

Tribunal Supremo

**TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num.
1410/2023 de 13 noviembre
JUR\2023\419397**

El dies a quo del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias por la comisión de la infracción del artículo 201.3 LGT, en aquellos supuestos en los que las operaciones que originan la infracción, esto es, la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, tengan lugar a lo largo de diversos periodos impositivos o de liquidación, se sitúa de forma autónoma para cada tributo y periodo impositivo o de liquidación.

ECLI:ECLI:ES:TS:2023:4727

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 4150/2022

Ponente:Excma. Sra. Esperanza Córdoba Castroverde

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.410/2023

Fecha de sentencia: 13/11/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4150/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/11/2023

Ponente: Excma. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 4150/2022

Ponente: Excma. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1410/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 13 de noviembre de 2023.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. **4150/2022** , interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** , contra la sentencia pronunciada el 17 de febrero de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 945/2019.

Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Jaime Miguel Estévez Monzó, en representación de don Ezequiel.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.

Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 17 de febrero de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso n.º 945/2019 promovido por don Ezequiel contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 27 de noviembre de 2017, que había estimado parcialmente las reclamaciones económico-administrativas acumuladas deducidas frente a los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008 a 2010.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: 1º) **ESTIMAR PARCIALMENTE** el recurso contencioso administrativo n.º **945/2019** interpuesto por la representación procesal de **D. Ezequiel** contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de septiembre de 2019, que desestima el recurso de alzada formulado frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife en fecha 27 de noviembre de 2017, por la que se estiman parcialmente las reclamaciones económico administrativas, acumuladas, deducidas frente a los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008-2010.

2º) **ANULAR** dicha resolución, así como la resolución del TEAR y el acuerdo de imposición de sanción en relación con el ejercicio 2008.

3º) **CONFIRMAR** la resolución en todo lo demás.

Sin imposición de costas a ninguna de las partes".

SEGUNDO.

Preparación del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los [artículos 189 y 201](#) de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre \(RCL 2003, 2945\)](#),

General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, en la medida en que "[l]a Sala de instancia fija el dies a quo del plazo de prescripción de la sanción por emisión de facturas falsas atendiendo a cada periodo de liquidación del tributo afectado [...]. Si la Sala [...] hubiera considerado [...] que la infracción por emisión de facturas falsas es una infracción continuada, la consecuencia hubiera sido la desestimación del recurso en este punto [...]".

2. La Sala de instancia, por auto de 13 de mayo de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, y el procurador don Jaime Miguel Estévez Monzó, en representación de don Ezequiel, como parte recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el [artículo 89.5 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#).

TERCERO.

Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 23 de noviembre de 2022, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar cuál es el dies a quo del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias por la comisión de la infracción del [artículo 201.3 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), en aquellos supuestos en los que las operaciones que originan la infracción, esto es, la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, tengan lugar a lo largo de diversos periodos impositivos o liquidatorios. En particular, aclarar si el término inicial del plazo se sitúa en la fecha en la que se expide la última factura o documento, si ha de determinarse en atención a los distintos periodos impositivos o liquidatorios del impuesto respecto de los que se aprecia la conducta infractora o, finalmente, si debe fijarse de otro modo.

3º) Identificar los [artículos 189 y 201](#) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex [artículo 90.4](#) de la [LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#)".

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso

de casación mediante escrito fechado el 29 de diciembre de 2022, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras reproducir los antecedentes de hecho necesarios para comprender la cuestión planteada, recogidos en el escrito de preparación, expone que la Sala de instancia habría infringido los [artículos 189](#) LGT en relación con el art. 201 de la misma Ley, porque no ha tenido en cuenta que la emisión de facturas falsas constituye una infracción continuada, con los efectos que dicha calificación conlleva en relación con el dies a quo del plazo de prescripción para sancionar.

Se remite, como punto de partida, a las consideraciones que sobre la prescripción efectúa el acuerdo sancionador y a la cuantificación que realiza.

Recuerda que la regularización practicada por la Inspección se basa en que el obligado tributario, recurrente en la instancia, no realizó actividad económica alguna, y por eso el acuerdo sancionador puede afirmar que la totalidad de las facturas emitidas por el obligado tributario en los ejercicios 2008, 2009 y 2010 son falsas.

