

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089089

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 119/2023, de 8 de febrero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 948/2020

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad. Factura falsa.** Considera la Sala que los elementos de prueba incorporados a las actuaciones evidencian que la entidad demandante no ha justificado que los servicios facturados se hayan prestado, de modo que no tienen carácter deducible, existiendo un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano entre tales hechos y las conclusiones que se plasman en el acuerdo impugnado. Las circunstancias y hechos comprobados permiten afirmar que entre la actora y la otra entidad existió un acuerdo para aparentar la prestación de unos servicios con la finalidad de deducir su importe y reducir así la carga fiscal de la sociedad recurrente. Hay que señalar que las operaciones comerciales no pueden considerarse demostradas con simples manifestaciones personales, sino que deben quedar acreditadas con la aportación de medios probatorios que de forma coincidente y sin contradicción demuestren la existencia de los negocios jurídicos. Estas pruebas no han sido aportadas por la actora, ya que los documentos en que apoya su tesis no justifican la prestación de los servicios y no desvirtúan las conclusiones a las que llega la Inspección con apoyo en datos sólidos. Por ello, están debidamente acreditados los hechos que figuran en el acta y en el posterior acuerdo de liquidación. Aparte de esto, hay que recordar que la recurrente afirma que el pago de la factura se hizo en efectivo, ante lo cual es preciso señalar que los pagos en efectivo, además de no ser habituales en el tráfico mercantil, máxime cuando se trata de importes elevados, no permiten conocer el destino final del dinero, siendo ésta una práctica utilizada en muchos casos para devolver el dinero a su origen, de forma total o parcial, e incluso para hacerlo llegar a un tercero que no es parte en la supuesta operación facturada. Además, en este caso está acreditado que el dinero no se ingresó en ninguna cuenta de la otra entidad. En definitiva, los datos y circunstancias que se ponen de manifiesto en el acuerdo de liquidación evidencian que no se han prestado los servicios facturados por la otra entidad a la actora, por lo que la factura controvertida es falsa al reflejar una operación inexistente y, por ello, el gasto no tiene carácter deducible, existiendo un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano entre tales hechos y las conclusiones a las que llega la Inspección. **Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta.

#### PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 14 y 19.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106, 108, 179, 183, 184, 187 y 191.

#### PONENTE:

*Don Jose Ignacio Zarzalejos Burguillo.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGOS LAGUNA  
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO  
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ  
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS  
Don ANA RUFZ REY

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2020/0015958

Procedimiento Ordinario 948/2020

Demandante: VISUAL GLOBAL COMPANY SL

PROCURADOR Dña. MARTA SANAGUJAS GUIADO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A Nº 119/2023

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dª María Rosario Ornosá Fernández

Dª María Antonia de la Peña Elías

Dª Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a ocho de febrero de dos mil veintitrés.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 948/2020, interpuesto por la entidad VISUAL GLOBAL COMPANY, S.L., representada por la Procuradora Dª Marta Sanagujas Guisado, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de junio de 2020, que desestimó las reclamaciones NUM000 y NUM001 deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción referidos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

##### Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

**Tercero.**

Por auto de fecha 27 de julio de 2021 se acordó el recibimiento a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo el día 7 de febrero de 2023, fecha en la que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de junio de 2020, que desestimó las reclamaciones deducidas por la entidad actora contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción referidos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011, por importes de 29.974,38 euros y 30.000,00 euros, respectivamente.

**Segundo.**

La resolución recurrida deriva de la liquidación que trae causa del acta de disconformidad A02- NUM002, incoada el 23 de septiembre de 2016 por la Inspección de los Tributos a la entidad actora en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011.

En la mencionada liquidación se expresa, en síntesis, lo siguiente:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el 29 de diciembre de 2015 y han tenido alcance parcial, limitándose la comprobación a la efectiva realización de los servicios que dicen haberse prestado por Riders Sport, S.L., en las facturas recibidas en el citado ejercicio.

En el indicado periodo, el obligado tributario realizó la actividad del epígrafe 6.192 del IAE, comercio mayor instrumentos médicos y ortopédicos.

La base imponible ha sido fijada por el método de estimación directa ( art. 51 de la LGT), utilizando las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos obtenidos en el transcurso de las actuaciones de comprobación inspectora llevadas a cabo en relación con la sociedad Riders Sport S.L. y las personas físicas don Jose Francisco (administrador único de la sociedad desde el 29/04/2008) y don Jose Ángel (administrador único de la sociedad hasta el 29/04/2008 y firmante de los contratos más relevantes realizados por Riders Sport S.L. en los años siguientes).

Del resultado de las actuaciones de comprobación, según consta en el acta, resulta lo siguiente:

"1.- Que en contestación al requerimiento realizado por la Inspección a la sociedad VISUAL GLOBAL COMPANY SL en el transcurso de las actuaciones de comprobación llevadas a cabo sobre Riders Sport SL fue aportada, entre otra documentación, factura número NUM003 emitida por Riders Sport SL el 23/12/2011 por un importe total de 118.000,00 euros de los que 100.000,00 corresponden al importe del servicio que dice haberse prestado y 18.000,00 euros al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Concepto por el que se emite la factura: "PREPARACIÓN Y DESARROLLO DE CAMPAÑA PUBLICITARIA"

2.- Dicha factura manifiestan ser producto de lo acordado en el contrato de patrocinio deportivo celebrado el 6 de junio de 2011 entre Don Luis Pablo como representante legal de VISUAL GLOBAL COMPANY SL (Patrocinador) y Don Jose Francisco como representante legal de Riders Sport SL (Mediador), según el cual:

"El Mediador es una entidad mercantil con Personalidad Jurídica y goza de su condición de Gestor de Desarrollos Publicitarios y Eventos Deportivos procedentes de diversos convenios de colaboración con entidades deportivas en asuntos de su competencia.

El Mediador para este contrato, ha preparado el desarrollo del PATROCINIO DEPORTIVO Y PUBLICITARIO del equipo TEAM ECLISSE YAMAHA de motociclismo.

