa material que lo regula para conocer con detalle los términos de esta utilización., así se detalla en los artículos 26 a 28 RGGI.

<sup>69</sup> Por ejemplo, la obtención de un número de operador intracomunitario (NOI) faculta a la persona que lo obtiene (*missing trader*) para poner en marcha trasmas de fraude de IVA.

<sup>70</sup> Así lo indica MUÑOZ BAÑOS, C.: *Infracciones...* op.cit.,pág.133.

<sup>71</sup> En caso de no existir la tipificación de las conductas informativas sobre el NIF se acudirá a las infracciones de los artículos 198 y 199 LGT, de igual manera, y atendiendo a la naturaleza de la obligación, l ausencia de tipificación de colaboración de las entidades de crédito, titulares de registros públicos o notarios, conlleva

a plazo voluntario de presentación o acreditación (v.gr. la del artículo 28.3 del RGGI), siempre que haya transcurrido el plazo voluntario del documento donde deben constar, ya que durante el mismo la regularización sería voluntaria. *En documentos no sujetos a plazo de presentación o de acreditación*<sup>72</sup> la consumación será instantánea con su incumplimiento. Entonces, la consumación no vendría a coincidir con la propia presentación de la declaración o autoliquidación o contestación a requerimiento de información.

## II.2. Supuestos de obligatoria identificación fiscal

El NIF no pretende incrementar la información que ya se obtiene por la Hacienda Pública, sino mejorar la imputación de la identificación de la misma respecto de cada persona que realiza una relación de naturaleza o con trascendencia tributaria<sup>73</sup>.

La obligación a cargo de los sujetos obligados se refiere (nace)<sup>74</sup> no sólo a las operaciones de naturaleza tributaria sino también a las de trascendencia tributaria<sup>75</sup>.

Los obligados tributarios deberán incluir su número de identificación fiscal – y el de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria— en todas las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos que presenten ante la Administración tributaria. En particular, el art. 27.2 RGGI exige que se incluya o comunique en las operaciones con trascendencia tributaria que allí detalla.

Las personas o entidades que realicen operaciones con entidades de crédito españolas o que operen en España mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios, deberán comuni-

---

la remisión al art. 203 de la LGT, si bien se trata de una solución no deseable, pues se afirmaría la existencia de tipos genéricos y una peligrosa tipificación tácita por defecto., SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones...* op.cit. pág. 352.

<sup>72</sup> Nos preguntamos ¿cómo se acredita en España la validez de un número de identidad válido en el país de origen de un no residente en caso de cheques con no residentes previsto en el art. 28.8 del RGGI?

<sup>73</sup> CORDÓN EZQUERRO, T.: “El NIF, un instrumento al servicio de la Administración Tributaria”, *GF*, núm. 84, 1991, pág. 211.

<sup>74</sup> Son relaciones jurídico privadas entre particulares cuyo contenido económico las hace susceptibles de generar efectos en el ámbito sancionador. PEÑA ÁLVAREZ, F.: “La utilización del NIF”, *GF*, núm. 87, 1991, pág. 182.

<sup>75</sup> Se trata de aquellas relaciones surgidas directamente con objeto de haberse iniciado el proceso de aplicación de un tributo. ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información”, *Civitas-REDF*, núm. 68, 1990, pág. 509.

carles su número de identificación fiscal de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no siendo necesario comunicar el número de identificación fiscal a las entidades de crédito en las operaciones de cambio de moneda y compra de cheques de viaje por importe inferior a 3.000 euros, por quien acredite su condición de no residente en el momento de la realización de la operación.

Las entidades de crédito no podrán librar cheques contra la entrega de efectivo<sup>76</sup>, bienes, valores u otros cheques sin la comunicación del número de identificación fiscal del tomador, quedando constancia del libramiento y de la identificación del tomador. Se exceptúa de lo anterior los cheques librados contra una cuenta bancaria. De igual manera, las entidades de crédito exigirán la comunicación<sup>77</sup> del número de identificación fiscal a las personas o entidades que presenten al cobro, cuando el abono no se realice en una cuenta bancaria, cheques emitidos por una entidad de crédito. También lo exigirán en caso de cheques librados por personas distintas por cuantía superior a 3.000 euros. En ambos casos deberá quedar constancia del pago del cheque así como de la identificación del tenedor que lo presente al cobro – que en caso de ser no residentes en España, el número de identificación fiscal podrá sustituirse por el número de pasaporte o número de identidad válido en su país de origen— (art.28 RGGI con cierta extralimitación en relación a la DA 6<sup>a</sup>.3<sup>o</sup> LGT).