Sostiene que la norma que se debe tener en cuenta en este caso no es el párrafo segundo del [artículo 189.3.a\)](#) de la LGT, sino su párrafo primero, que dispone que el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá "por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria", tomando en consideración, además, que en el presente caso estamos ante una infracción continuada, por lo que el plazo de prescripción comienza a contarse desde que se cometió la última infracción por expedir facturas falsas, lo que aconteció en diciembre de 2010. Añade que "[y]a que defendemos que, aunque no se interrumpió la prescripción de la infracción cometida en 2008 por la iniciación del procedimiento inspector, dado que el plazo de prescripción debe contarse a partir de la comisión de la última infracción en diciembre de 2010, la interrupción de la prescripción por el inicio del procedimiento sancionador afectaría también al ejercicio 2008".

La sentencia de la Audiencia Nacional admite que la prescripción no se cuenta desde la emisión de cada factura, pero sostiene que el cómputo debe hacerse de manera autónoma para cada periodo de liquidación, de modo que el dies a quo coincide con el último día de declaración de cada uno de los periodos impositivos con el efecto, en el presente recurso, de que se habría producido la prescripción de las infracciones cometidas en 2008, y para fundamentarlo se basa exclusivamente en el criterio de la STS de 19-1-2022, RCA 7905/2020, en el que se examinaba un asunto relacionado con la determinación de la cuantía a efectos de interponer el recurso de

alzada ante el TEAC.

Afirma que la infracción aquí considerada es la regulada en el [artículo 201.3 LGT](#) que se produce "cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados", y se predica respecto de una pluralidad de facturas y de la facturación en general, por lo que no contempla cada factura como un incumplimiento, sino que se atiende al conjunto de las facturas falsas.

Como señalan el TEAR y el TEAC, el dies a quo del plazo de prescripción para imponer las sanciones por emisión de facturas falsas se situaría el 30-12-2014, fecha en que se emitió la última factura tomada en consideración, dado que nos encontramos ante una infracción continuada.

Razona que la calificación de la infracción como continuada se ve reforzada por el hecho de que se considera falsa la totalidad de la facturación realizada por el obligado tributario en los ejercicios examinados, que refuerza la idea de que existe un plan preconcebido.

Añade que, de acuerdo con el [art. 207](#) de la LGT, en defecto de normativa específica, resulta de aplicación en el ámbito sancionador tributario lo dispuesto en la [Ley 40/2015, de 1 de octubre \(RCL 2015, 1478, 2076\)](#), de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante, LRJSP), cuyo artículo 29.6 dispone que "Será sancionable, como infracción continuada, la realización de una pluralidad de acciones u omisiones que infrinjan el mismo o semejantes preceptos administrativos, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión", señalando el artículo 30.2 de la citada norma legal, en relación con el plazo de prescripción de las infracciones y sanciones, que "En caso de infracciones continuadas o permanentes, el plazo comenzará a correr desde que finalizó la conducta infractora".

Asimismo, cita la doctrina del TS (STS de 28-6-2013, rec. cas. 1947/2010, con cita de otra anterior de 30-11-2004, rec. cas. 6573/2001), en que aprecia la existencia de una infracción administrativa continuada cuyos requisitos entiende que concurren "[...] pues hay una pluralidad de actos realizados por el mismo obligado tributario, en ejecución de un plan para reducir la tributación de las sociedades vinculadas simulando el desarrollo de una actividad económica inexistente, con infracción de un único precepto legal como es el [art. 201.3 LGT](#)"

Por las razones expuestas, afirma que puede aplicarse al presente caso la regla de que, para el caso de infracciones continuadas, fija el dies a quo del plazo de prescripción de la infracción en el momento en que se habría cometido la última de las infracciones.

En relación con la STS de 19 de enero de 2022, RCA 7905/2020, alega que examina una cuestión distinta. No obstante, al examinar las singularidades de la infracción prevista en el [art. 201](#) LGT, destaca el carácter de infracción formal, lo que determina que la misma se conecta con determinadas actuaciones o procedimientos.