I. - Que el equipo tiene como finalidad participar en las pruebas del Campeonato de España de Velocidad y en algunas pruebas del Campeonato de Europa de Velocidad categoría Moto2.

II. Que el Patrocinador tiene la voluntad de colaborar económicamente en las actividades que realiza el equipo a cambio de una colaboración publicitaria".

3.- El obligado tributario ha aportado a las actuaciones cinco RECIBOS DE CAJA en los que el Sr Jose Francisco en nombre de RIDERS SPORT, SL admite con su firma haber recibido de VISUAL GLOBAL COMPANY SL en efectivo las cantidades que se relacionan en las fechas que, así mismo, se indican:

03/10/2011 25.000,00  
20/10/2011 23.000,00  
19/11/2011 20.000,00  
15/12/2011 30.000,00  
27/01/2012 20.000,00  
TOTAL 118.000,00

Ninguna de las cantidades que el Sr Jose Francisco dice haber recibido constan haberse ingresado en cuentas de Riders Sports SL.

4.- Que VISUAL GLOBAL COMPANY SL llevó a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio 2011 como gasto deducible de los ingresos, los 100.000,00 euros facturados por Riders Sport SL.

Importes contabilizados en la cuenta 6272000000 "PUBLICIDAD VISUAL GLOBAL del Libro Diario con fecha 23/12/2011". Contrapartida cuenta 410000559.

Todos los pagos realizados tienen como contrapartida la cuenta de CAJA.

5.- La inspección, en base a los hechos que de manera sucinta se exponen seguidamente y de forma pormenorizada en el preceptivo informe adjunto, considera improcedente la deducción de los ingresos de las mencionadas cantidades por haber llegado a la conclusión en las actuaciones de comprobación inspectora y en las realizadas con carácter general a RIDERS SPORT, SL por los Impuesto sobre Sociedades, periodos 2008 a 2011 e IVA Ejercicios 2010 a 2012 (prescritos 2008 y 2009) a Jose Francisco, NIF: NUM004 (Administrador único de la sociedad desde el 29/04/2008) por el IRPF Ejercicios 2008 a 2011 y Don Jose Ángel, NIF NUM005 (Administrador único de la sociedad hasta el 29/04/2008 y firmante de los contratos más cuantiosos en los años siguientes) por el IRPF Ejercicios 2008 a 2011, que RIDERS SPORT, SL es una sociedad meramente instrumental; sin más actividad que la emisión de facturas irregulares por servicios cuya realidad no se han acreditado, y cuyo fin último consistía, en proporcionar a las sociedades destinatarias de las facturas soporte documental para deducir en el Impuesto sobre Sociedades como gasto el importe facturado y en el IVA el impuesto repercutido, con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública al no existir persona física o jurídica alguna declarante de los ingresos derivados de los "supuestos pagos".

Por ello, la Inspección consideró que la entidad Riders Sport S.L. es una sociedad meramente instrumental, sin más actividad que la emisión de facturas irregulares por servicios cuya realidad no se han acreditado, por lo que no procede deducir de la cifra de negocios declarados por Visual Global Company S.L. en el ejercicio 2011 los 100.000,00 euros facturados por Riders Sport S.L.

En consecuencia, mediante acuerdo de fecha 22 de noviembre de 2016 el Inspector Coordinador practicó liquidación provisional por importe de 29.974,38 euros (25.000,00 euros de cuota y 4.974,38 euros de intereses de demora).

Además, la Inspección dispuso el inicio de procedimiento sancionador que finalizó por acuerdo que apreció la comisión de infracción muy grave del art. 191 de la LGT y que impuso sanción en cuantía de 30.000,00 euros.

Tanto la liquidación como la sanción fueron confirmadas en reposición por sendos acuerdos de fecha 31 de enero de 2017.

### **Tercero.**

La entidad actora solicita en el suplico de la demanda que se anule la resolución recurrida.

Alega a tal fin, en síntesis, que existe una relación tripartita entre Visual Global Company S.L., Riders Sport S.L. y el piloto de motociclismo don Diego, cuya finalidad última era la creación de un equipo de motociclismo denominado Team Riders para patrocinar a este piloto y promocionar las marcas VISUAL en el ámbito de los productos ópticos.

El hecho de que finalmente el proyecto no diera los frutos previstos, no impide que la factura se devengase y fuese abonada.

Como prueba de la existencia de esas relaciones, aunque Riders Sport S.L. no cumpliera sus obligaciones contractuales, alude a varios documentos que obran en el expediente: formalización de diversos contratos de patrocinio deportivo e intermediación con la actora y con terceras sociedades; balances y libros contables de la actora, que acreditan la correcta contabilización de la factura y la liquidación de los impuestos devengados; fotografías acreditativas de la existencia de eventos deportivos en los que aparecen publicitadas marcas registradas por la actora y reproducidas en la moto del aludido piloto; website del piloto Sr. Diego en el periodo comprobado, entre los cuales aparece Visual Global Co, S.L., como uno de sus clientes; diversos correos electrónicos cruzados con motivo de esta relación.

Reitera que el hecho de que Riders Sport S.L. incumpliera sus obligaciones no es imputable a la actora, como tampoco la condición de sociedad "instrumental" que se alega por la Inspección, circunstancia que en nada afecta a la recurrente.

Afirma que no tienen presunción de certeza las apreciaciones jurídicas contenidas en el acta de inspección que se refieren a hechos pasados. Y añade que la liquidación recurrida no se basa en una auténtica investigación y comprobación, sino en meras presunciones que no reúnen los requisitos para su aplicación.

Sobre la sanción, aduce que acreditada la inexistencia de irregularidad alguna, debe declararse también la nulidad de la sanción.

Invoca además la vulneración del deber de motivación y del principio de proporcionalidad, por lo que, en caso de que se aprecie infracción, su cuantía deberá imponerse en el grado mínimo

#### Cuarto.

El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora y solicita la desestimación del recurso.

