

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090412

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 431/2023, de 8 de mayo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 839/2022

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad.** Resalta la Sala que en el acuerdo de liquidación, a su antecedente 3.º se detallan detalladamente los indicios en que se funda la Inspección para fundar su afirmación de encontrarnos ante una proliferación de facturas falsas o con contenido falseado, engordando los servicios que se reflejan. Así pues, en su apartado 3.5. y ss, se relatan las operaciones con facturas falsas o datos falseados, la enumeración de las entidades intervinientes, examen de cada una y relación entre ellas y con otras, se examina detalladamente la forma de financiación de la construcción de la planta de pellet, biomasa, con examen de los préstamos objeto del procedimiento, la necesidad de facturación para su fundamentación mediante planificación de operaciones falsas para su obtención, detallando el modo de actuación; la relación con otras entidades, con un examen contable de las entidades intervinientes; en resumen una exposición de los hechos constatados e indicios en los que se funda la Inspección. Asimismo, recuerda la Sala, en cuanto al valor y eficacia de la prueba indiciaria, que si bien es cierto que la Administración forma su juicio aglutinando una serie de indicios que resultan sumamente reveladores respecto a la operación de venta realizada y sus condiciones, no lo es menos que ello se adecua a nuestra realidad jurídica y a la línea jurisprudencial mantenida por el Tribunal Supremo, según la cual la realidad del hecho puede determinarse en base a este tipo de pruebas, siempre que concurren una serie de requisitos, que en el presente caso se entienden cumplidos y que, en síntesis, se refieren a la existencia de pluralidad de los hechos-base acreditados por prueba de carácter directo, periféricos respecto al dato factico aprobar, interrelacionados, de los que se infiera racionalmente el hecho a probar y debiendo esta inferencia ser motivada, aun de forma sucinta o escueta, de tal forma que se posibilite el control casacional de la inferencia. **Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta en lo que se refiere al ejercicio 2014 pero no en relación con los ejercicios 2013 y 2015, respecto de los cuales los acuerdos sancionadores se consideran insuficientemente motivados.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 179.

#### PONENTE:

*Don Agustín María Gómez-Moreno Mora.*

Magistrados:

Don LUIS MANGLANO SADA

Don AGUSTIN MARIA GOMEZ-MORENO MORA

Doña BEGOÑA GARCIA MELENDEZ

#### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 000839/2022

N.I.G.: 46250-33-3-2022-0001670

En la ciudad de Valencia a ocho de mayo de dos mil veintitrés.

En la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta por los Ilmos. Sres., D. LUIS MANGLANO SADA, presidente, D. AGUSTÍN GÓMEZ-MORENO MORA, Y D<sup>a</sup> BEGOÑA GARCIA MELENDEZ, Magistrados, ha pronunciado la siguiente:

SENTENCIA N<sup>o</sup> . 431/23

En el recurso contencioso administrativo n<sup>o</sup> 839/2022, interpuesto por INGENIERIA Y URBANISMO DEL MEDITERRANEO SL., representado por el Procurador Sra. Lopez Roch, contra resolución del TEARV de fecha 14-06-2022, en reclamaciones n<sup>o</sup> 46/05925-26-27, 06908, 10176, 101187 y 10413/2020, formulada contra liquidaciones en I. sobre Sociedades periodos 2013-2016 y acuerdos de imposición de sanción, habiendo sido parte en los autos como demandado TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL y Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Agustin Gomez-Moreno Mora.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por ley, se emplazó a la demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplicó que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución recurrida.

#### Segundo.

Por la parte demandada se contestó a la demanda mediante escrito en el que solicitó que se dictase sentencia por la que se confirme la resolución recurrida.

#### Tercero.

No habiéndose recibido el proceso a prueba, resolución de 12 de diciembre de 2022, se emplazó a las partes para que evacuasen el trámite prevenido en el art. 64 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, y cumplido dicho trámite quedaron los autos pendientes de votación y fallo.

#### Cuarto.

Se señaló la votación y fallo del recurso para el día veintiocho de abril de dos mil veintitrés.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Por la dependencia Regional de Inspección se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación y como consecuencia de las mismas se extendió acta de disconformidad por el concepto I. sobre Sociedades 2013 en 25-02-2020, donde se propone la regularización; asimismo en la misma fecha se extiende acta, mismo concepto, ejercicio 2014 donde se deniega la compensación de bases negativas de ejercicios anteriores; en la misma fecha se extendió acta relativa a los periodos 2015 y 2016 donde se aumenta la base imponible.