Insiste en que, a efectos de sancionar la emisión de facturas falsas en el ejercicio 2008, la constatación de dicha falsedad resulta de las actuaciones que llevó a cabo la Inspección en el seno del procedimiento inspector. Podría pensarse, en consecuencia, que la declaración de prescripción que afecta a la regularización del ejercicio 2008, dejaría ayuna de prueba a la infracción correspondiente a ese ejercicio. La conclusión sería que habiendo prescrito el derecho a liquidar, prescribiría también la sanción, por cuanto la infracción del [art. 201](#) LGT, en la interpretación de la Sala, precisa de la existencia de un procedimiento en el que se revele el incumplimiento formal, y ese procedimiento (el procedimiento inspector), se vería afectado por la prescripción. Pues bien, frente a esa posible interpretación considera que cabe también otra, en cuya virtud, las actuaciones incorporadas al procedimiento sancionador, aunque se han practicado en el procedimiento inspector, una vez incorporadas al procedimiento sancionador pueden beneficiarse del principio de conservación de actos. De este modo, el incumplimiento formal aparece vinculado a un procedimiento tributario que lo determina, aunque ese procedimiento tributario sea el propio procedimiento sancionador.

Solicita a la Sala que fije la siguiente doctrina:

"[...] El dies a quo del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias por la comisión de la infracción del [artículo 201.3](#) LGT, en aquellos supuestos en los que las operaciones que originan la infracción, esto es, la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, tengan lugar a lo largo de diversos periodos impositivos o liquidatorios y concurren los requisitos para apreciar la existencia de una infracción continuada, se sitúa en la fecha en la que se expide la última factura o documento".

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] por esa Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido los preceptos mencionados en el anterior apartado segundo y, en su virtud, se solicita que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho tanto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10-9-2019 como la resolución del TEAR y el acuerdo sancionador del que traen causa".

Y solicita a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10-9-2019 como la resolución del TEAR y el acuerdo sancionador del que traen causa".

CUARTO.

Falta de presentación del escrito de oposición .

Por providencia de 12 de enero de 2023, se acordó dar traslado del escrito de interposición del recurso de casación presentado por el Abogado del Estado a la parte recurrida y personada, don Ezequiel, para que pudiera oponerse en el plazo común de treinta días, si bien dejó transcurrir el referido plazo sin formalizar escrito de oposición, lo que se declaró por providencia de 11 de abril de 2023.

QUINTO.

Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 11 de abril de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 10 de julio de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 7 de noviembre de 2023, fecha en que se deliberó y votó con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.

Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por el Abogado del Estado y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en determinar cuál es el día a quo del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias por la comisión de la infracción del [artículo 201.3 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), en aquellos supuestos en los que las operaciones que originan la infracción, esto es, la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, tengan lugar a lo largo de diversos periodos impositivos o liquidatorios. En particular, aclarar si el término inicial

del plazo se sitúa en la fecha en la que se expide la última factura o documento, si ha de determinarse en atención a los distintos periodos impositivos o liquidatorios del impuesto respecto de los que se aprecia la conducta infractora o, finalmente, si debe fijarse de otro modo.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. Procedimientos inspector y sancionador.

Con fecha 15 de abril de 2014, tras la tramitación del correspondiente procedimiento inspector, se dictó acuerdo de liquidación en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008 a 2010, de don Jose Daniel. En dicho acuerdo, la Inspección tributaria concluyó que el sujeto pasivo había emitido facturas sin que se hubieran efectuado las prestaciones de servicio que figuraban en el concepto, ni ningún otro, así como que no disponía de la mínima estructura empresarial para llevar a cabo dichos servicios. Con base en dichas apreciaciones se procedió a la regularización de la situación tributaria del señor Ezequiel.

Asimismo, se instruyó procedimiento sancionador que finalizó, en fecha 2 de junio de 2014, con el dictado del acuerdo de imposición de sanción, por importe de 891.226,58 euros, por la comisión de la infracción, calificada como muy grave, del [artículo 201.3](#) de la LGT, aplicándose el criterio de graduación contemplado en el artículo 201.5 en relación con el [artículo 187.1.c\)](#), ambos de la LGT.

2.2. Reclamación económico-administrativa.

Frente a la liquidación y acuerdo sancionador, el señor Ezequiel interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas que, tras su acumulación, fueron resueltas en sentido parcialmente estimatorio por acuerdo de 27 de noviembre de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias. A los efectos que aquí interesan, dicha resolución estimó, por una parte, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la correspondiente deuda tributaria mediante liquidación relativa al ejercicio 2008 y, por otra, confirmó las liquidaciones de los ejercicios 2009 y 2010 y el acuerdo sancionador, incluida la parte relativa a las facturas emitidas en 2008.

2.3. Recurso de alzada.

Contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias se formularon dos recursos ordinarios de alzada que, previa su acumulación, fueron resueltos en sentido desestimatorio por resolución de 10 de septiembre de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Central.

