

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091214

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS

Sentencia 893/2023, de 20 de septiembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 745/2022

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad. Facturas falsas.** Afirma la Sala que la facilidad probatoria de la empresa recurrente no se detiene en aportar facturas y albaranes, sino que tiene sobrada facilidad para demostrar la realidad del servicio y los términos reales de la prestación y contraprestación, uso y afectación de la maquinaria en cuestión, pues lo contratado se mueve en su giro comercial. De ahí que no ha probado lo que estaba en condiciones de acreditar, habiéndose limitado a la prueba puntual de un Acta notarial para demostrarla existencia de maquinaria y vehículos, frente a lo que la Administración en buena lógica, da por cierto que tales máquinas funcionasen allí donde el notario levantó el acta (la mina Villabona y en ese día), pero ello no determina que toda la maquinaria litigiosa desde su adquisición estuviese afecta al giro mercantil de la misma, con afectación probada, cuestión que de ser cierta, encajaría dentro de la facilidad y disponibilidad probatoria para la empresa recurrente con infinidad de medios disponibles (documentales, testificales, audiovisuales, facturas de consumos, etcétera). Con lo expuesto, se cumple sobradamente con las exigencias de la prueba de indicios para que se válida, jurisprudencialmente precisadas, pues concurren varios indicios, concurrentes y concordantes, y que son indubitables, ofreciendo consecuencias reales, verídicas y probables, sin que existan contra-indicios (o los que se oponen, son inconsistentes), y sin existir ninguna otra clase de pruebas que desvanezcan o refuten el resultado de la indicada prueba indiciaria. Se confirma la sanción impuesta.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 183, 184 y 191.

RD de 3 de febrero de 1881 (LEC), art. 217.

#### PONENTE:

*Don Luis Alberto Gómez García.*

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS

Sala de lo Contencioso-administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA: 00893/2023

N.I.G: 3304433320220000678

RECURSO: P.O. nº 745/2022

RECURRENTE: Fluominer, S.L.

PROCURADOR: Don Eugenio Alonso Ayllon

LETRADO: Don Juan Ignacio Echarren Chasco

RECURRIDO: Tribunal económico-Administrativo Regional de Asturias (T.E.A.R.A)

ABOGACÍA DEL ESTADO: Joaquín Francisco Viaño Díez

#### SENTENCIA

Ilmos. Señores Magistrados:

Doña María José Margareto García, presidente  
Don Jorge Germán Rubiera Álvarez  
Don Luis Alberto Gómez García  
Don José Ramón Chaves García  
Don Daniel Prieto Francos

En Oviedo, a 20 de septiembre de dos mil veintitrés.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo número 745/2022, interpuesto por Fluominer, S.L., representado por el procurador don Eugenio Alonso Ayllón y asistido por el letrado don Juan Ignacio Echarren Chasco, contra el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Asturias, representado y asistido por el letrado de la Abogacía del Estado don Joaquín Francisco Viaño Díez, en materia de Tributario.

Ha sido ponente el Ilmo Sr. Magistrado don Luis Alberto Gómez García

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda, lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que, en su día se dicte sentencia acogiendo en su integridad las pretensiones solicitadas en la demanda, y en cuya virtud se revoque la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte contraria.

#### **Segundo.**

Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongan, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.

#### **Tercero.**

No solicitando el recibimiento del pleito a prueba y no estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularan sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

#### **Cuarto.**

Se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 13 de septiembre pasado en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites prescritos en la ley.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Resolución impugnada y posiciones de las partes.**

Por el Procurador don Eugenio Alonso Ayllón, actuando en nombre y representación de FLUOMINER, S.L. se interpuso recurso contencioso-administrativo contra Resolución de fecha 27 de Mayo de 2022 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias (TEARA) en el seno de las reclamaciones económico-administrativas (acumuladas) números 33/00782/19, 33/00797/19, 33/01245/19 y 33/01245/19, interpuestas frente a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2016-2017 y la correspondiente sanción,

dictadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por un importe a ingresar de 170.571,77 Euros y de 201.858,01 Euros, respectivamente.