Como consecuencia de lo anterior se incoaron los correspondientes expedientes sancionadores imponiéndose sendas sanciones correspondientes a los periodos 2013, 2104 y 2015.

#### Segundo.

Por la A. del Estado en relación con la primera alegación relativa a que el mecanismo de entrada y registro no ha cumplido escrupulosamente el triple juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad, argumenta como el referido auto de autorización de entrada y registro no fue impugnado, ni por la recurrente ni por ninguna de las entidades vinculadas afectadas, por lo que se trata de una resolución firme y consentida, con efectos de cosa juzgada sin ser procedente entrar en este procedimiento para valorar el triple juicio realizado en la resolución judicial.

Respecto a la prescripción del ejercicio 2013 señala como en el acuerdo impugnado se dice que se produjo la interrupción del plazo de prescripción ya con referencia a las anteriores actuaciones, con eficacia interruptiva, y

como conforme al art. 68.6 LGT el plazo tras la interrupción comienza de nuevo su cómputo y, con ello a fecha de inicio de las actuaciones el 5-06-2018 no había prescrito el derecho de la Administración.

Con Respecto a los trabajos con Blanquet Inmuebles el que la parte se limita a alegar que no había facturas por no haberse concluido los trabajos, sin aportar prueba de ello, sin decir ni cuando concluyeron y cuando se emitieron las facturas, remitiéndose al contenido del acuerdo de liquidación donde se expone como los inmuebles no se encuentran en construcción o similar.

En el resto de las alegaciones realizadas se remite al acuerdo de liquidación donde se acredita que los gastos registrados en 2015 y deducidos sobre obras realizadas con Blanquet, no consta por ello reflejado ingreso alguno en relación con los inmuebles de dicha entidad; en el mismo sentido sobre el gasocentro de Elda se limita a negar la relación con el contrato entre Bdmed 2010 y Ducere 2010 cuando la primera en las actuaciones inspectoras declara que la demandante se encarga de realizar los proyectos.

Respecto a los motivos por los que se afirma la existencia de un delito de falsedad documental, se remite de nuevo al acuerdo donde en su antecedente tercero se detallan las operaciones cuya regularización conlleva la reducción de la base imponible.

Por último estima las sanciones en sus acuerdos se encuentran debidamente motivadas, de manera extensa y detallada.

### Tercero.

Por la demandante se esgrimen como de impugnación: 1. Desviación total y absoluta del objeto por el que se inician las actuaciones inspectoras, efectuando una remisión al auto de autorización de entrada y sus especificaciones, constatando la Administración la ausencia de fraude y ocultación, desviando las actuaciones a unas operaciones en I. sobre Sociedades e IVA. Estima que la regularización efectuada no es ajustada a derecho mediante el instrumento de entrada y registro dado que no se ha cumplido escrupulosamente el triple juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad.

2. Cuestiona el aumento de la Base Imponible por la no deducibilidad del gasto por deterioro de créditos a la entidad Modenna Gres P. Aquí plantea la prescripción del periodo 2013 con base, a su juicio, de unas actuaciones anteriores realizadas por la demandante con BDMED 2010 SL Y ARRANDIS ARQUITECTURA SL, entidades vinculadas, con carácter parcial y referidas al IS de 2013, y el que nada se dijo respecto a la vinculada de Modenna Gres P., ni se regularizó cantidad alguna por dicho motivo, firmándose acta en conformidad en fecha 28-02-2017.

Que con fecha 5-06-2018 se inician actuaciones referidas al periodo 2015-2016 e 2015-2017 respecto a IVA, con fecha 29-03-2019 se extienden a IS-2014 y, con fecha 1-10-2019 se extienden las actuaciones al periodo 2013.

Entiende que dichas actuaciones cuando se inician, el periodo 2013 ya se encontraba prescrito por cuanto las actuaciones que concluyen con el acta de 28-02-2017, no tuvieron efecto interruptivo de la prescripción de este periodo al haberse limitado a concretas actuaciones con otras dos entidades vinculadas y sin afectar a las propias con Modenna Gres P. Por ello si no cambian las bases de 2013 no deben modificarse las compensaciones de BNI realizadas en IS 2014.

3. Aumento de BI. Consecuencia de ingresos no registrados contablemente que son computables fiscalmente cuya imputación temporal contable y fiscal corresponde a 2015 por prestaciones de servicios de ejecución de obra realizadas en locales titularidad de la entidad Blanquet Inmuebles SL.