En relación con la cuestión hoy litigiosa, esto es, en torno al inicio del plazo de prescripción de la acción para imponer la sanción del [artículo 201.3](#) LGT en relación con las facturas emitidas en 2008, el fundamento jurídico decimoquinto de la resolución acepta y asume como propios los argumentos del TEAR que, por su parte, indicaba:

"Por último debe destacarse, también, en base a la mencionada doctrina del Tribunal Supremo, el hecho de que, aunque de acuerdo con el Fundamento de Derecho Segundo de esta resolución, y por aplicación del [artículo 150.1](#) de la LGT, se haya declarado prescrito el derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2008, ello no va a afectar a la prescripción de la acción administrativa para la imposición de las sanciones que estamos analizando. Dicha declaración de prescripción, con base en el apartado segundo del precitado artículo 150, comportará que el acto que interrumpa el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IRPF del ejercicio 2008 sea la liquidación notificada el 16 de abril de 2014 y no la comunicación de inicio de actuaciones, pero no va a desvirtuar, de modo alguno, que pueda imponerse una sanción como la que estamos analizando, -que no se construye sobre el "quantum" de una liquidación que le sirve de base a aquella-, si se incoa, en plazo, el oportuno expediente sancionador. La fecha del 16 de abril de 2014, sí sería trascendente, lógicamente, a efectos de situar el momento temporal en el que operaría la causa de interrupción de la prescripción para imponer sanciones que contempla el segundo párrafo de la letra a) del [artículo 189.3](#) de la LGT que establece como tal "Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado (...)" las cuales "interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización", pero nunca, a efectos de limitar la causa de interrupción de la prescripción que establece, también, el párrafo primero de la letra a) de dicho precepto, que, literalmente, contempla como tal "(...) cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria".

Debemos tener en cuenta que, en este expediente, en virtud de la citada doctrina de la infracción continuada, el "dies a quo" del plazo de prescripción para la imposición de las eventuales sanciones por emisión de facturas falsas se situaría el 30 de diciembre de 2014, fecha en que se emitió la última factura tomada en consideración. Consta en el expediente que el procedimiento dirigido a la imposición de las sanciones analizadas se inició el 12 de marzo de 2014, actuación que, de acuerdo con el artículo 189.3 a), párrafo primero, de la LGT interrumpió el plazo de prescripción para imponer dichas sanciones, y que se produjo, evidentemente, antes de que transcurriera el plazo de cuatro años del artículo 189.2 del precitado texto

normativo que limita la potestad administrativa para la imposición de sanciones tributarias a ese espacio temporal. De todo ello se colige que, la consecuencia anudada a la superación del plazo del [artículo 150.1](#) de la LGT que hemos analizado en el Fundamento de Derecho Segundo de esta resolución, carece de efectos sobre la prescripción de la acción administrativa para la imposición de las sanciones que la Inspección ha determinado con base en el artículo 201 de la precitada norma, las cuales se consideran, íntegramente, ajustadas a Derecho."

2.4. Recurso contencioso-administrativo.

Finalmente, don Jose Daniel interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 945/2019 ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y fue estimado parcialmente por sentencia de 17 de febrero de 2022.

La ratio decidendi de la sentencia sobre la cuestión controvertida se contiene en el fundamento jurídico séptimo, con el siguiente tenor literal:

"SÉPTIMO.- Pero en este punto, no puede acogerse la afirmación del recurrente de que cada factura emitida constituye una infracción. El [art. 201.1](#) LGT sanciona el incumplimiento de las obligaciones de facturación sin que ello implique que cada factura integre una infracción a lo que se une que, para graduar la sanción, como hemos visto, la ley exige atender al "importe de las operaciones sujetas al deber de facturación", sin que quepa diferenciar por facturas (SAN, 6ª de 5 de junio de 2020 -rec. 495/2018-).