La mercantil recurrente, tras una sucinta referencia a los antecedentes fácticos, articula su demanda en una doble vertiente, la relativa a reivindicar la deducibilidad de gastos por adquisiciones de bienes y servicios a las sociedades Alquiler y Perforaciones Alquia, Exfomale y Deslefor, considerando insuficientes los indicios manejados por la Administración para la regularización aplicada. Y la relativa a la veracidad de las facturas emitidas, que considera suficientemente acreditada. Así, tras exponer los argumentos de las Resoluciones de la Administración, invoca la infracción de su derecho de defensa, y la correspondiente presunción de inocencia, dado que prácticamente casi todas las cuestiones en que se basa la Inspección se refieren a irregularidades o situaciones fácticas de otros contribuyentes con los que Fluominer tiene relaciones comerciales, y a las que difícilmente puede dar respuesta, pues desconoce todo lo relativo a dichas entidades. No sólo lo desconoce, afirma la actora, sino que excede con mucho no sólo la información a la que podría acceder sin vulnerar la normativa sobre Protección de Datos, sino también aquella exigible para el establecimiento de relaciones comerciales. A la vista del Acuerdo, simplemente no existe esa presunción ni ese derecho, ya que se le regulariza (y se le sanciona) en base a consideraciones sobre la honestidad de otro contribuyente, que nada tiene que ver con Fluominer. Y señala que no alcanza a saber qué actividad probatoria pretende el TEARA que aporte de su relación comercial con los proveedores más allá de las facturas y albaranes justificantes de las entregas realizadas, que han sido en todo momento aportados al expediente y que, por otro lado, son documentos suficientes para el desarrollo de la relación comercial. Si la Inspección quiere desvirtuar, le corresponde probar en contrario, y no al revés, como se pretende en este caso.

Después de analizar de forma crítica cada uno de los indicios y circunstancias que ha tenido en consideración la Administración Tributaria, concluye que esos indicios alegados no cumplen con la mayor rigurosidad que se le exige a la prueba por indicios, tal como reconoce la Audiencia Nacional en su sentencia de 31 de mayo de 2019, cuando, siguiendo el criterio del propio Tribunal Supremo. Y afirma que, precisamente, esos elementos probatorios apuntan, interpretados de una manera lógica y racional, a una conclusión bien distinta, como es la veracidad de la realización de las operaciones de arrendamiento, siendo como mucho discutible, en su caso, si el precio utilizado es o no de mercado, fruto de la vinculación entre entidades (sólo respecto de Alquia y Fluominer, no existe vinculación con Deslefor y Exfomale). Y en tal sentido, considera que se ha acreditado la tenencia y posesión de los bienes adquiridos.

En cuanto al Acuerdo sancionador, muestra su absoluta disconformidad en virtud de la falta de concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad.

La abogacía del Estado, sostiene que la resolución impugnada está ajustada a derecho, ya que las facturas recibidas por la actora de ALQUILER Y PERFORACIONES ALQUIA S.L., EXFOMALE GANADERA S.L., DESLEFOR INTEGRAL DE SERVICIOS S.L., se calificarían de "falsas" al no corresponder a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectivamente realizadas y por tanto reales. Consecuentemente resultaría procedente la regularización practicada por la Inspección consistente en minorar los fatos deducidos por la ahora reclamante en el importe documentado en las primeras de aquellas facturas, negar la deducibilidad de la dotación a la amortización contabilidad respecto de la maquinaria adquirida a tales sociedades y minorar los ingresos declarados en el importe de incorporado a las segundas de las referidas facturas. Se remitió a la fundamentación detallada de la resolución del TEARA.