Alega, en resumen, que las alegaciones formuladas en la demanda no varían, en lo sustancial, de las efectuadas en vía administrativa, por lo que se remite a los fundamentos de la resolución recurrida.

Afirma que la actora no ha acreditado la realidad de las operaciones, por lo que no cumple los requisitos para aplicar la deducción. Y añade que, ante la ausencia de prueba directa, la Inspección puede fijar los hechos por medio de indicios, que son en este caso: la sociedad emisora de la factura ha sido calificada como una entidad instrumental cuya actividad consiste en la emisión de facturas irregulares, careciendo de medios humanos y materiales para desarrollar su actividad; el pago de la factura se hizo mediante cinco entregas en efectivo; no consta que se hayan realizado ingresos en cuentas bancarias de Riders Sport S.L. que se correspondan con los importes entregados en efectivo; en las fotografías aportadas no se observa la fecha ni el lugar en que se realizaron; inexistencia de páginas web que permitan acreditar la prestación de los servicios mediante la publicidad o exhibición en las mismas del equipo, campeonatos o el piloto; la Inspección no ha encontrado en la web ningún equipo que responda a la denominación Team Eclipse Yamaha, y en el año 2011 el equipo Yamaha no contaba con el piloto don Diego; no se han aportado ni encontrado en internet folletos, carteles, anuncios, camiones o furgones de transporte del equipo ni ninguna otra prueba en los que figure el nombre y anagrama del patrocinador.

Por último, en cuanto a la sanción, invoca que la actora dedujo un gasto por unos servicios cuya realización efectiva no ha acreditado, siendo la emisora de la factura una sociedad instrumental, por lo que la recurrente debía ser conocedora de que esos servicios no se iban a prestar, y por ello cabe concluir que en su actuación ha existido negligencia.

#### Quinto.

Delimitado en los términos expuestos el ámbito del recurso, el examen de la cuestión debatida exige partir del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, vigente en el ejercicio que nos ocupa, que en su art. 10.3 establece:

"En el método de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Además, el art. 14.1.e) del mismo texto legal, después de hacer referencia a las liberalidades, proclama que serán deducibles todos los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos.

Así, se proclama la correlación entre ingresos y gastos, aunque para admitir el carácter deducible de un gasto hay que cumplir el requisito de "inscripción contable" que proclama el art. 19.3 del citado RDL 4/2004:

"No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente".

Por último, en lo que aquí importa, el art. 133.1 de dicho texto relativo a las obligaciones contables, dispone:

"Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen".

Estos preceptos legales conducen al Real Decreto 1496/2003, que regula las obligaciones de facturación que incumben a los empresarios y profesionales, a cuyo tenor todos los gastos necesarios para la obtención de los ingresos deben justificarse mediante "factura completa", la cual tiene que estar numerada y debe incluir la fecha de su expedición, nombre y apellidos, razón o denominación social del expedidor y del destinatario, así como la descripción de la operación y su importe.

Aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión de facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, requisito indispensable

para poder afirmar su vinculación con la actividad económica sujeta a tributación, pues el gasto tiene que ser necesario para la obtención del ingreso, es decir, debe existir correlación entre los ingresos y los gastos.

Esta Sección ha declarado al respecto, de manera reiterada, que recae sobre el contribuyente la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de fecha 21 de junio de 2007 al proclamar: "... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la entidad que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales".

La sentencia más reciente del Tribunal Supremo de fecha 10 de diciembre de 2021 (recurso de casación nº 5204/2020), declara sobre la carga de la prueba en su segundo fundamento jurídico:

"SEGUNDO.- Remisión a las sentencias 951/2021, de 1 de julio (rec. 4927/2020); 429/2020, de 18 de mayo (rec. 4002/2018); y 96/2020, de 29 de enero (rec. 4258/2018).

Elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica exigen reiterar aquí los razonamientos y la conclusión de las citadas sentencias, partiendo de la fundamentación jurídica de la sentencia 429/2020, de 18 de mayo (rec. 4002/2018) que se remite a la ya aludida sentencia 96/2020, de 29 de enero (rec. 4258/2018). (...)

La sentencia de esta misma Sala y Sección núm. 96/2020, de 29 de enero (casación núm. 4258/2008), deliberada conjuntamente con el asunto que ahora nos ocupa, ha dado respuesta a la primera de esas cuestiones.

Por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, procede ahora reproducir en lo esencial los razonamientos de esa sentencia, comenzando por el fundamento referido a la doctrina de la carga de la prueba, en el que se dice literalmente lo siguiente:

"Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba.

Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó.

Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de ius cogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo".

De las normas y doctrina expuestas se infiere que para la deducción de un gasto no basta con la expedición de factura completa, su contabilización y la justificación del pago, sino que es indispensable además que el obligado tributario demuestre la afectación a la actividad empresarial del bien adquirido o del servicio recibido. En definitiva, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para probar los hechos que atribuyen carácter deducible a un gasto.

Por otro lado, el art. 106.1 de la Ley General Tributaria establece que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa", añadiendo el art. 108.2 de la misma Ley que "para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba,

es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe realizarse al amparo de lo que dispone el art. 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario. Y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a la prueba de los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional (sentencia nº 3/1984, de 20 de enero).

Por último, en lo que aquí interesa, el art. 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Así pues, la prueba indiciaria requiere dos elementos: que los hechos constitutivos del indicio o hecho base estén completamente acreditados y que entre tales hechos y la consecuencia extraída exista una relación lógica, entendida como elemento de racionalidad, de forma que el límite de la prueba de presunciones viene impuesto por el rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad.

## Sexto.

Aplicando la normativa antes reseñada y la jurisprudencia que la interpreta, hay que determinar si está acreditada o no la prestación de los servicios descritos en la factura emitida por la entidad Riders Sport S.L. a la sociedad actora en concepto de "preparación y desarrollo de campaña publicitaria", por importe de 100.000,00 euros más IVA.

Pues bien, los elementos probatorios que figuran en el expediente ponen de relieve que la sociedad recurrente -sobre la que recae la carga de la prueba a tenor del art. 105 de la LGT- no ha acreditado la realización de los servicios descritos en la aludida factura, por las razones que seguidamente se expresan.

