

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090800

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 26 de abril de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 758/2020

#### SUMARIO:

##### **Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones específicas de los tributos. IS.**

*Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.* Afirma la contribuyente que la conducta consistente en determinar de forma incorrecta la BI de la UTE del IS, ejercicio 2011, no puede subsumirse en el tipo infractor del art. 196 de la Ley 58/2003 (LGT).

Reconoce que la UTE determinó incorrectamente la BI, pero siendo esto así, no lo es menos que la base fue imputada correctamente a los miembros de la UTE respetando el porcentaje de participación. Así, afirma que podría ser aplicable el art. 195 de la Ley 58/2003 (LGT) para los casos en los que la UTE determine «improcedentemente» la BI, pero no el art. 196, pues la base fue imputada correctamente a los miembros de la UTE.

Frente a dicho argumento el TEAC afirma que, visto el tenor del art. 196 de la Ley 58/2003 (LGT) la tipificación de la adecuada.

Pues bien, la Sala entiende que resulta más acertada la interpretación sostenida por la Administración.

El motivo de discrepancia se centra en la interpretación de la expresión «imputar incorrectamente ....bases imponibles o resultados a los socios o miembros». Para la contribuyente esta expresión comprende sólo los supuestos en los que, con independencia de cómo se calcule la base imponible, se imputa a los socios un porcentaje distinto, mientras que para la Administración comprendería no solo los supuestos en los que se impute un porcentaje distinto, sino también aquellos en los que la BI se encuentra mal calculada y por ello «incorrectamente imputada».

Las entidades en régimen de imputación de rentas tienen unas reglas sancionadoras especiales contenidas en los arts. 196 y 197 de la Ley 58/2003 (LGT). Los regímenes de imputación que existen en la actualidad son los de las Agrupaciones de Interés Económico (AIES) y el de las Uniones Temporales de Empresa (UTE).

De la lectura completa del art. 196 de la Ley 58/2003 (LGT), puesta en relación con la regulación del régimen especial se infiere que las UTE pueden tener socios residentes o no residentes. Como estas entidades si tributan por el IS en la parte de la base que es imputable a socios o miembros no residentes, la falta de declaración correcta por esa parte o fracción de las BIs imputables a estos -a los no residentes- supondrá una infracción ordinaria que podrá sancionarse conforme a lo establecido en los arts. 191, 192 y 193, pero no por el art. 196 de la Ley 58/2003 (LGT).

Por el contrario, cuando se trate de socios residentes, estos, a quienes la UTE ha imputado una BI incorrecta, en principio, no podrán ser sancionados, pues no cometen infracción alguna, ya que nos les corresponde a estos imputar correcta o incorrectamente, sino declarar correctamente lo que las UTE les haya imputado.

Este punto es esencial a la hora de interpretar el alcance del art. 196 de la Ley 58/2003 (LGT), ya que, en aplicación del principio de personalidad de la pena, no puede sancionarse a los miembros que se limitan a declarar correctamente lo que las UTE les haya imputado, teniendo la UTE su propio órgano de gerencia o administración. La culpabilidad por el erróneo cálculo es exigible a la UTE, pues no puede concurrir en quien se limita a declarar lo imputado.

Pues bien, precisamente por ello, porque no puede sancionarse a los integrantes de la UTE que se han limitado a declarar lo imputado, es precisa una norma que habilite específicamente para la imposición de la sanción y de aquí, también, que una conducta como la analizada deba ser sancionada, pues de interpretarse la norma como pretende la contribuyente, no cabría sancionar a los integrantes de la UTE que han declarado correctamente conforme a lo que la UTE les imputó y tampoco podría sancionarse a la UTE, lo que no tiene sentido, quedando impune la configuración incorrecta de la BI.

En resumen, la acepción «incorrectamente» imputadas no puede ser interpretada en el sentido propuesto por la contribuyente de que sólo se refiere solo a la incorrección del porcentaje imputado a cada UTE, sino que, lejos de ello, comprende todos los supuestos en los que la UTE ha imputado «incorrectamente» una BI, tanto por imputar un porcentaje incorrectamente como por imputar una BI inferior.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 79, 179, 191, 192, 193, 195 y 196.