En este sentido, la [STS de 19 de enero de 2022 \(RJ 2022, 713\)](#) (rec. 7905/2020), en relación con la determinación de la cuantía a efectos de interponer recurso de alzada ante el TEAC, en los supuestos del [artículo 201](#) LGT, ha declarado que "debe estarse a los distintos períodos de liquidación del impuesto, respecto de los que se aprecia la conducta sancionada", en base, entre otros, a los siguientes razonamientos:

"(...) si la regulación del art. 201, y en concreto su apartado 5 que prevé el incremento por agravamiento, se completa con lo dispuesto en los [arts. 187](#) de la LGT, sobre el "Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación" como sigue: "Se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación", y 6 del [Real Decreto 2063/2004 \(RCL](#)

[2004, 2263](#)), "Cuando un procedimiento de comprobación o investigación tenga por objeto varios tributos con periodos impositivos o de liquidación de diferente duración, la apreciación del criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación previsto en el [artículo 187.1.c](#)) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se realizará tomando en consideración cada uno de los periodos de menor duración".

Como es bien sabido, este criterio, a pesar de su regulación sistemática dentro de los criterios de graduación de las sanciones tributarias, sólo se aplica específicamente para las infracciones contempladas en el [art. 201](#) de la LGT, y determina, en definitiva, la cuantía de la sanción a imponer; de suerte que se produce esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación "en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de comprobación o investigación", y respecto de este supuesto, el art. 6 anteriormente transcrito recoge que "cuando un procedimiento de comprobación o investigación" tenga por objeto varios tributos con periodos impositivos o de liquidación de diferente duración la apreciación de este criterio se realizará tomando en consideración cada uno de los periodos de menor duración, esto es, en estas circunstancias, el cálculo debe hacerse autónomamente para cada tributo y período impositivo o de liquidación".

La Sala considera que este mismo criterio es de aplicación a efectos de determinar el plazo de prescripción, de modo que no puede computarse el plazo desde la emisión de cada una de las facturas, pero tampoco desde la última factura emitida el 31 de diciembre de 2010 para todos los periodos objeto de comprobación.

El cómputo debe hacerse de manera autónoma por el conjunto de operaciones en cada uno de los periodos impositivos.

Ello implica que, en relación con el ejercicio 2008, dado que las actuaciones inspectoras no interrumpieron el derecho a sancionar, cuando se notifica el inicio el expediente sancionador el 12 de marzo de 2014, ya había transcurrido el plazo de cuatro años y, por tanto, había prescrito el derecho a sancionar.

No ocurre lo mismo respecto de los ejercicios 2009 y 2010, pues teniendo en cuenta la interrupción del plazo de prescripción que se habría producido por las actuaciones inspectoras con arreglo al [artículo 189.3](#) de la LGT, cuando se notificó el inicio del expediente sancionador, no había transcurrido el plazo legal de prescripción establecido en el [artículo 189.2](#) de la propia LGT.

En consecuencia, procede estimar parcialmente el recurso, anulando el acuerdo sancionador respecto del conjunto de facturas correspondientes al ejercicio 2008."

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO.

Preceptos concernidos en este recurso.

1. Conforme al auto de admisión, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar los [artículos 189 y 201](#) de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre \(RCL 2003, 2945\)](#), General Tributaria ["LGT"].

1.1. El [artículo 189](#) de la LGT, bajo la rúbrica " Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias ", dispone:

"1. La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones.

2. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.

3. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos.

4. La prescripción se aplicará de oficio por la Administración tributaria, sin necesidad de que la invoque el interesado."

1.2. Por su parte, el [artículo 201](#) de la LGT, que tipifica la infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación, establece:

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

2. [...]

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

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

4. [...]

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

2. Asimismo, resulta procedente hacer mención al [artículo 187](#) de la LGT, que regula los criterios de graduación de las sanciones tributarias, y que en su apartado 1, letra c) indica:

"c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

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

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

3. También puede resultar relevante tener en consideración el artículo 3.2 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el [Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre \(RCL 2004, 2263\)](#) (BOE de 28 de octubre), que establece:

"2. Cuando en un mismo procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección se comprueben varios periodos impositivos o de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación, que existe una infracción, en relación con cada uno de los distintos supuestos de infracción tipificados por la ley, por cada tributo y periodo objeto del procedimiento.

Cuando se trate de infracciones relativas a tributos sin periodo impositivo ni periodo de liquidación o a hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica, se

considerará que existe una infracción por cada obligación tributaria que derive de cada uno de los hechos u operaciones sujetos al tributo.

Cuando se trate de infracciones consistentes en el incumplimiento de obligaciones formales, se considerará que existe una infracción por cada incumplimiento".