- Según se alegó ante la Inspección, la reseñada factura se emitió como consecuencia de lo acordado en el contrato de patrocinio deportivo suscrito el 6 de junio de 2011 entre don Luis Pablo como representante legal de Visual Global Company S.L. (patrocinador) y don Jose Francisco como representante de la entidad Riders Sport S.L. (mediador). Este contrato dice en sus antecedentes:

"El Mediador es una entidad mercantil con Personalidad Jurídica y goza de su condición de Gestor de Desarrollos Publicitarios y Eventos Deportivos procedentes de diversos convenios de colaboración con entidades deportivas en asuntos de su competencia.

El Mediador para este contrato, ha preparado el desarrollo del PATROCINIO DEPORTIVO Y PUBLICITARIO del equipo TEAM ECLISSE YAMAHA de motociclismo.

I.- Que el equipo tiene como finalidad participar en las pruebas del Campeonato de España de Velocidad y en algunas pruebas del Campeonato de Europa de Velocidad categoría Moto2.

II. Que el Patrocinador tiene la voluntad de colaborar económicamente en las actividades que realiza el equipo a cambio de una colaboración publicitaria".

En las estipulaciones del contrato se expresa, en lo que aquí interesa:

"PRIMERA: El Patrocinador se compromete a invertir en el equipo a través del Mediador en concepto de aportación económica, la cantidad de CIENTO MIL euros (100.000,00 €). Impuestos no incluidos que serán abonados mediante transferencia bancaria, o abono en efectivo al Mediador y siempre con anterioridad al 31 de enero de 2012."

Como contraprestación por dicha inversión, Riders Sport S.L. se obligó a que figurase el nombre y anagrama del patrocinador en todas las prendas de vestir del personal del equipo, en los camiones y furgones de transporte del equipo, en los carenados superiores de las motos que participen en las pruebas del equipo, en los monos de los pilotos que participen en esas pruebas y en la documentación relativa a las pruebas donde participe dicho equipo (folletos divulgativos, carteles, anuncios, etc.).

- La entidad actora aportó a las actuaciones cinco recibos de caja en los que el Sr. Jose Francisco, en nombre de Riders Sport S.L., admitía haber recibido en efectivo de la actora un total de 118.000,00 euros (100.000,00 euros más IVA) en las fechas y por las cuantías siguientes: 25.000,00 euros el 03/10/2011, 23.000,00 euros el 20/10/2011, 20.000,00 euros el 19/11/2011, 30.000,00 euros el 15/12/2011 y 20.000,00 euros el 27/01/2012.

No obstante, ninguna de esas cantidades fue ingresada en cuentas de la entidad Riders Sport S.L.

- De las actuaciones inspectoras realizadas con carácter general a Riders Sport S.L. por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 a 2011, a don Jose Francisco (administrador único de la sociedad desde el 29/04/2008) por el IRPF de 2008 a 2011, y a don Jose Ángel (administrador único de la misma sociedad hasta el 29/04/2008 y firmante de los contratos más cuantiosos en los años siguientes) por el IRPF de 2008 a 2011, resulta que Riders Sport S.L. es una sociedad instrumental cuya única actividad es la emisión de facturas por servicios cuya realidad

no se ha acreditado, con la finalidad de proporcionar a las sociedades destinatarias de tales facturas soporte documental para deducir los importes facturados.

- Esta realidad se infiere de los siguientes hechos:

1.- La última declaración del Impuesto sobre Sociedades presentada en plazo por Riders Sport S.L. fue la del ejercicio 2007, en la que declaró 10.203,00 euros de ganancias que compensó con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con resultado 0 (el mismo resultado se observa en las declaraciones de los años 2006 y 2005).

Con fecha 15 de enero de 2012 constan haberse presentado declaraciones por el mismo impuesto de los ejercicios 2008, 2009 y 2010 "en blanco, por lo que consta como inactiva.

No consta la presentación de declaraciones de los ejercicios siguientes por el Impuesto sobre Sociedades.

El 5 de julio de 2011, la Administración acordó la baja provisional de dicha sociedad en el Índice de Entidades.

2.- A 12 de agosto de 2013 no constaba en el Registro Mercantil depósito de cuentas anuales referidas a los años inspeccionados a Riders Sport S.L.

3.- Riders Sport no ha aportado contabilidad ni soportes documentales acreditativos de la prestación de servicios.

4.- Riders Sport S.L. no dispone de personal empleado para la prestación de los servicios facturados, salvo la que pueda haber prestado el Sr. Jose Francisco.

5.- No consta que Riders Sport haya contratado prestación de servicios. En los años comprobados sólo constan compras/pagos imputados en los años 2008, 2009 y 2010. Ninguna imputación en los años 2011 y 2012, a pesar de que la facturación fue de 1.192.858,46 euros y 985.988,08 euros, respectivamente.

6.- Los Sres. Jose Ángel y Jose Francisco no han acreditado el destino de los importes retirados de las cuentas de Riders Sport S.L. en el año 2008 ni el de los importes cobrados en los años 2011 y 2012.

7.- En el transcurso de las actuaciones de comprobación, el Sr. Jose Francisco admitió en la comparecencia del día 11 de noviembre de 2013 que había cobrado comisiones por la emisión de facturas, si bien rectificó esa declaración mediante email de 10 de diciembre de 2013.

- En relación con las actuaciones inspectoras a la entidad actora, analizada la documentación aportada resulta:

1.- En los antecedentes del contrato de patrocinio se hace constar que el mediador "goza de su condición de Gestor de Desarrollos Publicitarios y Eventos Deportivos procedentes de diversos convenios de colaboración con entidades deportivas en asuntos de su competencia". Sin embargo, Riders Sport S.L. no ha aportado a las actuaciones ningún convenio suscrito con entidad deportiva.