Constitución Española, arts. 24 y 25.  
Ley 18/1982 (Régimen Fiscal UTE), art. 8.

**PONENTE:**

*Don Manuel Fernández-Lomana García.*

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
Doña MARIA ASUNCION SALVO TAMBO  
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA  
Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000758 /2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05485/2020

Demandante: ACCIONA INFRAESTRUCTURAS SAU, LOPESAN ASFALTOS Y CONSTRUCCIONES SA, TRANSPORTES Y EXCAVACIONES ESPINO FLORES SL, UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS LEY 18/1982, abreviadamente denominada "FASE IV CIRCUNVALACIÓN UTE"

Procurador: D<sup>a</sup>. GLORIA MESA TEICHMANN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

**S E N T E N C I A N º :**

Ilma. Sra. Presidenta:

D<sup>a</sup>. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA  
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA  
D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veintiséis de abril de dos mil veintitrés.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 758/2020, seguido a instancia de ACCIONA INFRAESTRUCTURAS SAU, LOPESAN ASFALTOS Y CONSTRUCCIONES SA, TRANSPORTES Y EXCAVACIONES ESPINO FLORES SL, UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS LEY 18/1982, abreviadamente denominada "FASE IV CIRCUNVALACIÓN UTE", que comparece representada por el Procurador D<sup>a</sup>. Gloria Mesa Teichmann y asistido por Letrado, contra la Resolución del Tribunal

Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 2020 (RG 5156/2017),; siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 3.140.245,64 €.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Con fecha 16 de julio de 2020, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

#### Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 5 de enero de 2021. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 26 de abril de 2021.

#### Tercero.

Se admitió la prueba instada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 21 de mayo y 15 de julio de 2021. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 12 de abril de 2023.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero. *Sobre la Resolución recurrida.*

Se interpone recurso contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 2020 (RG 5156/2017), sanción en relación con el IS 2011.

Los motivos de impugnación son:

1. Nulidad del acuerdo sancionador al no concurrir el elemento objetivo del tipo infractor previsto en el art 196 LGT. Infracción del art 25.1 CE -pp. 3 a 8-.
2. Inexistencia de infracción tributaria, por no concurrir culpabilidad -arts 179.2.d) LGR. Interpretación razonable de la norma -pp. 8 a 20-.
3. Defectuosa motivación de la culpabilidad. Arts 24.2 y 25.1 CE -pp. 20 a 25-.

La Sala no tiene inconveniente en tener por aportadas las sentencias presentadas por la recurrente, de hecho, aunque no se aportasen, la Sala debe tener en cuenta sus propios precedentes.

#### Segundo. *Hechos relevantes para la solución del litigio.*

1. Según se infiere del acta de conformidad levantada la regularización tuvo por objeto:

- a. Considerar no deducibles determinados gastos incurridos por la entidad por falta de prueba de su efectividad y correlación con los ingresos.
- b. Ajustar el consumo de existencias comerciales no acreditadas. Las facturas contabilizadas en el ejercicio, que se consideraron gastos del ejercicio, en realidad, procedían tratarse como una dotación de provisión de gastos de implantación (que, además, en sí mismas, no era provisionables).
- c. Considerar incorrectos los ajustes extracontables practicados por la entidad por el concepto " otras diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos". Rechazándose el tratamiento contable dado por la entidad porque cada año debía registrarse, a nivel contable, la parte del ingreso imputable como consecuencia de la obra ejecutada.

Resultado de lo anterior fue que la BI a repartir entre los partícipes de la UTE fue de 8.812.446,21 € -en lugar de la BIns de (-) 2.402.716,80 €--

2. Iniciado procedimiento sancionador concluyó con resolución que apreció la comisión de infracción del art 196 de la LGT, calificándose como grave, e imponiéndose una sanción de 3.140.245,64 €.

**Tercero.** Nulidad del acuerdo sancionador al no concurrir el elemento objetivo del tipo infractor previsto en el art 196 LGT . Infracción del art 25.1 CE .