4. En último término, la parte recurrente reputa aplicables, en virtud del [artículo 207.b\)](#) de la LGT, los artículos 29.6 y 30.2, ambos integrados en el Capítulo III "Principios de la potestad sancionadora" de la [Ley 40/2015, de 1 de octubre \(RCL 2015, 1478, 2076\)](#), de Régimen Jurídico del Sector Público ["LRJSP "].

4.1. El [artículo 29.6](#) de la LRJSP dispone:

"6. Será sancionable, como infracción continuada, la realización de una pluralidad de acciones u omisiones que infrinjan el mismo o semejantes preceptos administrativos, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión."

4.2. A su vez, el [artículo 30.2](#) de la LRJSP establece:

"2. El plazo de prescripción de las infracciones comenzará a contarse desde el día en que la infracción se hubiera cometido. En el caso de infracciones continuadas o permanentes, el plazo comenzará a correr desde que finalizó la conducta infractora.

Interrumpirá la prescripción la iniciación, con conocimiento del interesado, de un procedimiento administrativo de naturaleza sancionadora, reiniciándose el plazo de prescripción si el expediente sancionador estuviera paralizado durante más de un mes por causa no imputable al presunto responsable".

TERCERO.

Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que el auto de admisión, dictado por la Sección Primera de esta Sala en fecha 23 de noviembre de 2022, identificó como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, determinar cuál es el dies a quo del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias por la comisión de la infracción del [artículo 201.3 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), en aquellos supuestos en los que las operaciones que originan la infracción, esto es, la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, tengan lugar a lo largo de diversos periodos impositivos o liquidatorios. En particular, aclarar si el término inicial del plazo se sitúa en la fecha en la que se expide la última factura o documento, si ha de determinarse en atención a los distintos periodos impositivos o liquidatorios del impuesto respecto de los que se aprecia la conducta

infractora o, finalmente, si debe fijarse de otro modo.

Como acertadamente recoge el auto de admisión, si bien la previsión del [artículo 189.2](#) de la LGT - "El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones"- puede resultar indubitada en la generalidad de los casos, no sucede lo mismo cuando la infracción litigiosa es la prevista en el [artículo 201](#) de la LGT, es decir, la relativa al incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación, puesto que en estos casos la infracción puede englobar, como aquí ocurre, un conjunto de operaciones que se producen en el tiempo y que, en algunos casos, pueden prolongarse a lo largo de distintos periodos impositivos o de liquidación.

En este contexto, la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación, reputa que, a los efectos de determinar el dies a quo del plazo de prescripción, ha de seguirse el mismo parámetro temporal que contempla el [artículo 187.1.c\)](#) de la LGT para la aplicación del criterio de graduación por el incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación o documentación, esto es, considerar de forma autónoma cada uno de los tributos y periodos impositivos o de liquidación, criterio que es analizado por la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2022 (rec. 7905/2020, [ECLI:ES:TS:2022:163 \(RJ 2022, 713\)](#)) en relación con la determinación de la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas a los efectos de interponer el recurso de alzada ordinario.

Frente a ello, la parte recurrente afirma que la citada sentencia de 19 de enero de 2022 no se pronuncia sobre la cuestión hoy suscitada ni sobre el alcance que pudiera tener la doctrina fijada en ella en relación con la prescripción de la infracción del [artículo 201.3](#) de la LGT. Y defiende que la emisión de facturas con datos falsos o falseados constituyen infracciones continuadas a las que resulta de aplicación, en virtud del [artículo 207](#) de la LGT y dado que no existe normativa específica, lo dispuesto en los [artículos 29.6 y 30.2](#) de la [LRJSP \(RCL 2015, 1478, 2076\)](#) , de modo que el dies a quo de la infracción no debe atender a los diferentes periodos impositivos o liquidatorios sino a la última factura emitida que integra la conducta infractora.

2. La interpretación realizada por la Sala de instancia debe ser compartida por esta Sala.

En efecto, considera este Tribunal que el cómputo de la prescripción de esta sanción debe hacerse de manera autónoma por el conjunto de operaciones en cada periodo impositivo. Para alcanzar esta conclusión basta acudir, de un lado, al tenor de

los preceptos transcritos en el fundamento jurídico anterior, y de otro, a la interpretación que ha hecho esta Sala en la STS de 19 de enero de 2022 (rec. cas. 7905/2020), en relación con la determinación de la cuantía a efectos de interponer recurso de alzada, en los supuestos del [artículo 201](#) LGT.