2.- En el mismo contrato se expresa que el mediador ha preparado el desarrollo del patrocinio deportivo y publicitario del equipo Team Eclipse Yamaha de motociclismo, habiendo manifestado el obligado tributario que su piloto principal era don Diego.

No obstante, la Inspección no encontró en la web ningún equipo con esa denominación. Además, en el año 2011 Yamaha no tuvo imputadas operaciones de ningún tipo con ese equipo ni consta que el piloto don Diego formara parte del mismo.

3.- El examen de las fotografías aportadas por la recurrente pone de relieve que existen dudas razonables de que se hayan tomado en el desarrollo de un campeonato, no hay constancia de la fecha en que se realizaron, sin que se haya conseguido verificar su autenticidad por la Inspección, a pesar de la búsqueda llevada a cabo (por equipo, campeonato, piloto, moto). En el vídeo aportado se observa al piloto Sr. Diego en "pruebas en el Circuito de Albacete" de espaldas en todo momento, apareciendo en su mono la inscripción Creativemas, pero no las marcas registradas de Visual Global ni en el carenado ni en la parte delantera de la moto.

4.- No se ha aportado ninguna otra documentación gráfica o de otro tipo (folletos divulgativos, carteles, anuncios, camiones y furgones de transporte del equipo, etc.) en los que figure el nombre y anagrama del patrocinador, conforme a lo acordado en las estipulaciones contractuales.

5.- Tampoco se ha aportado documentación acreditativa de las actividades de marketing a las que se alude en el informe aportado por la entidad actora.

6.- No consta en la base de datos de la AEAT que el piloto Sr. Diego haya declarado como persona física ingresos procedentes de patrocinios.

## **Séptimo.**

Pues bien, como antes se anticipó, los hechos que se acaban de reseñar han quedado acreditados con los elementos de prueba incorporados a las actuaciones y evidencian que la entidad demandante no ha justificado que los servicios facturados se hayan prestado, de modo que no tienen carácter deducible, existiendo un enlace preciso

y directo según las reglas del criterio humano entre tales hechos y las conclusiones que se plasman en el acuerdo impugnado.

Las circunstancias y hechos comprobados permiten afirmar que entre la actora y Riders Sport S.L. existió un acuerdo para aparentar la prestación de unos servicios con la finalidad de deducir su importe y reducir así la carga fiscal de la sociedad recurrente.

Hay que señalar que las operaciones comerciales no pueden considerarse demostradas con simples manifestaciones personales, sino que deben quedar acreditadas con la aportación de medios probatorios que de forma coincidente y sin contradicción demuestren la existencia de los negocios jurídicos.

Estas pruebas no han sido aportadas por la actora, ya que los documentos en que apoya su tesis no justifican la prestación de los servicios y no desvirtúan las conclusiones a las que llega la Inspección con apoyo en datos sólidos. Por ello, están debidamente acreditados los hechos que figuran en el acta y en el posterior acuerdo de liquidación.

Por otro lado, frente a lo que se apunta en la demanda, la Inspección no ha trasladado a la entidad actora las consecuencias del incumplimiento tributario de terceros, sino que se ha limitado a aplicar las normas fiscales vigentes ante la falta de prueba del carácter deducible de unos concretos gastos, prueba que incumbe al obligado tributario que reclama la deducción, a tenor del art. 105.1 LGT.

En este sentido, aunque la parte actora aduce que la entidad Riders Sport S.L. incumplió sus obligaciones contractuales, lo cierto es que ello no impidió que abonase al Sr. Jose Francisco el precio pactado y, además, no consta que haya planteado reclamación alguna frente a dicha entidad por ese supuesto incumplimiento.

Aparte de esto, hay que recordar que la recurrente afirma que el pago de la factura se hizo en efectivo, ante lo cual es preciso señalar que los pagos en efectivo, además de no ser habituales en el tráfico mercantil, máxime cuando se trata de importes elevados, no permiten conocer el destino final del dinero, siendo ésta una práctica utilizada en muchos casos para devolver el dinero a su origen, de forma total o parcial, e incluso para hacerlo llegar a un tercero que no es parte en la supuesta operación facturada. Además, en este caso está acreditado que el dinero no se ingresó en ninguna cuenta de la entidad Riders Sport S.L.

Como antes se ha dicho, para acreditar el carácter deducible de un gasto no basta con justificar la realización de pagos al emisor de la factura, ya que esos pagos, como ha declarado esta Sección en anteriores sentencias, pueden obedecer a causas muy diversas y distintas de las operaciones facturadas, de forma que sólo queda demostrada la vinculación del gasto con la actividad económica cuando se acredita la prestación de los servicios por quien emite la factura, requisito que aquí no concurre.

Por último, debe hacerse una breve referencia a la prueba propuesta por la parte actora. Como ya dijimos en el auto de 27 de julio de 2021 (que denegó la prueba testifical) y en el posterior auto de 16 de septiembre de 2021 (que confirmó en vía de reposición esa denegación), la prueba testifical no resulta idónea para demostrar la realización de concretas operaciones comerciales, que no se pueden considerar demostradas con simples afirmaciones de una o varias personas, sino que deben quedar acreditadas con la presentación de los medios probatorios que de forma coincidente y sin contradicción alguna demuestren la existencia de los negocios jurídicos, su contenido y alcance; pruebas que en el presente caso no se han aportado.

En definitiva, los datos y circunstancias que se ponen de manifiesto en el acuerdo de liquidación evidencian que no se han prestado los servicios facturados por Riders Sport S.L. a la actora, por lo que la factura controvertida es falsa al reflejar una operación inexistente y, por ello, el gasto no tiene carácter deducible, existiendo un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano entre tales hechos y las conclusiones a las que llega la Inspección.

En atención a las razones expuestas, es procedente confirmar la liquidación recurrida por ser ajustada a Derecho.

## **Octavo.**

También reclama la parte recurrente la anulación de la sanción impugnada por inexistencia de los elementos objetivo y subjetivo de la infracción, invocando además la vulneración del principio de proporcionalidad.