Aquí alega como dichas facturas no existen, no fueron emitidas ni recibidas, ni contabilizadas, dichos trabajos por su envergadura no se habían concluido, no estaba finalizada su ejecución, por lo que las facturas no se habían emitido a la entidad Blanquet Inmuebles y por esta tampoco fueron deducidas como gasto.

4. Cuestiona el aumento de la BI. Como consecuencia de ingresos no registrados computables en 2016 por la prestación de servicios de redacción de proyecto para la instalación de un gasocentro y similares en la Estación de servicio de Elda, facturados por Bdmed 2010 a Ducere 2010. Señala como la primera formalizó contrato de prestación de servicios con la segunda el 31-10-2016 sin relación con los acuerdos entre la demandante con Bdmed, repercutiendo IUM en 2015 una factura de 160.000€ a aquella.

5. respecto a las operaciones y facturas falsas alega como la falta de concreción del delito, bien de los tipificados en los arts. 390- 399 del CP, en que se hubiera podido incurrir causa indefensión, el que debería suspenderse las actuaciones por prejudicialidad, el que por el actuario se constata una prestación de servicios, si bien lo que se discute es el precio sin relevancia penal. Mantiene la autenticidad de las relaciones mercantiles con Electromontajes Del Molino, así como el que los importes de IVA de esas operaciones fueron ingresados y el que la Administración se basa en meras presunciones in respaldo probatorio.

6. En cuanto a los acuerdos sancionadores cuestiona la motivación que se contiene en los mismos, con referencia a cada uno, siendo la Administración la que debe acreditar las circunstancias por las que se rechazan los argumentos del infractor, no estando debidamente motivada la culpabilidad.

### Cuarto.

Se alega en primer lugar por la actora, la desviación total del objeto por el que se inician las actuaciones, el que las actividades, ventas, márgenes, programas informáticos que se relacionan en el auto núm. 119/2018, de 1 de junio, de autorización de entrada y registro del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Castellón nada tienen que ver con "Ingeniería y Urbanismo del Mediterráneo" SL., y que dicho auto no cumple con las exigencias constitucionales de proporcionalidad. En concreto el que no se cumple el triple juicio, con lo que la regularización tributaria litigiosa es nula de pleno derecho. En este punto debe recordarse que dicho auto no fue objeto de impugnación ni por la demandante ni por ninguna de las entidades afectadas, en el momento en que hubiera procedido hacerlo, por lo que se está cuestionando un resolución firme y consentida

Sin embargo -como apunta el TEAR-, la parte recurrente no concreta qué pruebas obtenidas en el mencionado registro sustentan acaso la regularización tributaria y el acuerdo sancionador que se revisan en este proceso judicial. Más bien, los datos en que la Inspección Tributaria apoyó sus conclusiones se obtuvieron durante la tramitación del procedimiento inspector litigioso.

En relación con la alegada pretensión de que se estime prescrito el ejercicio 2013 y con ello la compensación de bases en el ejercicio 2014 sea inamovible por estimarlo correcto, en este extremo la demanda debe desestimarse. Las actuaciones limitadas con otras dos empresas y que estima no afectan a las realizadas con Modenna Gres P., en contra de su interpretación si tuvieron efecto interruptivos, concluyendo con el acta de conformidad de 28-02-2017. Lo que conlleva que tras la interrupción el lapso vuelve a iniciarse con lo que las iniciadas en 06-2018 a dicha fecha no se encontraba prescrito el derecho de la Administración, por lo que la demanda en este extremo debe desestimarse, con el efecto de que la el incremento en 2014 se debe a la inexistencia de bases negativas a compensar pendientes de ejercicios anteriores, incremento de la BI que es conforme a derecho.

La situación con Modenna Gres P. derivada de la no admisión como deducible el gasto por deterioro contabilizado relativo a la posible insolvencia del crédito con la misma, la Regularización es conforme a derecho, no solo por la anterior, sino por no tener tal consideración, con lo que resulta procedente el incremento de la base en 352.587,02€

Respecto a las alegadas operaciones con Blanquet Inmobles, no concluidas y por ello sin haberse emitido las correspondientes facturas, y en las que se ha deducido gastos fiscalmente y sin que conste haya registrado ingreso alguno por las mismas; como motivo se dice que las obras no habían concluido, sin decir cuando se concluyen y cuando se emitieron las facturas, cuestiones respecto de las que no aporta indico alguno, constando en el acuerdo de liquidación como: " examinados los inmuebles en cuestión se constata que ninguno de los dos inmuebles son objeto de alquiler, cesion o similar por parte de la entidad, ni consta que estén siendo utilizados total o parcialmente en su actividad económica", en referencia a los inmuebles sitios en Sueras , siendo ambos titularidad de la entidad Blanquet Inmobles SL.