**A.** El argumento de la demandante es el siguiente:

Afirma la demandante que la conducta consistente en determinar de forma incorrecta la BI de la UT del IS, ejercicio 2011, no puede subsumirse en el tipo infractor del art 196 de la LGT.

Reconoce la demandada que la UTE determinó incorrectamente una BI (-) de 2.402.716,80 €, cuando la BI correcta era de (+) 8.812.446,21 €. Pero siendo esto así, no lo es menos que la base fue imputada correctamente a los miembros de la UT respetando el porcentaje de participación.

Pues bien, en opinión de la demandante " la conducta tipificada en el artículo 196 LGT , consistente en "imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles", está reservada a aquellas conductas en las que una UTE, tras determinar su base imponible (correcta o incorrectamente), o bien no la imputa en absoluto a sus miembros, o la imputa sin respetar los porcentajes de participación de cada uno de ellos. Precisamente por ello la sanción que se impone es del 40%, y no del 15%, que es la sanción prevista en el artículo 195 LGT para los supuestos de indebida acreditación de una base imponible negativa". En todo caso, afirma, podría ser aplicable el art 195 LGT para los casos en los que la UTE determine "improcedentemente" la BI, pero no el art 196 LGT, pues la base fue imputada correctamente a los miembros de la UTE.

Frente a dicho argumento el TEAC afirma de que visto el tenor del art 196 de la LGT la tipificación de la adecuada.

Por su parte, la Abogacía del Estado razona que el supuesto de hecho es subsumible en el art 196 de la LGT y cita un precedente del TEAC de 21 de abril de 2005, que transcribe en parte.

Ahora bien, la Resolución a la que se refiere la Abogacía del Estado aplica la LGT, en concreto el art. 79.e) que sancionaba la conducta consistente en " determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios, por las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad". Si bien, hay que reconocer que el TEAC planteó la posible aplicación al supuesto enjuiciado del art 196 de la LGT, entendiéndolo que no procedía al ser norma menos favorable. En similar sentido las SAN (2ª) de 23 de septiembre de 2004 (Rec. 21/2002 ) y 14 de octubre de 2014 (Rec. 134/2002 ) .

Añade la Abogacía del Estado que lo que ha ocurrido es que se han dejado de imputar bases imponibles puesto que se omitieron en la declaración.

Vistos los términos del debate las posturas de las partes son claras: para la recurrente el tipo del art 196 no se refiere a un supuesto en el que la BI ha sido calculada "incorrectamente". Sostiene, en suma, que el art 196, en su opinión, se refiere solo a supuestos en los que, determinada la BI, se imputa "incorrectamente" o no se imputa; pero no a los supuestos en los que la BI se calcula incorrectamente.

Mientras que para la Administración una imputación de una BI "incorrectamente calculada" es "imputación incorrecta" de la BI.

**B.** El art 196.1 de la LGT dispone que: " Constituye infracción tributaria imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. Esta acción u omisión constituirá infracción por la parte de las bases o resultados que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida al régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los arts 191 , 192 y 193 LGT ". Añade la norma que la infracción es calificada como grave y, en lo que ahora nos interesa, que " en el supuesto de cantidades imputadas incorrectamente, la base de la sanción será el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos".

**C.** Es cierto que, en un pronunciamiento reciente, la SAN (2ª) de 23 de noviembre de 2022 (Rec. 551/2020 ) -recurrida en casación- analiza un supuesto similar al de autos, razonando que " en todos estos casos nos encontramos en el momento de la determinación de la base imponible, no en el de la imputación a los socios o miembros de la UTE", estimando el recurso en un supuesto en el que la BI no está correctamente calculada. Esta sentencia, básicamente, se fundamenta en el precedente contenido en la SAN (2ª) de 6 de marzo de 2019 (Rec. 325/2016 ), que si bien razona que no concurre el elemento de la culpabilidad, afirma que no es menos cierto que añade que " la deducción del gasto "Farmacia" y el ajuste extracontable de las contribuciones empresariales a seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones, no responden a imputación de bases imponibles o resultados entre sino a determinación de la base imponible, por lo que no es de aplicación el artículo 196 de la LGT ". Tiene razón la Abogacía del Estado al afirmar que lo sostenido en esta última sentencia es un obiter dicta, pero lo sostenido en la primera de las sentencias reseñadas no lo es.