El [artículo 201.1](#) LGT sanciona el incumplimiento de las obligaciones de facturación, calificándose la infracción como muy grave cuando " el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados " (apartado 3), disponiendo en su apartado 5 un incremento por agravamiento si se produce "[...] el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores ", lo que nos reconduce a los criterios de graduación de las sanciones del [artículo 187](#) LGT, -que, como es sabido, solo se aplica a las infracciones contempladas en el [artículo 201](#) LGT- cuyo apartado 1.c) relativo al " Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación " entiende producida esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación "[...] en relación con el tributo u obligación tributaria y periodo objeto de comprobación o investigación [...]".

Este criterio se ratifica si acudimos al Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el [Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre \(RCL 2004, 2263\)](#), cuyo artículo 3.2 recoge que cuando en un mismo procedimiento de inspección, entre otros, se comprueben varios periodos impositivos o de liquidación, "[...] se considerará, a efectos de su calificación, que existe una infracción, en relación con cada uno de los distintos supuestos de infracción tipificados por la ley, por cada tributo y periodo objeto del procedimiento ", añadiendo el artículo 6 que " Cuando un procedimiento de comprobación o investigación tenga por objeto varios tributos con periodos impositivos o de liquidación de diferente duración, la apreciación del criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación previsto en el [artículo 187.1.c\)](#) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se realizará tomando en consideración cada uno de los periodos de menor duración ".

Así, pues, conforme a la normativa expuesta, el dies a quo del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias por la comisión de la infracción del [artículo 201.3](#) LGT, ha de seguir el mismo parámetro temporal que contempla el [artículo 187.1.c\)](#) de la LGT para la aplicación del criterio de graduación por el incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación o documentación, esto es, considerar de forma autónoma cada uno de los tributos y periodos impositivos o de liquidación.

3. Además, como ya se ha anticipado, este ha sido el criterio seguido por esta Sala en la STS de 19 de enero de 2022 (rec. cas. 7905/2020), en relación con la

determinación de la cuantía a efectos de interponer recurso de alzada en los supuestos del [artículo 201](#) LGT, en la que, tras hacer un estudio de las singularidades de la infracción, realiza unos razonamientos que procede reproducir:

"[...] La estructura de los ilícitos contemplados en el art. 201 resulta bien simple; sin embargo, su desarrollo en la realidad práctica, por lo casuístico de las situaciones que pueden presentarse, suscita numerosos problemas por su complejidad; pero, sea como sea, siempre y en todo caso, se precisa una concreta actuación o procedimiento en que se refleje el incumplimiento formal infractor, pues no cabe obviar, como ya anteriormente se ha indicado, que se trata de proteger la función tributaria que tiene lugar mediante actuaciones de gestión, control, fiscalización o recaudación, esto es, en referencia a actuaciones de carácter tributario que se siguen por la Administración tributaria.

Para ilustrar lo que se dice basta fijarnos en que estamos ante infracciones susceptibles de realizarlas el obligado principal incumplidor formal, como es el caso que nos ocupa; responsables en obligaciones accesorias, como el retenedor en IRPF; o incluso terceros ajenos a las obligaciones principales, por ejemplo terceros requeridos en actuaciones de obtención de información respecto de un procedimiento inspector contra el obligado tributario. Ejemplo paradigmático lo encontramos con los conocidos como "moduleros", personas que no ejercen actividad alguna, que han creado una apariencia formal de actividad, dedicándose en exclusividad a proporcionar a otras personas documentos o facturas sin sustrato real alguno; dichos documentos y facturas tienen relevancia en base a la concreta relación jurídico tributaria que es objeto de las actuaciones tributarias seguidas, de suerte que el mismo incumplimiento puede tener relevancia respecto de varios tributos con distintos obligados tributarios, lo que a la postre determinará la calificación y graduación de la sanción a imponer, lo que pone en evidencia que la infracción por incumplimiento formal tiene relación directa o indirecta con un determinado tributo y respectos del período objeto del procedimiento.

Todo lo cual resulta insoslayable si la regulación del art. 201, y en concreto su apartado 5 que prevé el incremento por agravamiento, se completa con lo dispuesto en los [arts. 187](#) de la LGT, sobre el "Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación" como sigue: "Se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación", y 6 del Real

Decreto 2063/2004, "Cuando un procedimiento de comprobación o investigación tenga por objeto varios tributos con periodos impositivos o de liquidación de diferente duración, la apreciación del criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación previsto en el [artículo 187.1.c\)](#) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se realizará tomando en consideración cada uno de los periodos de menor duración".