La Inspección Tributaria alude a dos facturas de fecha 1-1-2015 por 4500 euros y 4620 euros relativas a una ejecución de obra que habrían sido contabilizadas y deducidas por "Ingeniería y Urbanismo del Mediterráneo" SL, sin que ésta haya aportado documentos indicativos que los trabajos continuaron y finalizaron. Habiendo aportado unos documentos de 7-5-2015 que cuantifican los trabajos en 5150 euros y 5320 euros respectivamente. La anterior apreciación no resulta desvirtuada por las facturas núm. 6 y 7 que la hoy recurrente adjuntó en su reclamación económico-administrativa. Así es porque tales facturas en absoluto coinciden con el concepto ("arreglo rotura cristal" y "valoración vivienda") del que aquí se trata. Siendo lo determinante para rechazar las alegaciones de la parte recurrente que ésta no concreta (tampoco es sabido) cuándo habría terminado la ejecución de la obra y supuestamente cobrado y emitido la correspondiente factura por la total terminación. La demanda en este extremo debe desestimarse.

En cuanto al incremento de la base imponible en las operaciones realizadas con la entidad Bdmed 2010 SL en 2016 como consecuencia de la elaboración del proyecto para instalación de un gasocentro y similares en la estación de servicio de Elda, en el acuerdo se remite la Administración al comunicado nº 48 donde aquella manifiesta que es la demandante la que se encarga de realizar los proyectos, con lo que no se da credibilidad a la negativa de la esta con la realización del contrato entre Bdmed 2010 y Ducere 2010 en relación con el gasocentro en Elda.

Aquí la Inspección Tributaria detecta que "Bdmed" SL y "Ducere 2010" SL hubieron celebrado un contrato por 95240 euros (facturados el 31-10-2016) para una instalación de servicios en Elda. Instalación que la Inspección considera que se trata de un gasocentro. Dice la Inspección que los servicios los prestó la recurrente y que no los facturó; que las facturas con "Bdmed" SL que supuestamente documentan los servicios son de 2015 y que los servicios discutidos se prestaron por la recurrente el 28-8-2015; siendo el contrato "Bdmed"/"Ducere" de 2016.

Los datos aportados por la Inspección Tributaria -si bien que indiciarios- integran una versión lo suficientemente sólida y creíble que prevalece ante la poco verosímil que esgrime la parte recurrente. En consecuencia, debe estimarse correcta ala regularización realizada por Inspeccion.

Por ultimo procede traer a colación, el FºDº 5º de Sª 271/2023, rº 840/22, en cuanto se pronuncia respecto a la negativa del falseamiento de facturas que la Inspeccion atribuye a la recurrente, ello en actuaciones referidas a IVA ejercicios 2015-2017: "QUINTO. La parte recurrente niega el falseamiento de facturas que le atribuye la Inspección Tributaria, Según alega, ha quedado suficientemente acreditado que "Ingeniería y Urbanismo del

Mediterráneo" SL tiene la infraestructura empresarial suficiente, tanto en medios personales como técnicos, para ejecutar los trabajos facturados. De modo que no son falsas las facturas que le imputa la Inspección Tributaria o con el importe falseado. Todas se cobraron en sus cuentas sin endosos injustificados, salidas de efectivo o retornos de pagos a otras empresas de la supuesta trama. No se ha detectado duplicación. Son auténticas las relaciones con "Electromontajes del Molino" SL y con "Pelletsolución" SL.

Sin embargo, la Inspección Tributaria considera que la recurrente forma parte de un circuito de facturas falsas o falseadas a los fines de obtener una financiación bancaria subvenciones, etc. En dicho circuito participaría con "Electromontajes del Molino" SL, y "Euroil Energía 2010" SL.

En esa línea, la Inspección Tributaria acumula indicios como la falta de justificación de los servicios; una serie de correos en que se aprecia la planificación; el importe de las facturas refacturadas resulta desmesurado y fuera del valor de mercado (teniendo en cuenta los costes o los parámetros del Colegio de Arquitectos). Por ello la Inspección concluye que, aunque la recurrente prestó servicios de redacción de proyectos, lo hizo realmente a un coste muy inferior a lo reflejado en la factura controvertida.