**D.** Sin ignorar los precedentes anteriores, la Sala, que puede matizar o modificar el criterio siempre que lo motive, entiende que resulta más acertada la interpretación sostenida por la Administración por las siguientes razones:

1. Como hemos explicado al final el motivo de discrepancia se centra en la interpretación de la expresión "imputar incorrectamente ....bases imponibles o resultados a los socios o miembros". Para la demandante esta expresión comprende sólo los supuestos en los que, con independencia de cómo se calcule la base imponible, se imputa a los socios un porcentaje distinto; mientras que para la Administración comprendería no solo los supuestos en los que se impute un porcentaje distinto, sino también aquellos en los que la BI se encuentra mal calculada y por ello "incorrectamente imputada".

2. Las entidades en régimen de imputación de rentas tienen unas reglas sancionadoras especiales contenidas en los arts. 196 y 197 de la LGT.

Los regímenes de imputación que existen en la actualidad son los de las Agrupaciones de Interés Económico (AIES) y el de las Uniones Temporales de Empresa (UTE).

De la lectura completa del art 196 de la LGT, puesta en relación con la regulación del régimen especial se infiere que las UTE pueden tener socios residentes o no residentes. Como estas entidades si tributan por el IS en la parte de la base que es imputable a socios o miembros no residentes, la falta de declaración correcta por esa parte o fracción de las BIs imputables a estos (a los no residentes) supondrá una infracción ordinaria que podrá sancionarse conforme a lo establecido en los arts. 191, 192 y 193, pero no por el art. 196 de la LGT.

Por el contrario, cuando se trate de socios residentes, estos, a quienes la UTE ha imputado una BI incorrecta, en principio, no podrán ser sancionados, pues no cometen infracción alguna, ya que nos les corresponde a estos imputar correcta o incorrectamente, sino declarar correctamente lo que las UTE les haya imputado. Este punto es esencial a la hora de interpretar el alcance del art 196 LGT, repárese en que, en aplicación del principio de personalidad de la pena, no puede sancionarse a los miembros que se limitan a declarar correctamente lo que las UTE les haya imputado, teniendo la UTE su propio órgano de gerencia o administración - art. 8.d) de la Ley 18/1982- La culpabilidad por el erróneo cálculo es exigible a la UTE, pues no puede concurrir en quien se limita a declarar lo imputado.

Pues bien, precisamente por ello, porque no puede sancionarse a los integrantes de la UTE que se han limitado a declarar lo imputado, es precisa una norma que habilite específicamente para la imposición de la sanción - arts. 196 y 197 LGT- y de aquí, también, que una conducta como la analizada deba ser sancionada, pues de interpretarse la norma como pretende la recurrente, no cabría sancionar a los integrantes de la UTE que han declarado correctamente conforme a lo que la UTE les imputó y tampoco podría sancionarse a la UTE, lo que no tiene sentido, quedando impune la configuración incorrecta de la BI.

En resumen, la acepción "incorrectamente" imputadas no puede ser interpretada en el sentido propuesto por la recurrente de que sólo se refiere solo a la incorrección del porcentaje imputado a cada UTE, sino que, lejos de ello, comprende todos los supuestos en los que la UTE ha imputado "incorrectamente" una BI, tanto por imputar un porcentaje incorrectamente como por imputar una BI inferior.

Por lo demás, el tipo del art 195, sencillamente, no es de aplicación, pues se refiere a la determinación - declaraciones falsas- o acreditación -pruebas falsas- de partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, lo que no se corresponde con el supuesto de autos.

El motivo se desestima.

**Cuarto.** *Inexistencia de infracción tributaria, por no concurrir culpabilidad -arts 179.2.d) LGR. La motivación. Interpretación razonable de la norma.*

Aunque la recurrente articula dos motivos -culpabilidad y motivación-, los mismos se encuentran tan estrechamente unidos que la Sala, por razones de claridad expositiva, los tratará de forma conjunta.