En todo caso, la relevancia de esta disposición excede de la propia para abarcar la de otros preceptos de la normativa tributaria. Así, establecen los párrafos segundo y tercero del artículo 26.1<sup>o</sup> del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, «la Administración tributaria podrá admitir la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que no conste el número de identificación fiscal. Cuando el obligado tributario carezca de número de identificación fiscal, la tramitación quedará *condicionada a la aportación* del correspondiente número. *Transcurridos 10 días*

<sup>76</sup> Aunque no sea objeto de este comentario [al ser materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo], debemos recordar que el art. 7 de la Ley estatal 7/2102, de 29 de octubre, recoge limitaciones —e infracciones y sanciones— al pago en efectivo cuando una de las partes que intervenga actúe en calidad de empresario o profesional con un importe igual o superior a 2.500 euros o su contravalor en moneda extranjera.

<sup>77</sup> En la actualidad la información sobre las operaciones bancarias en las que se incumpla la obligación de suministro del NIF se efectúa a través del mod. 195, y la información sobre las operaciones con cheques a través del mod. 199. AA.VV. (Coord. PELÁEZ MARTOS, J.M<sup>a</sup>.): *Todo procedimiento..op.cit.pág. 308.*

desde la presentación sin que se haya acreditado la solicitud del número de identificación fiscal *se podrá tener por no presentada la autoliquidación, declaración, comunicación o escrito, previa resolución administrativa que así lo declare*». Según dicho articulado, si el efecto de la presentación no completada es tener por no presentado el documento de inicio de la gestión tributaria, opinamos que no existirá infracción del artículo 204.1 de la LGT, y lo que es más grave, hará incurrir al obligado tributario en la infracción de la omisión de la autoliquidación, declaración, comunicación o escrito tributario aún a pesar de que sean veraces y ciertos los extremos que en tales documentos se transcriban.

### II.3. Caracteres de la conducta infractora del tipo especial

La segunda conducta que constituye infracción la tipifica el artículo 202.2 LGT que, relacionado con la Disposición Adicional 6ª de la LGT, se refiere al incumplimiento de los deberes que, específicamente, incumben a las entidades de crédito en las cuentas u operaciones, o en el libramiento o abono de los cheques al portador, cuyo incumplimiento no es la falta de presentación de declaraciones o comunicaciones sobre las cuentas cuyo titular no ha comunicado el citado número, sino el incumplimiento de identificar el NIF del titular de la cuenta—en el plazo de 15 días del artículo 28.3 del RGGI— o de quien realiza la operación, o cuando no se consigna el NIF en el libramiento o abono de cheques al portador<sup>78</sup>.

Desde otra perspectiva, la infracción del artículo 202.2 de la LGT bien podría quedar absorbida por la obligación de información, y ser sancionada conforme al mismo<sup>79</sup>, aunque estimamos, con algún autor<sup>80</sup>, la falta de rango suficiente del Real Decreto 1065/2007 para regular estos aspectos.

### II.4. Caracteres de la conducta infractora del tipo agravado

En el apartado 3 del artículo 202 se recoge un nuevo supuesto, introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas

<sup>78</sup> La obligación de comunicar tales circunstancias a la Administración, ex art. 41 del RD 1065/2007, no aparece tipificada desde la perspectiva punitiva., SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones...*op.cit. pág. 355.

<sup>79</sup> Ejemplos de obligación de información podemos encontrarlos en los arts. 28, 37, 50 y 51 del RGGI.

<sup>80</sup> SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones...*op.cit. pág. 346.

para la Prevención del Fraude Fiscal, sancionando el comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo.

El desarrollo de esta solicitud se encuentra en el Capítulo III del Título II del RGGI, en sus artículos 19 a 28.