### **Segundo. Normativa y jurisprudencia aplicable.**

**2.1** El Acta de liquidación y el Acuerdo sancionador que fueron objeto de reclamación económico-administrativa, en la que se dictó la Resolución que aquí se combate, tiene su origen en las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, iniciadas mediante comunicación a la aquí demandante, notificada el 14 de noviembre de 2018. Tales actuaciones han tenido carácter general respecto del Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2016 y 2017 y respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los períodos trimestrales del 1T 2016 al 4T 2017, ambos incluidos; y se concretan en una serie de operaciones realizadas en los ejercicios referidos entre FLUOMINER, S.L., y las también mercantiles sociedades Alquiler y Perforaciones Alquia, Exfomale y Deslefor, operaciones que dieron lugar a realizar las correspondientes deducciones el Impuesto de Sociedades.

**2.2** Pues bien, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente al periodo inspeccionado, establece en su art. 10: "" 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."; señalando el art. 11 : " 1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros..."; y el art. 12: " 1. Serán deducibles las cantidades

que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia...".

Como afirma la Resolución del TEARA, un requisito esencial que se deriva de la normativa de aplicación, es que las operaciones sean efectivas y reales; correspondiendo la carga de la prueba de la realidad y efectividad de la entrega o servicio facturado y de la dimensión -o importe- del mismo al contribuyente que pretende deducirse el correspondiente gasto y, en consecuencia, beneficiarse económicamente de él.

**2.3** Efectivamente, art. 105 de la LGT, establece 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" [Declaraciones a las que se remiten, entre otras muchas, sentencias posteriores del Tribunal Supremo como las de 18 de mayo de 2020 (rec. 4002/2018), 13 de octubre de 2022, (rec. 2151/2021) y 17 de octubre de 2022 (rec. 3521/2021)].

De forma más concreta, la jurisprudencia tiene declarado que corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad [ Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 8 de marzo de 2012 (Recurso 3780/2008)]. La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 22 de mayo de 2015 (Recurso 202/2013) razonaba que "en virtud del régimen de la carga de la prueba del citado artículo 105 de la Ley General Tributaria, corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos pues según el indicado precepto "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el actual artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil-antiguo artículo 1214 del Código Civil-, que determina a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de derechos".

**2.4** Y, dentro de la actividad probatoria que puede desarrollar la Administración en su actividad inspectora, destaca, en aquellos supuestos de ocultación, o documentación falsa, la prueba indiciaria.

En efecto, de entre los medios probatorios, interesa hacer especial referencia a la prueba indiciaria, que se encuentra expresamente reconocida por la Ley, si bien sus requisitos y condiciones son de creación jurisprudencial. El artículo 386 de la LEC (Presunciones judiciales) dispone 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."

De acuerdo con la doctrina constitucional, para que pueda ser tenida en cuenta, la prueba indiciaria debe cumplir determinados requisitos: (i) debe partir de unos hechos básicos plenamente probados (art. 385.1 párrafo 2º) a los que se denominan indicios, para cuya acreditación puede utilizarse cualquier medio de prueba siempre que sea directo; (ii) entre tales hechos básicos y aquel que se trata de acreditar ha de existir un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano (una conexión causal razonable); (iii) el razonamiento por el que se deduce la certeza del hecho presunto debe incluirse en la resolución que, en consecuencia, tiene que motivar expresamente la apreciación de la presunción para que "se pueda controlar la razonabilidad de la inferencia" ( SSTC 169/1986, de 22 de diciembre, FJ 2; 220/1998 de 16 de noviembre, FJ 4; 117/2000, de 5 de mayo, FJ 3; 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 4; 300/2005, de 21 de noviembre, FJ 3; 111/2008, de 22 de septiembre, FJ 3; 109/2009, de 11 de mayo, FJ 3; 70/2010, de 18 de octubre, FJ 3; 25/2011, de 14 de marzo, FJ 8, 128/2011, de 18 de julio, FJ 4; y 175/2012, de 15 de octubre, FJ 4).