Como es bien sabido, este criterio, a pesar de su regulación sistemática dentro de los criterios de graduación de las sanciones tributarias, sólo se aplica específicamente para las infracciones contempladas en el [art. 201](#) de la LGT, y determina, en definitiva, la cuantía de la sanción a imponer; de suerte que se produce esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación "en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de comprobación o investigación", y respecto de este supuesto, el art. 6 anteriormente transcrito recoge que " cuando un procedimiento de comprobación o investigación" tenga por objeto varios tributos con periodos impositivos o de liquidación de diferente duración la apreciación de este criterio se realizará tomando en consideración cada uno de los periodos de menor duración, esto es, en estas circunstancias, el cálculo debe hacerse autónomamente para cada tributo y período impositivo o de liquidación.

Determinar, pues, la infracción del art. 201 conforme a los criterios vistos, esto es, en función del tributo o tributos en los que se produce el incumplimiento formal y el período objeto del procedimiento, favorece el principio de calificación unitaria del [art. 184.1](#) de la LGT, lo que no puede mantenerse de dar entrada a la tesis de la parte recurrida y de la recogida en la sentencia de instancia, por lo que en cada infracción se debe calcular la sanción en cada caso aplicando un único porcentaje, 201.5 en relación con el 187.c) de la LGT, tal y como se hizo en el acuerdo sancionador objeto original del presente recurso".

Finalmente, sienta la siguiente doctrina jurisprudencial:

"[...] procede fijar como doctrina legal que en los supuestos del art. 201 para determinar la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas a los efectos de interponer el recurso de alzada ordinario, debe estarse a los distintos periodos de liquidación del impuesto, respecto de los que se aprecia la conducta sancionada".

4. Pues bien, las reflexiones efectuadas por esta Sala en la sentencia, cit, resultan trasladables al caso que se examina, resultando el criterio expuesto plenamente aplicable a efectos de determinar el plazo de prescripción, de forma que su cómputo, como advirtió la sentencia impugnada en casación, debe hacerse de manera

autónoma por el conjunto de operaciones en cada uno de los periodos impositivos.

No puede aceptarse la tesis del Abogado del Estado, consistente en que la emisión de facturas falsas constituye una infracción continuada, con los efectos que dicha calificación conlleva en relación con el dies a quo de plazo de prescripción para sancionar, pues, aun admitiendo a efectos meramente hipotéticos que en este caso tuviera lugar la ejecución de una pluralidad de actos por el mismo sujeto responsable, lo cierto es que no cabe considerar acreditada la existencia de un dolo unitario, en ejecución de un plan previamente concebido o de un dolo continuado, que es uno de los elementos que, según la jurisprudencia, deben darse para que pueda apreciarse una infracción continuada, a lo que cabe añadir que quien alega que estamos en presencia de una infracción continuada es quien debe acreditar que se trata de una pluralidad de acciones que, además de infringir el mismo precepto, han sido realizadas con unidad de propósito y responden a un plan preconcebido, acreditación ésta que en forma alguna se ha producido.

Tampoco puede aceptarse, como pretende el recurrente, que resulte de aplicación lo dispuesto en los [artículos 29.6 y 30.2](#) de la LRJSP, por falta de normativa específica, conforme al [artículo 207](#) LGT, pues, como ya se ha señalado, el parámetro temporal que se sigue es el contemplado en el [artículo 187.1.c\)](#) LGT para la aplicación del criterio de graduación por el incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación o documentación, criterio que sólo se aplica específicamente para las infracciones contempladas en el [art. 201](#) de la LGT y que se produce "en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de comprobación o investigación".

CUARTO.

Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la referida cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el dies a quo del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias por la comisión de la infracción del [artículo 201.3 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), en aquellos supuestos en los que las operaciones que originan la infracción, esto es, la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, tengan lugar a lo largo de diversos periodos impositivos o de liquidación, se sitúa de forma autónoma para cada tributo y periodo impositivo o de liquidación.

QUINTO.**Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

SEXTO.**Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#), al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

F A L L O

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

Primero.**PRIMERO.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.**SEGUNDO.**

No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** , contra la sentencia pronunciada el 17 de febrero de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 945/2019.

Tercero.**TERCERO.**

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.