*Su consumación se produce en el mismo instante de la presentación con datos falsos o falseados, sin que haya que esperar a la asignación de número identificador.*

En el caso de personas físicas de nacionalidad española que no sean empresarias, profesionales, ni participen en operaciones con trascendencia tributaria, ni efectúen operaciones intracomunitarias, resultará complicada su comisión, que podrá serlo al falsear el número y código o carácter de verificación que consta en el documento nacional de identidad, con lo que la infracción parece querer pensar en la necesidad de efectuar una declaración censal o solicitud.

Algunos autores<sup>81</sup> opinan que este apartado está reprimiendo la falsa comunicación a la Hacienda Pública de datos con ocasión de la solicitud de su número de identificación fiscal. Sin embargo, también podríamos entender que dicha solicitud es la que le efectúa una entidad de valores, financiera, de crédito, o incluso un Notario. Esta interpretación puede defenderse basándose en que el propio precepto, en su rúbrica señala «la solicitud *del* número de identificación fiscal o de otros números o códigos». Esa diferenciación entre la rúbrica que utiliza la preposición *del* y la del apartado 3º que usa *de*, quizás nos permita entender que esa solicitud del NIF, CIF u otro número identificador, no necesariamente debe querer referirse a la solicitud a la Hacienda Estatal para la obtención del número identificador *ex novo*, sino también a otras solicitudes que pueden realizar, a dicho sujeto titular del número de identificación, terceras personas intervinientes en relaciones con trascendencia tributaria. Ésta parece ser la interpretación que cabría dar al precepto, pues el artículo 29.2.b) de la LGT obliga a solicitar el número de identificación fiscal en las relaciones con trascendencia o naturaleza tributaria.

---

<sup>81</sup> Huesca Boadilla, R. et alii; HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (coord.), *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Vol.II, Aranzadi, Navarra, 2004, pág.1382; SÁNCHEZ HUETE, M.: *Infracciones...* op.cit. pág.351, que opina que la sanción es desproporcionada, y con el precepto se vulnera el principio de culpabilidad pues no se exige de comprobación alguna del comportamiento defraudatorio que parece está en la base del precepto.

## II.5. Reglas del concurso de infracciones

Si bien el artículo 180 de la LGT no recoge regla especial de concurrencia, cuando concurra la infracción del artículo 202 con la del artículo 201 de la LGT habrá que estar en primer lugar a la compatibilidad, pues nada obsta legalmente, aunque dada la especialidad del primero habrá que estar al mismo en caso de conflicto por el principio *non bis in idem*<sup>82</sup>.

El principal problema que plantea esta infracción es resolver si, en los casos de mala utilización del NIF en los libros o registros o en las facturas, justificantes o documentos sustitutivos, procede sancionar por las infracciones de los artículos 200 o 201 de la LGT, o por el contrario, aplicar la infracción del artículo 202 de la LGT. Entendemos<sup>83</sup> que estamos ante un concurso real de infracciones que debe resolverse a favor de la infracción más grave, que es la de los artículos 200 o 201, según el supuesto, lo que no resulta admisible es su aplicación simultánea.

Considerada la regla de calificación unitaria de las infracciones tributarias que se establece en el artículo 184.1 de la LGT, y se desarrolla en el artículo 3 del RGRST, deducimos que la infracción procedería por cada incumplimiento individualmente considerado, esto es, por cada vez que debió utilizarse el NIF o correspondiente número o código aduanero y no se cumplió este deber<sup>84</sup>, aunque entendemos que puede dar lugar a sanciones excesivas<sup>85</sup>.

<sup>82</sup> LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones...* op.cit. pág. 421.

<sup>83</sup> ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones...* op.cit. pág. 180.

<sup>84</sup> La presentación de la información relativa al NIF fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración, no se sanciona ex art. 179.3. Si la función del NIF es facilitar información de carácter identificativo, obtenida la misma por otros medios, no se debe sancionar, atendiendo al carácter de última ratio del derecho punitivo. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones...* op.cit. págs. 349 y 350.