La STS de 5 de mayo de 2014 (rec. 1511/2013) nos ha recordado que " la prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el ámbito tributario por los artículos 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963 y 108.2 de la Ley homónima 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), puede ser válidamente utilizada si concurren los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica, como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo , de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), al señalar que "en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción". Dicho, en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la

admisibilidad de la presunción como prueba [véanse, por todas, las sentencias emanadas de esta misma Sección los días 10 de noviembre de 2011 (casación 331/09 , FJ 6 º), 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07 , FJ 3 º), 8 de octubre de 2012 (casación 7067/10, FJ 2 º) y 18 de marzo de 2013 (casación 392/11 , FJ 2º)].

**Tercero.** *Sobre la deducibilidad de gastos por adquisiciones de bienes y servicios a las sociedades alquiler y perforaciones alquía, exfomale y deslefor y de la amortización.*

**3.1** La demanda rechaza que puedan considerarse falsas las facturas de adquisición de bienes ventas realiza a dichas empresas, aduciendo que no existen pruebas de que no fuesen reales, y así analiza puntualmente cada operación en un esfuerzo de buscar puntos débiles pero cuyo apoyo son meras conjeturas.

Así, en relación con las facturas emitidas por Exfomale y Deslefor, razona que el hecho de tener ambas entidades proveedoras un administrador común no es indicio de que las operaciones que realicen sean ficticias. Exactamente lo mismo sucede, expone, con la apreciación de la Inspección de que no tributa nada o de que no pagan seguros sociales. Igualmente, resta importancia al hecho que no conste que los proveedores tengan trabajadores en 2016, o que tengan "muy pocos" en 2017. En la misma línea razona en referencia a la falta de una estructura empresarial y la falta de atención a los requerimientos de la Administración Tributaria de León, ya que son meras afirmaciones que realiza la Inspección. En cuanto a los escasos ingresos fiscales, insiste en que esa circunstancia, en caso de ser cierta, es algo que no tiene por qué conocer mi representada al adquirir, de forma efectiva, de dichas entidades sus bienes y servicios. Y refiere que existen sociedades en esa situación, que no ingresan gran cantidad de impuestos por razones de falta de liquidez o por créditos impagados que les obliguen a solicitar aplazamientos, situación que podría ser perfectamente el caso de estas entidades, no teniendo por qué ser indicio de facturación falsa de operaciones. El mismo argumento crítico emplea para el que define como "hipotético indicio" de la existencia de discrepancias entre las ventas y los importes declarados en el modelo 347 (de operaciones con terceros), así como de discrepancia entre los beneficios declarados en el Impuesto sobre Sociedades y su cifra de negocios. Por otro lado, el hecho de que existan saldos pendientes de pago por la adquisición de la maquinaria, más bien debería llevar a concluir la realidad de las operaciones, como lo es el hecho de la retirada temprana del dinero abonado. Además, añade, falta de constancia de que las entidades sean titulares de los bienes entregados a Fluominer es nuevamente una afirmación de la Administración frente a la que la actora no puede aportar prueba al referirse a un tercero, si bien las facturas expedidas por dichas entidades de la entrega de dichos bienes ya son una presunción de titularidad previa de las mismas.

Por lo que respecta a las facturas recibidas de Alquía, argumenta la falta de soporte de la Administración en sus conclusiones, y que se considere falso el alquiler de la máquina RETRO, pues que el proveedor de Alquía no haya pagado Impuestos, que haya solicitado devoluciones y se las hayan denegado, o que sea padre de otro Administrador de otras entidades proveedoras de Alquía, además de ser cuestiones en las que Alquía, ni mucho menos Fluominer, ni participa ni tiene responsabilidad alguna, no puede, ni debe, llevar a entender la falta de realidad de la operación. Hace hincapié en el Acta Notarial aportada para acreditar la existencia de la maquinaria en disposición de la actora.

**3.2** Ahora bien, toda esta argumentación está abocado al fracaso a la vista de la debilidad de sus alegaciones y de la fortaleza de los indicios manejados por la Administración. Así, todas sus alegaciones se mueven en el terreno de negar las consecuencias lógicas de los hechos probados, en negar su carga de saber lo que alquila y en qué condiciones, en rechazar que deba ir más allá de aportar facturas y albaranes, y en cuestionar el razonamiento lógico de la inspección.