En cuanto al primer argumento, el rechazo de los motivos de impugnación planteados en la demanda contra la liquidación implica la realización de los hechos en que se basa la sanción impugnada. En efecto, como consecuencia de la deducción de gastos que no tenían carácter deducible, en el ejercicio 2011 la entidad actora dejó de ingresar la cuota correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, por importe de 25.000,00 euros, lo que constituye la infracción tipificada en el art. 191 de la Ley General Tributaria.

Dicho esto, el principio de culpabilidad está recogido en el art. 183.1 de la Ley General Tributaria al proclamar que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la

conducta del contribuyente. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 164/2005, de 20 de junio.

La normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Por ello, debe ser el pertinente acuerdo el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. Así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de fechas 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

Además, en lo que ahora importa, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

La doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre la motivación de las sanciones tributarias se sintetiza en la sentencia de fecha 2 de noviembre de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 3256/2016), que argumenta lo siguiente:

"(...) cuando se recurre una sanción por la inexistencia de culpabilidad o/y su nula o deficiente motivación, de acuerdo con asentada doctrina de esta Sala y Sección, no hay que atender en la impugnación a las consideraciones contenidas en las Resoluciones del TEAC o el TEAR, ni siquiera a los razonamientos del órgano judicial, sino sólo y exclusivamente a la fundamentación que se contiene en el acuerdo sancionador y, en su caso, en la medida en que está dictado por el mismo órgano, en el acuerdo por el que resuelve el recurso de reposición.

(...)

a) En efecto, en primer lugar, este Tribunal viene insistiendo, al menos desde la citada Sentencia de 6 de junio de 2008, en que no se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria. En particular, hemos puesto de manifiesto que las sanciones tributarias no "pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes" [ Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. 9139/1996), FD Tercero; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto]. En efecto, "no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción", sino que "[e]s preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora"

(...).

# En particular, hemos dejado muy claro que "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad".

(...)

c) Finalmente, el acuerdo sancionador fundamenta también la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar en que no se aprecia "la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT".

Sin embargo, esta fundamentación de la culpabilidad por exclusión, según la jurisprudencia de esta Sala y Sección, tampoco resiste una valoración desde la perspectiva de los arts. 25.1 y 24.2 CE .

# En efecto, como hemos señalado en multitud de pronunciamientos, la simple afirmación de que no concurre, en particular, la causa del actual art. 179.2.d) de la LGT de 2003 (anterior art. 77.4.d) de la LGT 1963) "porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia"

(...)

# Y en ambos casos hemos dicho que "no es suficiente para fundamentar la sanción" porque "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable - como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003 ), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad.

(...)

# En fin, abundando en la misma idea, por lo que refiere, en particular, a la "claridad de la norma" incumplida como fundamento de la culpabilidad, hemos subrayado que la claridad de las normas "no determina que el comportamiento del obligado tributario no haya sido diligente" (...).

Por último, en lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de diciembre de 2017 (recurso de casación 1347/2016), declara:

"(...) Esa exigencia de motivación, cuya necesaria presencia en toda decisión sancionadora nadie discute, no se satisface con una larga exposición de hechos y resumen de alegatos; requiere un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor para evidenciar, ante él, ante los órganos llamados a revisar la decisión y en general ante la comunidad jurídica, que en su conducta cabe apreciar culpa, al menos a título de simple negligencia (vid. el artículo 183.1 LGT ). Por lo tanto, no tienen la condición de tales todos aquellos pasajes meramente descriptivos de datos, circunstancias y alegaciones; tampoco la tienen aquellos razonamientos jurídicos que no atañen al análisis de la culpabilidad (...)".

## Noveno.

La jurisprudencia que se acaba de transcribir pone de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

Pues bien, en relación con la culpabilidad, el acuerdo sancionador recurrido dice lo siguiente:

"El artículo 183 de la LGT dispone que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la Ley".

Para que la conducta del obligado tributario pueda ser calificada como constitutiva de infracción tributaria, además de darse el necesario elemento objetivo (que la conducta esté tipificada como tal en la Ley), debe concurrir el elemento subjetivo, la existencia de culpabilidad o intencionalidad en la comisión de la infracción por parte del sujeto infractor.

Es jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo ( TS-Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª- Sentencia de 25 junio 2009 , RJ 2009\5874) que, en el ámbito tributario, de acuerdo con el principio de culpabilidad, para la exigencia de responsabilidad no basta la mera producción de resultados antijurídicos, sino que hay que apreciar la intención o, cuando menos, falta de diligencia en el actuar del infractor.

Profundizando en el concepto de "negligencia" señalado en el artículo 183 de la LGT , el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la Sentencia 76/1990 refiriéndose al deber constitucional de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica, lo que implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. El conjunto de normas, derechos y obligaciones en las que se concreta ese deber no se compagina con la actitud de descuido o desinterés que caracteriza el concepto de negligencia. De igual manera, la Circular de la Dirección General de Inspección de 29 de febrero de 1988, a la que aluden reiteradamente las Sentencias del

Tribunal Supremo afirma que "la negligencia no exige para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos en la misma".

La culpabilidad o negligencia en el ámbito tributario consiste, en definitiva, en la no realización del comportamiento exigible, según la naturaleza de la obligación. La negligencia, como elemento subjetivo de la infracción, ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, es decir, con los medios personales y materiales, en sus aspectos cuantitativos y cualitativos, de que dispone o debiera disponer.

Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos ( artículo 179 de la LGT ).

A juicio de este Órgano sancionador, concurre en el obligado tributario el requisito subjetivo (la concurrencia de dolo, culpa o negligencia) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria.

La entidad VISUAL GLOBAL COMPANY SL. (B82099060) ha incumplido de forma consciente y voluntaria la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período 2011, deduciendo fiscal e indebidamente en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, gastos correspondientes a unas operaciones inexistentes y documentadas en una factura falsa.

La factura falseada no tendría carácter deducible ni en el Impuesto directo (Impuesto sobre Sociedades) ni su cuota repercutida sería deducible en el impuesto indirecto (IVA) del receptor de las mismas, y VISUAL GLOBAL COMPANY SL ha actuado de forma consciente y deliberada con el fin de reducir su carga tributaria, apreciándose culpabilidad en su conducta.