<sup>85</sup> La regulación anterior permitía considerar, al menos, que un «incumplimiento general de esta obligación» mereciera una sanción única y global (artículo 83.6 de la LGT de 1963) favoreciendo así una ponderación de la sanción según las circunstancias del caso. Con la Ley actual, sin embargo, esta posibilidad no existe y, por ello, aunque la sanción actual sea inferior a la antigua el resultado final puede ser sensiblemente superior al que hubiera procedido de conformidad con el régimen anterior. La STSJ de Asturias de 29 de octubre de 1998, lo advierte y afirma que “no obstante como la aplicación del criterio expuesto puede dar lugar a sanciones desmesuradas cuando el incumplimiento generalizado se hubiera producido en el desarrollo de una actividad empresarial, profesional o artística, la LGT ha introducido límites en función del volumen de operaciones del sujeto infractor según los casos”.

### III. CONCLUSIONES

El artículo 201.1º LGT establece un tipo general de carácter abierto o *appertus*, por incumplimiento de las obligaciones de facturación dispuestas en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre - o documentación.

Entendemos que El precepto legal cuestionado no establece una habilitación a la potestad reglamentaria para regular por entero y *ex novo* la definición de las conductas sancionables, por lo que no se produce una contravención de la garantía formal o material de reserva de ley en materia punitiva.

La infracción por expedición de facturación, entendemos, que puede cometerse individualizadamente por cada acción, bien resulte expedida por sí o a través de tercero con su autorización.

La infracción por remisión de facturas acontecerá, omisivamente, en el supuesto que no se efectúe en el plazo previsto reglamentariamente.

La obligación de conservación de facturas y su contravención se imputarán al sujeto pasivo, bien sea realizada dicha acción por sí o por un tercero con su autorización.

Han de diferenciarse los casos de rectificación de facturas de aquellos de regularización voluntaria, procediendo la contravención de la primera cuando debiendo rectificarse no se realiza.

Estimamos de escasa aplicación práctica el supuesto del art. 201.4 LGT, pues resultará de aplicación preferente la sanción especial establecida en el art. 19 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre.

Entendemos incompatible la infracción del artículo 201.1.b) LGT con las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 LGT. En el resto de incumplimientos de los deberes de facturación, que se recogen en este artículo 201 LGT, sólo sería admisible la concurrencia siempre que la conducta no constituya expresamente la agravante del artículo 187.1.c) de la LGT.

En los puestos de concurrencia de la infracción tipificada en el artículo 201 LGT y la circunstancia que permita calificar una infracción tributaria como grave o muy grave, nos lleva a que no pueda sancionarse de manera independiente la conducta consistente en la llevanza incorrecta de la contabilidad o de las obligaciones registrales.

Dado que quien incumple sus deberes de facturación incumple sus deberes contables, defendemos que no se podrá apreciar la existencia de dos infracciones distintas en dicho supuesto.

Aunque otra cosa pudiera defenderse, la jurisprudencia estima que un contribuyente sancionado por las infracciones tipificadas en los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, puede ser declarado responsable solidario, *ex* artículo 42.1.a) LGT, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción *muy grave* prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 201 LGT.

No se puede declarar responsable solidario en el pago, *ex* artículo 42.1.a) LGT, de una infracción *muy grave* por dejar de ingresar la deuda tributaria cuando esa sea calificada *muy grave* por utilizar medios fraudulentos consistentes en facturas falsas o con datos falsados.

El art. 202 LGT abarca *cualquier* incumplimiento, por acción u omisión, relativo a la utilización del NIF *propio* —no ajeno— o de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera, más no el de su solicitud, todo ello sin que se exija perjuicio económico alguno, aunque sí que la obligación tenga naturaleza tributaria o trascendencia tributaria.

Las personas o entidades que realicen operaciones con entidades de crédito españolas o que operen en España mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios, deberán comunicarles su número de identificación fiscal.

Las entidades de crédito no podrán librar cheques contra la entrega de efectivo<sup>86</sup>, bienes, valores u otros cheques, salvo que sea contra cuenta bancaria o por cuantía igual o inferior a 3.000 euros, sin la comunicación del número de identificación fiscal del tomador.

En caso de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que no conste el número de identificación fiscal, se podrá dictar resolución que convenga tener por no presentada aquellas transcurridos 10 días desde su presentación, sin que pueda constituir la infracción 204.1 LGT.