En un análogo circuito simulatorio -según la Inspección Tributaria- la recurrente habría participado con "Pellet Solución" SL y "Euroil Energía 2010" SL. La Inspección apunta unos correos sobre la planificación; que la intervención de "Pellet Solución" SL no aporta nada al servicio de redacción de proyecto recibido por "Euroil Energía 2010" SL; y que fue facturado en un importe desmesurado por la recurrente a "Pellet Solución" SL y luego refacturado a "Euroil Energía 2010" SL.

Otro circuito simulatorio lo integrarían la recurrente con "Bdmed" SL y "Autowalker Valencia" SL. Aquí "Autowalker Valencia" SL no aportaría nada a la redacción del proyecto de la estación de servicio recibido por "Bdmed" SL y el importe de la factura resulta desmesurado.

Con "Ayerbe Plantas Industriales de Secado" SL y "Bdmed" SL existiría -en lo tocante a la construcción de una planta de extracción de aceite- un cuarto circuito de simulación de facturas. Tampoco "Ayerbe" aporta nada al servicio de redacción del proyecto recibido por "Bdmed" SL y el importe de la factura emitida por "Ayerbe" es desmesurado. En el contrato de pedido de "Bdmed" SL a "Ayerbe" no hay mención a la redacción del proyecto.

Pues bien: Múltiples y de índole diversa son los datos que la Inspección Tributaria concreta para explicar su rechazo a las autoliquidaciones presentadas por la entidad recurrente. Tantos resultan los datos que en absoluto puede de tenerse de arbitrario o inmotivado el rechazo. Al tiempo que, en esta vía procesal, los datos de la Inspección provocan el desplazamiento del onus probandi sobre la recurrente. De modo, por estar en situación de hacerlo, tiene la carga de aportar una explicación plausible y probada ante el cúmulo de equívocas circunstancias que apuntan a que nunca se dieron los servicios en los términos que hubo declarado. Nótese que no se está exigiendo a la parte recurrente una probatio diabólica, sino la que cabe esperar con arreglo a pautas de proporcionalidad que eviten tanto el formalismo enervante como una prueba de imposible realización.

Por otro lado, la asunción de determinadas conclusiones a partir de indicios está sometida a condiciones; así, se viene diciendo que la prueba indiciaria requiere dos elementos: a) que los hechos básicos -indicios- estén completamente acreditados; b) que entre tales hechos básicos y aquél que se trata de acreditar exista un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano o "máximas de la experiencia", entendidas como elemento de racionalidad. La falta de racionalidad del engarce puede venir determinada tanto por la arbitrariedad o la falta de lógica o de coherencia en la inferencia -así ocurre cuando el hecho base excluye el hecho consecuencia que de él se hace derivar- como cuando no conduzcan naturalmente al hecho consecuencia por el carácter excesivamente abierto, débil o indeterminado de la inferencia, lo que equivale a rechazar la conclusión cuando la deducción sea tan inconcluyente que en su seno quepa tal pluralidad de conclusiones alternativas que ninguna de ellas pueda darse por probada.

Lo que sucede en el caso examinado es que la versión dada por la parte recurrente en absoluto resulta equiparable en su credibilidad a la ofrecida por la Inspección Tributaria y que los indicios aportados por esta última son diversos e inequívocos en una medida tal que permite sustentar su versión más allá de una duda razonable.

No debe olvidarse que "la fuerza probatoria de la prueba indiciaria procede precisamente de su interrelación y combinación. Los indicios concurren y se refuerzan mutuamente cuando todos ellos señalan racionalmente en una misma dirección. Esto es, no es adecuado efectuar un análisis aislado de cada uno de los indicios en su particularidad probatoria, que pueden ser, en sí mismos, cada uno de ellos, insuficientes, pero en conjunto arrojar, a juicio de la Sala sentenciadora, una convicción que se despega del propio análisis de cada uno de ellos en particular, ofreciendo en su totalidad una conclusión probatoria" ( STS núm. 719/2016, de 27 de septiembre).

Nosotros creemos que en el caso enjuiciado concurren datos múltiples que hacen que los datos esenciales reflejados en las facturas no resulten creíbles."