A. El argumento lo desarrolla la recurrente en las pp. 8 y ss.

Sostiene que su conducta no fue culpable y se amparó en una interpretación razonable de la norma.

La recurrente centra el debate en " el principal ajuste practicado por la Inspección se corresponde con la tributación de las 4 últimas certificaciones de obra del ejercicio 2011 que, pese a haberse emitido a 31 de diciembre de 2011, correspondían a obra certificada pero que, al cierre de dicho ejercicio, ni había sido ejecutada, ni había sido "acreditada" por la Administración".

Y, por otra parte, en el " ajuste por consumo de existencias comerciales supuestamente no acreditadas (gastos de implantación)".



La base de su argumentación coincide con el dictamen pericial aportado. Que se centra en el examen de las cuatro últimas certificaciones de obra y en el tratamiento dado consumo de existencias asociadas a los gastos de implantación -p. 3 del dictamen-.

En el dictamen se razona que la UTE, " en línea con una praxis habitual" -que no demuestra-, emite " certificaciones anticipadas en el ejercicio por obra no ejecutada". Estas certificaciones pueden estar, al final del ejercicio, acreditadas o no, es decir, aceptadas o no por la Administración.

Hay por ello una serie de certificaciones -p. 7 del dictamen- que según la recurrente se corresponden con obra no ejecutada y no aceptada o acreditada hasta el 2012. De aquí dice el perito que no están contabilizadas ni como ingresos -la obra no se ha ejecutado-, ni como activo -la Administración no ha reconocido el derecho de crédito de la UTE-.

En cuanto al consumo de existencias, se entiende que son gastos plurianuales incurridos al inicio y en cada fase de la obra, que se imputan como gasto, a la cuenta de resultados a lo largo del periodo de ejecución de la obra. Estos gastos, dice el perito, se registran cuando se reciben las facturas y se van imputando mensualmente como gasto "en función del avance de la obra". El avance lo mide la entidad " aplicando la relación valorada mensual (obra ejecutada durante el mes) al cociente resultante de dividir el importe total de los costes de implantación activados, entre el 95% del presupuesto total de la obra sin IGIC".

La tesis de la recurrente se resume en las pp. 10 y ss. Viene a sostener que es legítimo aplicar el "método del porcentaje de realización de la obra" y que, por lo tanto, " los ingresos por obra ejecutada se reconocerán en base al grado de realización del contrato al final de cada periodo contable". Por otra parte, el importe de las certificaciones de obra figurará como un activo del balance. Y la obra ejecutada en el ejercicio, pero pendiente de certificar, figurará como activo en el balance.

En resumen, según el dictamen " el importe de la obra ejecutada durante el ejercicio, certificada o no, se debe registrar en una cuenta de activo, reconociendo su valor, como contrapartida, en una cuenta de ingresos del subgrupo 70. Si lo que se registra en el activo es obra ejecutada pendiente de certificar, cuando se certifique la misma se procederá únicamente a una reclasificación de las cuentas de activo, dado que el ingreso ya ha sido previamente reconocido". No procediendo reconocer ni como ingreso ni como activo " las certificaciones de obra no ejecutada no acreditadas por la Administración al final del ejercicio económico".

En cuanto a los gastos de implantación sostiene el perito " los costes derivados de las instalaciones generales de obra, necesarios para su ejecución, sean registrados como existencias, dentro de la cuenta 370.....y que anualmente sean imputados como gasto en proporción al grado de avance de la obra, concretamente, en proporción a la relación entre costes incurridos y costes totales previstos de la obra" -p. 15-.

Una vez que hemos expuesto lo anterior, se fácil entender lo que pretende la recurrente, pues se expone con claridad en las pp. 16 y ss.