---

<sup>86</sup> Aunque no sea objeto de este comentario [al ser materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo], debemos recordar que el art. 7 de la Ley estatal 7/2102, de 29 de octubre, recoge limitaciones —e infracciones y sanciones— al pago en efectivo cuando una de las partes que intervenga actúe en calidad de empresario o profesional con un importe igual o superior a 2.500 euros o su contravalor en moneda extranjera.

El incumplimiento de los deberes que, específicamente, incumben a las entidades de crédito en las cuentas u operaciones, o en el libramiento o abono de los cheques al portador podría quedar absorbida por la obligación de información, aunque defendemos la falta de rango suficiente del RGGI para esta regulación punitiva.

El instante de la comunicación de los datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal consume la infracción, teniendo en cuenta que, en caso de españoles no sean empresarios o profesionales, se cometerá al efectuar una declaración censal o solicitud.

Con el art. 202.3 LGT se reprime la falsa comunicación, por quien sea, a la Hacienda Pública de datos con ocasión de la solicitud de su número de identificación fiscal.

En los supuestos de concurrencia de las infracciones prevenidas en los artículos 202 con las del artículo 201 de la LGT, habrá que estar a la compatibilidad de ambos tipos.

En caso de mala utilización del NIF en los libros o registros o en las facturas, procederá imponer, cuando concurren, la infracción más grave de los artículos 200 o 201 LGT y no la del art. 202 LGT.

La infracción del tipo del art. 202 LGT procede por cada incumplimiento individualmente considerado, esto es, por cada vez que debió utilizarse el NIF o correspondiente número o código aduanero y no se cumplió este deber, aunque entendemos que puede dar lugar a sanciones excesivas, lo que debería analizarse a la luz del principio de proporcionalidad.

#### IV. BIBLIOGRAFÍA

AA.VV. (Dir. HERRERA MOLINA, P.M.): *Factbook Fiscal*, IEF, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004.

AA.VV. (Coord. PELÁEZ MARTOS, J.M<sup>a</sup>): *Todo procedimiento Tributario 2007-2008*, CISS, Valencia, 2007.

AGUALLO AVILÉS, A. y. Bueno Gallardo, E.: «Los criterios de graduación de las sanciones tributarias establecidos en la LGT», Estudios y notas, *Crónica Tributaria*, núm. 134, 2010.

ALONSO FERNÁNDEZ, F.: «La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: reflexiones sobre la reforma del régimen sancionador tributario», *Impuestos*, T.I, 1997.

- ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información”, *Civitas-REDF*, núm. 68, 1990.
- ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2005.
- ANÍBARRO PÉREZ, S y Sesma Sánchez, B.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005.
- CORDÓN EZQUERRO, T.: “El NIF, un instrumento al servicio de la Administración Tributaria”, *GF*, núm. 84, 1991.
- DÍEZ OCHOA, J.M. *Derecho Tributario Sancionador. Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2005.
- GARBERÍ LLOBREGAT, J.(Dir.); Buitrón Ramírez, G. et alii: *Procedimiento Sancionador. Infracciones y Sanciones Tributarias. (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos Prácticos y Legislación). I. y II*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005.
- HUESCA BOADILLA, R. et alii en HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (coord.), *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria, Vol.II*, Aranzadi, Navarra, 2004.
- LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones y sanciones tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2005.
- MARTÍN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M<sup>a</sup>.; CAYÓN GALIARDO, A. (Dirs.): *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2011.
- MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J.: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, CISS, Valencia, 2005.
- PEÑA ÁLVAREZ, F.: “La utilización del NIF”, *GF*, núm. 87, 1991.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2009.
- RODRÍGUEZ RAMOS, L.: “Las falsedades documentales como actos preparatorios o ejecutivos criminalizados”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 366, 1998, BIB 1998\747.
- RUÍZ GARIJO, M.: “Infracciones y sanciones tributarias: régimen transitorio tras la entrada en vigor de la nueva LGT”, *QF*, núm. 4, 2005.
- Ruíz Zapatero, G.G.: “«Bis in idem» material y procesal en la continuación de actuaciones administrativas por no haberse apreciado la existencia de delito fiscal”, *QF*, núm. 9, 2009.

SÁNCHEZ HUETE, M.A.: “Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT”, *JT*, 2006, BIB 2006\327.

SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2007.

ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador*, Civitas, Madrid, 1992.