Y decimos que se debilita porque:

a) La administración no se apoya en un indicio aislado, sino en un conjunto de indicios claramente expresados, todos los cuales convergen en la falsedad de las ventas (arrendamientos) realizados por Alquía a terceros.

b) Cada indicio manejado por la Administración, se apoya en datos y hechos objetivos (falta de personal e infraestructura, falta de identificación de maquinaria, coincidencia de administradores de ambas empresas, etcétera), de manera que esa base fáctica no la niega ni desvirtúa la parte demandante sino que se limita bien a negar la consecuencia de su responsabilidad, o que ello suponga calificar de falso el suministro del bien.

c) Cada hecho determinante expuesto por la Administración está anudado bajo reglas lógicas y máximas de experiencia con la conclusión (por ejemplo, es patente que una maquina con valor de compra mínimo no podría alquilarse al mes por el múltiplo de su valor, sin que pueda aducirse en contra la habilidad negociadora de la empresa, pues se trata de una situación anómala y que se aparta ostensiblemente del estándar de mercado, sin explicación razonable alguna.

**3.3** La facilidad probatoria de la empresa recurrente no se detiene en aportar facturas y albaranes, sino que tiene sobrada facilidad para demostrar la realidad del servicio y los términos reales de la prestación y

contraprestación, uso y afectación de la maquinaria en cuestión, pues lo contratado se mueve en su giro comercial. De ahí que con arreglo al art.217.7 LEC no ha probado lo que estaba en condiciones de acreditar, habiéndose limitado a la prueba puntual de un Acta notarial para demostrar la existencia de maquinaria y vehículos, frente a lo que la Administración en buena lógica, da por cierto que tales máquinas funcionasen allí donde el notario levantó el acta (la mina Villabona y en ese día), pero ello no determina que toda la maquinaria litigiosa desde su adquisición estuviese afecta al giro mercantil de la misma, con afectación probada, cuestión que de ser cierta, encajaría dentro de la facilidad y disponibilidad probatoria para la empresa recurrente con infinidad de medios disponibles (documentales, testificales, audiovisuales, facturas de consumos, etcétera).

**3.4** Con lo expuesto, se cumple sobradamente con las exigencias de la prueba de indicios para que se válida, jurisprudencialmente precisadas, pues concurren varios indicios, concurrentes y concordantes, y que son indubitables, ofreciendo consecuencias reales, verídicas y probables, sin que existan contra-indicios (o los que son oponentes, son inconsistentes), y sin existir ninguna otra clase de pruebas que desvanezcan o refuten el resultado de la indicada prueba indiciaria. En tal sentido se remite la Sala a la exhaustiva exposición que contiene la Resolución del TEARA en el Antecedente de Hecho Primero, donde hace mención a todos los indicios que la Administración Tributaria ha considerado, y la respuesta a las alegaciones de la inspeccionada ( en cuanto a EXFOMALE y DESLEFOR: Tienen un administrador único; no tributan nada o no pagan seguros sociales; sin trabajadores en 2016 o con "muy pocos" en 2017; falta de constancia de estructura empresarial y falta de atención a los requerimientos de la Administración Tributaria; escasos ingresos fiscales; de discrepancias entre las ventas y los importes declarados en el modelo 347; y entre los beneficios declarados en el Impuesto sobre Sociedades y su cifra de negocios; existencia de saldos pendientes de pago por la adquisición de la maquinaria; retirada por EXFOMALE y DESLEFOR del dinero abonado en sus cuentas por FLUOMINER, S.L.; la falta de constancia de que esas dos entidades sean titulares de los bienes entregados a FLUOMINER, S.L.; Incongruencias entre las facturas, albaranes y medios de transporte utilizados para las ventas de toneladas de madera.