Debe resaltarse como en el acuerdo de liquidación, a su antecedente 3º se detallan, detalladamente los indicios en que se funda la Inspección para fundar su afirmación de encontrarnos ante una proliferación de facturas falsas o con contenido falseado, engordando los servicios que se reflejan, así, a su apartado 3.5. y ss, se relatan las operaciones con facturas falsas o datos falseados, la enumeración de las entidades intervinientes, examen de cada una y relación entre ellas y con otras, se examina detalladamente la forma de financiación de la construcción de la planta de pellet, biomasa, con examen de los préstamos de la Administración y Reindus, la necesidad de facturación

para su fundamentación mediante planificación de operaciones falsas para su obtención, detallando el modo de actuación; la relación con entidades como Electromontajes-Eurooil, con un examen contable de las entidades intervinientes; en resumen una exposición de los hechos constatados e indicios en los que se funda la Inspección.

Por lo que confirmamos el criterio de la Inspección Tributaria y el TEAR al respecto de la regularización tributaria realizada.

Por último debemos recordar, en cuanto al valor y eficacia de la prueba indiciaria, que si bien es cierto que la Administración forma su juicio aglutinando una serie de indicios que resultan sumamente reveladores respecto a la operación de venta realizada y sus condiciones, no lo es menos que ello se adecua a nuestra realidad jurídica y a la línea jurisprudencial mantenida por el T. supremo, según la cual la realidad del hecho puede determinarse en base a este tipo de pruebas, siempre que concurren una serie de requisitos, que en nuestro caso se entienden cumplidos y que, en síntesis, se refieren a la existencia de pluralidad de los hechos-base acreditados por prueba de carácter directo, periféricos respecto al dato factico a probar, interrelacionados, de los que se infiera racionalmente el hecho a probar y debiendo esta inferencia ser motivada, aun de forma sucinta o escueta, de tal forma que se posibilite el control casacional de la inferencia.

"La jurisprudencia exige, que para que pueda acreditarse un hecho por vía de presunción, el hecho deducido se ha de derivar de modo directo, es decir, no por vía de presunciones intermedias, de modo que el enlace sea de tal conexión y congruencia que la realidad del primer hecho traiga como consecuencia racional e inexcusable la del segundo, por ser la relación de ambos coincidente y sin poder aplicarse a otras circunstancias".

En este punto el T. supremo en sentencia 552/2008, de 16 de mayo se ha pronunciado en el sentido siguiente: "la prueba indirecta, indiciaria o circunstancial es susceptible de enervar la presunción de inocencia, es un principio definitivamente consolidado por la doctrina del Tribunal Constitucional que en multitud de precedentes se ha pronunciado al respecto, declarando desde las sentencias 174 RTC 1985, 174 y 175 RTC 1985, 175 ambas de 17.12.85 la aptitud de la prueba de indicios para contrarrestar la mencionada presunción, a la vista de la necesidad de evitar la impunidad de múltiples delitos, particularmente los cometidos con especial astucia, y la advertencia de que habría de observarse singular cuidado a fin de evitar que cualquier simple sospecha pudiera ser considerada como verdadera prueba de cargo. A partir de tal fecha con frecuencia se ha venido aplicando y estudiando por los Tribunales de Justicia esta clase de prueba que ha adquirido singular importancia en nuestro Derecho Procesal, porque, como es obvio, son muchos los casos en que no hay prueba directa sobre un determinado hecho, y ello obliga a acudir a la indirecta, circunstancial, o de inferencias, para a través de los hechos plenamente acreditados (indicios), llegar al conocimiento de la realidad de aquel necesitado de justificación, por medio de un juicio de inducción lógica conforme a las reglas que ofrece la experiencia sobre la base de la forma en que ordinariamente se desarrollan los acontecimientos ( SSTC 229/88 <RTC 1988, 229>, 107/89 <RTC 1989, 107>, 384/93,< RTC 1993,384>, 206/94 <RTC 1994, 206>, 45/97 <RTC 1997, 45>,13.7.98, <RTC 1998,157>."

"en esta prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado. De este parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente comprendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad y de la arbitrariedad como limite a la admisibilidad de la presunción como prueba." ( STC 19-03-2001)

En relación con el requisito del enlace este debe ser preciso y directo según las del criterio humano, son precisos tres premisas: "Seriedad", esto es, que exista un autentico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar esta en un orden lógico, como extremadamente posible; "Precisión", en el sentido de que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrar; "Concordancia entre los hechos conocidos" que deben conducir a la misma conclusión.