En relación con las certificaciones de obra lo que sostiene es que es "práctica habitual" -que no prueba- que la Administración proponga a la empresa la emisión de un certificado de obra que no está todavía realizada, esta práctica se realiza " para cubrir el crédito disponible presupuestariamente para dicha obra antes del cierre del ejercicio". El problema es que, si la Administración no emite el certificado, la obra no está ejecutada, está certificada, pero la certificación no está aprobada. Lo que, en opinión de la recurrente implica que no pueden reconocerse ni como ingreso -no están ejecutadas- ni como activo, pues la certificación no está aprobada.

En suma, razona el dictamen que, dada la ausencia de aprobación de la certificación, la UTE no podía, pese a la emisión de la certificación de fin de obra, computar la misma como un ingreso, pues en realidad la obra, pese a lo certificado no se había ejecutado.

En el fondo, por lo tanto, la recurrente basa la corrección de su proceder en la existencia de una "práctica" que no prueba y que, de ser cierta, estaría basada en la emisión de unas certificaciones de obra que no se corresponden con lo certificado.

En cuanto a los gastos de implantación, se dice, al ser generales de la obra, no pueden imputarse a una certificación específica de la obra ejecutada y, por ello, deben periodificarse.

B. Sin perjuicio de remitir a la lectura del dictamen hemos tratado de resumir lo que básicamente sostiene. Conviene además tener en cuenta que se suscribió acta de conformidad, por lo tanto, no tiene sentido analizar si la interpretación sostenida por la recurrente era o no correcta. Se trata, simplemente, de saber si la contabilización efectuada era o no razonable, pues estamos enjuiciando la sanción.

C. Ahora bien, para analizar la corrección de la Resolución debe tenerse en cuenta lo siguiente:

-En relación con las certificaciones de obra, el problema, aunque trata de sostenerse que se trata de un problema de "interpretación", en realidad es un problema de prueba. Así, la Resolución transcribe que para la Inspección considera que debe estar al contenido de las certificaciones pues las mismas recogen " obra ejecutada y certificada, pero respecto de la cual se había omitido su imputación a resultados al final del periodo". Es decir, si la certificación se emite por obra ejecutada, no cabe sostener que no se ha ejecutado la obra, salvo prueba clara en contrario. Por eso insiste la Inspección " nos hallamos ante partidas que en realidad se correspondían con obra

ejecutada y certificada, pero respecto de la cual se había omitido su imputación a resultados a final del periodo", pues la obra certificada no acreditada es "obra ejecutada".

-En cuanto al segundo punto, también es una cuestión de prueba pues la Resolución afirma y no se ha desvirtuado que "del examen de las facturas aportadas, no cabe deducir que se trate de unos gastos de proyección plurianual ya que se trata de suministros de obra sin especial consideración. La imputación que se realiza tampoco se corresponde a la proyección realizada... No es que se discrepe del momento en que se tienen que contabilizar unos gastos ...sino que el obligado tributario ha contabilizado unos gastos del ejercicio como si se tratase de gastos periodificables".

En resumen, lo que sostiene la recurrente es que las certificaciones de obra que ella misma emite no se corresponde con la realidad, siendo esta emisión una práctica frecuente en el sector que no prueba. Teniendo razón la Administración - en ello no discrepa de la pericial- en que la obra certificada, salvo prueba en contrario, es obra finalizada y, por lo tanto, debió imputarse en los términos sostenidos por la Administración y no al siguiente ejercicio. Estos extremos no se desvirtúan por la pericial que se limita a la aceptación de lo sostenido por la demandante, lo que es insuficiente.

En cuanto al segundo punto controvertido, también se trata de una cuestión de prueba, de hecho, no hay discrepancia en el tratamiento contable aplicable, lo que ocurre es que la Administración sostiene que " del examen de las facturas aportadas, no cabe deducir que se trate de unos gastos de proyección plurianual ya que se trata de suministros de obra sin especial consideración". De hecho, el perito se limita a decir que ha procedido al análisis de las facturas y ha concluido que afectan al conjunto de la obra, pero la Sala ha examinado el Anexo V al que se remite el perito y de dicha documentación no cabe inferir lo sostenido por el perito que, de nuevo, da por buena la explicación de la empresa, lo que no es suficiente.