En relación con las facturas recibidas de ALQUIA, se destaca que ALQUILER Y PERFORACIONES ALQUIA, S.L. (N.I.F.: B74407164) ha sido objeto de unas actuaciones inspectoras de carácter general respecto del IS de los ejercicios 2016 y 2017 y respecto del IVA de los períodos trimestrales del 1T 2016 al 4T 2017, ambos incluidos, instruidas por el mismo Equipo de Inspección "en paralelo" a aquellas de las que deriva el acuerdo de liquidación aquí impugnado.

Se tiene en consideración que ALQUIA no tiene trabajadores contratados, lo que hace imposible la realización de actividades paralelas o complementarias al supuesto alquiler, cual es el transporte de los bienes objeto del arrendamiento. Asimismo, no consta que ALQUIA subcontrate este servicio a terceros. No ha podido verificarse en modo alguno cuál es el medio por el que los bienes se pone efectivamente a disposición de los destinatarios. El administrador de FLUOMINER, S.L., D. Eleuterio, es cónyuge de la administradora de ALQUIA, Doña Beatriz; imposibilidad de identificar el usuario o destinatario de la máquina que refleja el Acta Notarial, coincidiendo el domicilio profesiones de ALQUILIA con el fiscal de la actora; incongruencia y desproporción entre las facturas de adquisición de la maquinaria y el precio de arrendamiento; no se justifica el uso de la maquinaria, ni, en algún caso, su ubicación ).

Por todo lo expuesto, procede desestimar el recurso respecto del Acta de liquidación.

#### **Cuarto. Sobre la resolución sancionadora y el principio de culpa.**

El Acuerdo sancionador impone al recurrente una multa de euros, como autor de una infracción grave tipificada en el la infracción tributaria muy grave previstas en el artículo 191.1 y 4 en relación con el art. 184 de la LGT.

Ahora bien, el art. 183.1 de la LGT dispone 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".

Señala la STSJ de Galicia de 3 de marzo de 2010, en su Fundamento de Derecho Cuarto, en relación con la concurrencia de los elementos de la infracción tributaria, y específicamente, el elementos subjetivo: " la indicación del artículo 77.1 LGT en relación a que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia no autoriza a concluir que el menoscabo de la norma se derive directamente de la omisión del mínimo deber de cuidado exigible, sino que precisa una mínima fundamentación en correspondencia con lo alegado por el contribuyente que permita sentar la concurrencia de aquella negligencia y, en consecuencia, la procedencia de la sanción. El razonamiento que, entre los hechos y su consecuencia jurídica, efectúa la Administración es, en este contexto, esencial y, añadidamente, consecuencia del criterio mantenido en la STC 76/1990, de 26 de abril , en orden a desvincular la mera negligencia de la responsabilidad objetiva. En definitiva, pues, el principio de culpabilidad está también presente en materia tributaria; pero su infracción no puede seguirse de la propia afirmación de la concurrencia de negligencia, lo que convierte en conclusión lo que es presupuesto de la sanción. De ahí que, también como exigencia del artículo 24.1 CE , sea preciso fundamentar adecuadamente la existencia de la infracción

y la procedencia de la sanción, con expresa referencia a los motivos alegados por el contribuyente, cuando una y otra se discuten como manifestación, también en este punto, de la aplicación al procedimiento sancionador en materia tributaria, en general, de los principios propios del Derecho Penal, en cuanto manifestaciones ambas de la potestad punitiva del Estado".

En la Sentencia de esta misma Sala, de 23 de julio de 2020 (Recurso 485/2019) , analizando una sanción tributaria, y la necesaria motivación y valoración de la culpabilidad, en forma de dolo o culpa, se recordaba la reiterada jurisprudencia que excluye la posibilidad de sustentar una infracción tributaria en la mera referencia a la falta de ingreso, al resultar de la regularización que practique una Administración tributaria, o en la simple constatación de una falta de ingreso de una deuda tributaria. Y citaba la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2002 : " no es posible sancionar la mera referencia al resultado sin motivar específicamente, de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional en su sentencia 164/2005, de 20 de junio , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y ánimo defraudatorio."