Sobre todos y cada uno los datos reseñados la parte recurrente ha opuesto su crítica. Sin embargo, no debiera olvidarse que "la fuerza probatoria de la prueba indiciaria procede precisamente de su interrelación y combinación. Los indicios concurren y se refuerzan mutuamente cuando todos ellos señalan racionalmente en una misma dirección. Esto es, no es adecuado efectuar un análisis aislado de cada uno de los indicios en su particularidad probatoria, que pueden ser, en sí mismos, cada uno de ellos, insuficientes, pero en conjunto arrojar, a juicio de la Sala sentenciadora, una convicción que se despega del propio análisis de cada uno de ellos en particular, ofreciendo en su totalidad una conclusión probatoria" ( STS núm. 719/2016, de 27 de septiembre).

La demanda en consecuencia debe desestimarse en cuanto a la impugnación de la regularización.

**Quinto.**

En cuanto a los acuerdos sancionadores, del examen de la motivación del elemento subjetivo, respecto a los correspondientes a los ejercicios 2013 y 2015, en los mismos no se puede estimar que la motivación sea la suficiente, así: "El obligado tributario debió actuar conforme a la normativa, y tratándose de la deducción de un gasto debió haber desplegado una mínima diligencia....., no lo hizo, desplegando una actuación....., al menos negligente.

Esta dependencia entiende que concurre culpa en la manera de actuar del obligado tributario que le ha llevado a presentar una declaración-liquidación inexacta, al deducir un deterioro excluido de deducibilidad, con el consiguiente perjuicio.....; Todo implica, en definitiva, la existencia del elemento subjetivo necesario para la procedencia de la imposición de sanción....."

En la correspondiente al acuerdo sancionador en el ejercicio 2015 se dice lo siguiente: "El obligado tributario no registra ni contabiliza los ingresos procedentes de los servicios de ejecuciones de obra efectuados en los inmuebles titularidad de la entidad BLANQUET, .....sabía o debía saber que la contabilización y declaración de los mismos atiende al criterio del devengo, por lo que aun cuando no hubiera aun cobrado los citados ingresos devengados y naciese un derecho de crédito a su favor, debieron incluirse.....al ejercicio 2015.

Es evidente que el obligado tributario conoce la realización de tales servicios porque así consta en los documentos aportados por el mismo, y sin embargo no actúa diligentemente y no los contabiliza ni declara.

El obligado debió actuar conforme a la normativa contable y fiscal, y la simple alegación de que actuó sin mala fe, no puede eximirle de responsabilidad. Ni siquiera ha alegado interpretación distinta de la norma, simplemente pretende que su conducta no sea sancionada.

En definitiva esta Dependencia entiende que concurre culpa en la manera de actuar del obligado tributario que le ha llevado a presentar una declaración-liquidación inexacta,.....

Todo ello implica, en definitiva, la existencia del elemento subjetivo necesario para la procedencia de la imposición de sanción por la comisión de las infracciones tributarias mencionadas,".

Por la AEAT no se motiva suficientemente la concurrencia de responsabilidad del obligado tributario pues ni en el informe ampliatorio ni en el acuerdo de liquidación se contiene con claridad los datos que permitan determinar, en cada uno de los casos, por qué y en qué medida, incurrido la sociedad en responsabilidad subjetiva por concurrencia de culpabilidad, limitándose a recordar las normas generales y a dar por sentado, apodícticamente, que el incumplimiento del deber tributario comprende, naturalmente la responsabilidad sancionadora correspondiente.

Quiere la actora dejar constancia de que se hizo una interpretación razonable de la norma mediante la deducción de unos gastos que se corresponden con prestaciones recibidas de servicios y otros gastos relacionados con la actividad, por lo que resulta de aplicación la causa de exclusión de la responsabilidad del art. 179.2.d) de LGT.

En conclusión, debe recordarse que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria; que el mera hecho de dejar de ingresar no constituía en la LGT 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.

Se debe motivar individualmente el elemento intencional en cada una de las infracciones y, no hacer una motivación genérica o global para todas ellas, pues ello no encaja en los principios básicos que rigen el derecho administrativo sancionador.

Debe ser acogido el motivo de impugnación que plantea la actora consistente en que las infracciones tributarias no pueden ser entendidas como una responsabilidad objetiva, sin que en ningún momento del expediente sancionador se haga referencia a la posible culpabilidad del sujeto a quien se imputa la infracción, haciéndose una aplicación objetiva de las sanciones .