Por tanto, vistos los hechos y circunstancias ocurridos en el período comprobado descrito tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación del que deriva el presente expediente sancionador, debe considerarse que la conducta de la entidad VISUAL GLOBAL COMPANY SL es culpable y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que el contribuyente ha incumplido de forma consciente sus obligaciones tributarias, hecho que queda sobradamente demostrado en el análisis precedente efectuado de las conductas llevadas a cabo en el período 2011, en las que incumple entre otras, lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y que como consecuencia de ello dejó de ingresar parte de la deuda tributaria hubiera resultado de la correcta liquidación del impuesto.

La voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia de la norma y la incumple, a diferencia de los supuestos en que la declaración sea incorrecta en razón de algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifiquen una divergencia de criterio jurídico razonable, lo que, como se ha expuesto, no sucede en el presente caso en que el sujeto infractor tenía la obligación de conocer la normativa tributaria vulnerada, por lo que no puede considerarse su declaración completa y veraz, ni apreciarse interpretación razonable de la norma, sino que, por el contrario, su conducta debe ser considerada como culpable.

A la vista de los hechos expuestos, la entidad VISUAL GLOBAL COMPANY SL no podía ignorar de ninguna manera que deducía indebidamente un gasto correspondiente a operaciones inexistentes.

Los preceptos transcritos son claros y no ofrecen dudas, con lo que no es posible apreciar en el sujeto infractor una interpretación razonable de la norma en orden a exonerarle de su responsabilidad tributaria, como expone en su escrito de alegaciones.

El Tribunal Supremo ha manifestado que, para excluir la responsabilidad, las interpretaciones discrepantes deben ser razonables y razonadas. Así, por ejemplo, la STS de 20-11-1991 determinó que "... Sin embargo, sin desconocer la doctrina jurisprudencial que, ante una diferencia razonable de criterio respecto de la interpretación de normas tributarias, admite que esta dificultad puede ser causa excluyente de culpabilidad, en el campo de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública, hay que convenir en que la aplicación de este criterio no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscita en orden al sentido y alcance de una normativa tan señaladamente susceptible de controversia, pues de otro modo quedaría sin contenido la más común de las infracciones fiscales, deducida de la falta de declaración del hecho imponible".

Y la STS de 19-12-1997 declara que: "Aunque es cierto que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria, y por lo tanto la procedencia de sanción, de aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar -en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido- de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, en más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. No basta pues que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad."

En este caso, la claridad y evidencia de las conductas del obligado tributario ya expuestas, no puede dejar margen a la interpretación, sin que la conducta regularizada por la inspección se justifique en una laguna legal o en

la aplicación razonable de la normativa tributaria, ni revista los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible, lo que daría lugar a la exclusión de responsabilidad.

En consecuencia, se estima que la conducta de la entidad VISUAL GLOBAL COMPANY SL no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta ha ido encaminada a eludir de forma indebida parte de su carga tributaria del Impuesto sobre Sociedades e IVA en el período de liquidación sancionado, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003 .

En definitiva, se aprecia culpabilidad en la totalidad de los ajustes realizados."

Los argumentos que se acaban de transcribir evidencian que el acuerdo sancionador justifica adecuadamente la culpabilidad del obligado tributario, pues no ofrece duda que constituye, al menos, una evidente omisión de la diligencia exigible la deducción de gastos que figuran en facturas que reflejan operaciones cuya prestación no ha quedado demostrada.

En el acuerdo sancionador recurrido se describen los hechos en conexión con la actuación del obligado tributario y se especifican las razones por las que se aprecia responsabilidad, de forma que la Administración no ha deducido su culpabilidad con argumentos estereotipados ni con una remisión genérica a la claridad de las normas fiscales, puesto que la conclusión a la que llega se basa en la valoración de la intencionalidad del obligado tributario que se infiere de datos concretos y debidamente acreditados.

Por otra parte, la actuación de la entidad recurrente no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma, pues para que concurra una causa de exoneración no basta con afirmar su existencia, sino que es necesario que tal afirmación esté respaldada por un fundamento objetivo que aquí no existe, toda vez que carece de amparo jurídico la actuación de la recurrente, que (i) contrata con una empresa que carece de medios para prestar los servicios, (ii) paga en efectivo, supuestamente, el precio convenido pese a que la otra parte contratante incumplió sus obligaciones (como se afirma en la demanda), (iii) no consta que haya emprendido acción alguna contra el contratante incumplidor.

Además, no puede olvidarse que la presunción de inocencia puede quedar desvirtuada con una actividad probatoria de la que se deduzca la culpabilidad del obligado tributario, prueba que existe en este caso por las razones ya expuestas.

## Décimo.

En relación con la invocada desproporción de la sanción, ante todo es necesario señalar que el acuerdo sancionador apreció que el infractor había utilizado medios fraudulentos.

Respecto de esta cuestión, el indicado acuerdo califica como muy grave la infracción con base en los siguientes argumentos:

"La infracción cometida por deducirse una factura falseada debe calificarse como muy grave al establecer el artículo 191.4: "La infracción será muy grave cuando se utilicen medios fraudulentos".

El artículo 184.3 de la LGT , considera medios fraudulentos entre otros:

a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales:

1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

2.º La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

b) el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados que representen un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

El artículo 4.3 del RGST desarrolla lo establecido en el apartado b) del artículo 184.3 de la LGT y dispone que:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3.b de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se entenderá que son facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados aquellos que reflejen operaciones inexistentes o magnitudes dinerarias o de otra naturaleza distintas de las reales y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción".

Para determinar la incidencia de estas circunstancias se debe tener en cuenta lo establecido en el artículo 12 del RGST.

El artículo 12 del RGST dispone como se debe realizar el cálculo de la incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados:

"1. La incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2.

2. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

a. En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable cuya regularización esté originada por la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar cuya regularización esté originada por la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados.

b. En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

3. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de los cálculos previstos en el apartado anterior.

4. Para el cálculo de la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados se tendrán en cuenta todos los importes que hubiesen sido regularizados, con independencia de lo que resulte de la aplicación de los artículos 191, 192, 193 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

En el presente caso, el obligado tributario ha utilizado medios fraudulentos, ya que ha anotado, en su contabilidad y en los libros registros de facturas recibidas una factura falseada (nº NUM003 emitida por RIDERS SPORT por un importe de 100.000 euros y una cuota soportada de 18.000 euros) y se ha deducido esta como gasto, siendo el importe dejado de ingresar correspondiente a dicho gasto superior al 10 por ciento de la base de la sanción en 2011.

Porcentaje de incidencia de las facturas falsas es un 100% en el ejercicio 2011."

Pues bien, el art. 191.4 de la Ley General Tributaria dispone que la infracción tipificada en ese precepto será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos, en cuyo caso la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del art. 187.1 LGT.

Además, el art. 184.3.b) de la misma Ley considera medios fraudulentos el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados que representen un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción. Y el art.

4.3 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, establece que son facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados los que reflejen operaciones inexistentes o magnitudes dinerarias o de otra naturaleza distintas de las reales y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción.

Además, el citado art. 187.1.b) LGT dispone que el perjuicio económico para la Hacienda Pública se determinará por el porcentaje que resulte de la relación existente entre la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación. Y añade que la sanción mínima se incrementará en 20 puntos porcentuales cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento.

Así, de acuerdo con tales preceptos legales, la sanción por la infracción muy grave fue fijada por la Inspección en el 120% de la base para sancionar (100% de porcentaje mínimo más el incremento de 20 puntos porcentuales), porque el porcentaje resultante de la relación entre la base de la sanción y la cuantía que hubiera debido ingresar era superior al 50%, en concreto el 66,32%, decisión que es ajustada a Derecho puesto que la sociedad recurrente presentó su autoliquidación deduciendo el gasto relativo a una operación inexistente que ha minorado la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, para lo cual ha empleado una factura falsa, estando justificados en el acuerdo sancionador tanto la aplicación de dichas circunstancias como el correspondiente incremento porcentual de la sanción.

**Undécimo.**

Por otro lado, los argumentos expuestos excluyen que haya sido vulnerado el principio de proporcionalidad.

Sobre la aplicación del principio de proporcionalidad se ha pronunciado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la sentencia de 4 de abril de 2016 (recurso de casación para la unificación de doctrina número 2574/2014), que en su cuarto fundamento jurídico se remite a la sentencia de la misma Sala de fecha 9 de marzo de 2015 (recurso número 3517/2013) y expone la evolución del principio de proporcionalidad y la falta de margen que la actual legislación tributaria permite a los Tribunales, con transcripción de la sentencia de fecha 11 de diciembre de 2014 (recurso de casación nº 2742/2013), en cuyo fundamento jurídico tercero se dijo lo siguiente:

"(...) 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.

Como viene señalando reiteradamente el Tribunal Constitucional (en una doctrina que, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al administrativo-sancionador), corresponde al legislador la potestad exclusiva "para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo" (por todas, SSTC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6 ; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 9 ; y 136/1999, de 20 de julio , FJ 23). Y, en tanto que la cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del legislador, a "los Tribunales de justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las Leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad, o si son o no proporcionados en abstracto", conclusión ésta que se deduce del art. 117 CE ( STC 65/1986, de 22 de mayo , FJ 3, in fine). En consecuencia, "no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución Española un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito" ( STC 65/1986, de 22 de mayo , FJ 3, in fine) y en los supuestos en que "una condena penal pueda ser razonablemente entendida como aplicación de la ley, la eventual lesión que esa aplicación pueda producir", "será imputable al legislador y no al Juez" ( STC 136/1999, de 20 de julio , FJ 21, in fine). De esta doctrina jurisprudencial se ha hecho eco, asimismo, esta Sala en nuestras Sentencias de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 1398/2004), FD Sexto B ) y de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009 ), FD Quinto D).

Ahora bien, sin perjuicio de que conforme a esta jurisprudencia constitucional la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas ha sido una decisión que ha correspondido siempre al legislador, durante la vigencia de la LGT de 1963 esta Sala había reconocido expresamente que el principio de proporcionalidad en su vertiente aplicativa había servido en la jurisprudencia "como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria; y, así, se viene insistiendo en que el mencionado principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho, hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta sino su modificación o reducción" [ Sentencia de 24 de mayo de 2004 (rec. cas. núm. 7600/2000 ) ; doctrina jurisprudencial reiterada en la posterior Sentencia de 14 de enero de 2013 (rec. cas. núm. 1040/2011 )].

Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero -y es aquí donde queremos poner el acento-, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009 ), "en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada" no ha dejado "a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar" [FD Quinto D) a)]. A la inexistencia de este margen de maniobra en la aplicación del principio de proporcionalidad se refiere precisamente la sentencia recurrida cuando señala que "la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, considera[ndo] la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados" (FD Quinto), conclusión que hacemos enteramente nuestra y que trae como consecuencia la inexistencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad."

La doctrina transcrita es de aplicación al caso que aquí nos ocupa y de la misma se sigue, como antes hemos indicado, que la Administración tributaria no ha infringido el principio de proporcionalidad al cuantificar la sanción por haber aplicado correctamente la normativa vigente.

En consecuencia, debe ser confirmado el acuerdo sancionador por ser ajustado a Derecho, lo que determina la desestimación íntegra del recurso.

#### **Duodécimo.**

De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del mencionado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cantidad máxima por todos los conceptos 2.000 euros más el IVA si resultara procedente, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a lo largo del procedimiento.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

### **FALLAMOS**

Desestimamos el recurso interpuesto por la representación de la entidad VISUAL GLOBAL COMPANY, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de junio de 2020, que desestimó las reclamaciones deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción referidos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0948-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0948-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.