En suma, no estamos ante un problema de interpretación razonable de la norma o de interpretación jurídica de un precepto sobre imputación, sino de prueba. Siendo lo cierto es que la recurrente no ha probado lo pretendido, ni ante la Inspección ni ante esta Sala. No podemos ver como razonable que la recurrente sostenga que las certificaciones de obra por ella emitida no se corresponden con la realidad -pues esa es la práctica-, ni que los gastos de implantación sean generales sin mayor prueba, pues la recurrente debería estar en condiciones de aportar una prueba lo suficientemente concluyente de lo declarado.

D. En cuanto a la culpabilidad, en la p. 21 de la demanda la recurrente no discute la culpabilidad en los relativo a los gastos por atenciones a clientes.

En realidad, lo que hace la recurrente es restar importancia al problema de la imputación pues al final lo que no declaró en el ejercicio cuestionado lo declaró en los siguientes ejercicios. Pero esta forma de razonar es errónea. pues no es indiferente el momento de imputación, precisamente por ello se establecen reglas de imputación y, evidentemente no es lo mismo efectuar un ingreso antes que después. Lo cierto es que el obligado tributario, con su conducta ha retrasado el ingreso a un ejercicio posterior, difiriendo el ingreso en la Hacienda Pública, lo que constituye un daño para la Hacienda y para el interés general y lo ha hecho no interpretando razonablemente una norma, sino, sencillamente, partiendo de unos hechos que no prueba.

En contra de lo que se sostiene por la recurrente, las pp. 13 y ss. motivan con extensión la concurrencia de responsabilidad. Así, en la p. 14 se indica que si bien la UTE carece de personalidad jurídica propia tiene un comité de gerencia que asume la dirección y gestión por lo que es posible sostener que en su actuación no ha observado la diligencia exigible. En las pp. 15 justifica la culpabilidad en relación con los gastos por atenciones a clientes indicando que no prueba que estén vinculados con la actividad de la empresa; En las pp. 17 y ss. se explica que, en relación con los gastos de implantación, lo que ocurre es que la recurrente no " ha justificado la realidad de los gastos imputados, aportando facturas que no se corresponden con los mismos". Y en la p. 19 y ss. se explica que, a falta de mayor prueba, " la obra certificada no acreditada es en todo caso obra ejecutada del ejercicio 2011 por lo que se debe realizar el asiento de venta y declarar a efectos fiscales como ingreso".

Y añade, la Administración, en la p. 23 que nos encontramos ante " una omisión de ingresos en el periodo objeto de comprobación a través de dos vías: mecánica de ajustes extracontables que anulan el ingreso y mera omisión de ingresos de obra ejecutada", lo que " no resulta excusable" y obedece a una conducta " consciente y voluntaria", sin que estemos ante " un supuesto de disparidad de criterios en cuanto a la imputación temporal".

El motivo se desestima.

#### **Quinto. Sobre las costas.**

Esta Sala tiene por regla entender que en los supuestos de cambio de criterio no procede imponer condena en costas, al existir "dudas de derecho"

Ahora bien, debemos resaltar que el cambio de criterio que antes hemos explicado se refiere a si resulta o no aplicable el tipo del art 196 de la LGT, y por lo tanto, una vez aclarada su aplicación, no incide en el enjuiciamiento de culpabilidad de la recurrente, cuya conducta, en nuestra opinión es merecedora de un juicio especial de

reprochabilidad, pues ha declarado una BI notablemente inferior, omitiendo declarar ingresos por la doble vía indicada. Dicho de otro modo las dudas se refieren a la viabilidad del recurso contencioso-administrativo, no a la conducta sancionada.

Por lo expuesto, dada parte debe soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

### **FALLO**

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup>. Gloria Mesa Teichmann, en nombre y representación de ACCIONA INFRAESTRUCTURAS SAU, LOPESAN ASFALTOS Y CONSTRUCCIONES SA, TRANSPORTES Y EXCAVACIONES ESPINO FLORES SL, UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS LEY 18/1982, abreviadamente denominada "FASE IV CIRCUNVALACIÓN UTE", contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 2020 (RG 5156/2017), la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. Sin condena en costas.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.