Es consolidado criterio jurisprudencial ( STS 7 y 26 de julio de 1997, 9 de diciembre de 1997, 18 de julio de 1998, 17 de mayo de 1999, 2 de diciembre de 2000, 7 de abril de 2001 y 3 de junio de 2002, entre muchas otras) que toda la materia relativa a infracciones tributarias, como inscritas en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, ha de resolverse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad, con completa proscripción de la imposición de sanciones por el mero resultado, ni antes ni después de la reforma introducida en la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril, conforme ya tuvo ocasión de declarar la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/96, de 26 de abril.

En este mismo sentido debe también tenerse en cuenta que el Tribunal Constitucional, en su sentencia nº 164/2005 viene a establecer, con cita de la STC 96/1990, que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, sino que en esta materia rige el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, por lo que cabe apreciar vulneración de la presunción de inocencia cuando se impone una sanción por el mero hecho de no ingresar, sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, ya que no se puede sancionar por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere.

En consecuencia, la demanda debe estimarse en cuanto a la impugnación de los acuerdos sancionadores relativos a los ejercicios 2013 y 2015, los que se dejan sin efecto.

Respecto al acuerdo sancionador relativo al ejercicio 2014, en mismo se dice: "Sin embargo, y pese a que el obligado tributario era perfectamente consciente de que esas bases impositivas negativas habían sido eliminadas, decidió voluntariamente la situación acontecida en relación con el IS 2014, y todo ello con el objeto de no ingresar parte de la deuda tributaria correspondiente a ese ejercicio. En este sentido, el obligado suscribió el acta con acuerdo y, por tanto, debió actuar en consecuencia, apreciándose una conducta poco diligente en relación con el IS 2014.

En definitiva, esta Dependencia entiende que concurre culpa en la manera de actuar del obligado tributario al compensar indebidamente una base imponible negativa, con el consiguiente perjuicio ....

Todo ello implica, en definitiva, la existencia del elemento subjetivo necesario para la procedencia de la imposición de sanción por la comisión de las infracciones tributarias mencionadas,..."

En este caso, se estima el acuerdo sancionador se encuentra suficientemente motivado en lo que al elemento subjetivo, culpabilidad, se refiere.

Y es 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, como es el caso de lo que establece el citado art. 179.2.d) de la Ley 58/2003 ("cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma).

Se desprende de lo anterior, tras el examen de la motivación que se contiene en el acuerdo sancionador, a juicio de esta Sala que cumple con las exigencias mínimas que dimanarían del principio de culpabilidad y su necesaria motivación, en la medida en sí que razona y explica, la conducta del sujeto pasivo constitutiva de infracción, a la hora de concretar su culpabilidad, y por ello considera esta Sala que la motivación antedicha es adecuada a la hora de individualizar la conducta sancionada y en concreto a la hora de cumplir con las exigencias mínimas de motivación en materia de culpabilidad, rechazando el resto de motivos de impugnación formulados en relación con la sanción impuesta acorde con la infracción cometida, debidamente descrita y ajustada al principio de tipicidad y sin que puede apreciarse, en ningún caso vulneración de la presunción de inocencia que igualmente se invoca por lo que procede la confirmación de la sanción que le ha sido impuesta desestimándose íntegramente el recurso en los términos expresados.

La demanda, por lo anterior, en este extremo referido a la impugnación del acuerdo sancionador respecto al ejercicio 2014, debe desestimarse.

#### **Sexto.**

En méritos a lo expuesto, procederá la estimación en parte del recurso.

Procediendo por tanto la estimación parcial de la demanda, y de conformidad con lo previsto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional (teniendo en cuenta la redacción dada al mismo por la Ley 37/2011), no habrán de imponerse las costas procesales.

Vistos los preceptos legales citados, concordantes y de general aplicación.

### **FALLO**

Estimar en parte el recurso contencioso administrativo nº 839/2022, interpuesto por el Procurador Sra. Lopez Roch, contra resolución del TEARV de fecha 14-06-2022, en reclamaciones 46/05925-26-27, 06908, 10176, 10187 y 10413/2020; sin pronunciamiento respecto a las costas.

Esta Sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, recurso de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en el Apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE número 162 de 6 de julio de 2016).

A su tiempo y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

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

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que, como letrado de la Administración de Justicia de la misma, certifico. En Valencia a ocho de mayo de dos mil veintitrés.

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.