Y continuaba la Sentencia de la Sala: "También la sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de junio de 2012, recurso de casación nº 588/2009 , insiste en la necesidad de motivación del acuerdo sancionador que debe referirse a los concretos incumplimientos en los que se actuó de forma culpable por parte del supuesto infractor. Insiste esta sentencia en que la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración Tributaria o la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda, sin motivar específicamente la existencia de comportamientos culpables, supone una sanción por el resultado, es decir, por la falta de ingreso, lo que no es viable desde la perspectiva del " ius puniendi" en un Estado de Derecho. En el mismo sentido la sentencia, también del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2009, recurso de casación nº 2422/03 .

En cuanto a la concurrencia o no del elemento subjetivo, culpabilidad que exige, de " lege data" el art. 183 de la Ley General Tributaria , y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo redundan en la idea de que no existe conducta infractora sin que concorra en su autoría algún tipo de culpabilidad, sentencias del Tribunal Supremo de fecha 10 de febrero de 2010, recurso de casación 2437/2004 y 18 de julio de 2007, rec. 127/2002 , correspondiendo a la Administración la acreditación de las circunstancias que determinan la culpabilidad. Así la STS de 4 de febrero de 2010 afirma: " 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 Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, en la Sentencia de 22 de diciembre de 2016, dictada en el recurso para la unificación de doctrina 348/2016, ha señalado en el fundamento jurídico séptimo que: " Y, a este respecto, ha de constatarse que el Tribunal de instancia incorpora a su sentencia un planteamiento teórico inobjetable cuando alude, en los fundamentos jurídicos octavo y noveno, al principio de culpabilidad como exigencia derivada del artículo 183.1 de la LGT , lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concorra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005 de 20 de junio , la exigencia de motivación se proyecta sobre los actos administrativos sancionadores con independencia de que el sancionado sea una persona física o una persona jurídica, y del concreto tributo a que se refiera el comportamiento contemplado. No existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concorra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia". Y señala esta misma STS de 22 de diciembre de 2016, (recurso de casación 370/16), como la de 22 de diciembre del mismo año, (recurso de casación para unificación de doctrina 348/2016) que la intencionalidad de la conducta y aun la culpabilidad a título de negligencia, no cabe deducirlas de la conformidad prestada en las actas inspectoras, dado que la conformidad se presta únicamente respecto de los hechos, y la cuestión de la culpabilidad comporta la valoración de la conducta; además de que no puede descartarse que existan supuestos en los que el obligado tributario acepte el criterio manifestado por la Administración con la única finalidad de evitar litigios ineficaces.

El resumen de la doctrina jurisprudencial, sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador, aparece resumida en la sentencia de dicho Tribunal de 15 de marzo de 2017 (rec. 1080/2016):

"A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT , lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio .

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) 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 las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] 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. Y 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 esta Sala en sentencias de 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 este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala 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.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010 , "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 [...] 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".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar 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".

En definitiva, se concluye que la actuación administrativa sancionadora debe plasmarse en una resolución en la que se contraste adecuadamente la efectiva concurrencia de los hechos imputados, de su tipicidad y de la existencia del requerimiento elemento culpabilístico. Esa motivación, circunstanciada y referida a los concretos hechos y elementos concurrentes en cada supuesto, debe partir del principio de presunción de inocencia con el que la Constitución presume la buena fe de los contribuyentes en sus relaciones tributarias, correspondiendo a la Administración la carga de la prueba de las circunstancias que determinen la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Nos encontramos en un ámbito de derecho sancionador, y por ello es exigible una motivación que refleje los elementos que justifican el ejercicio de " ius puniendi", y ello con las garantías propias de todo procedimiento sancionador. Así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 de 20 de junio 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"

Asimismo, la falta de concurrencia de causas de exoneración de la culpabilidad no es suficiente para cumplir con el requisito de motivación del elemento subjetivo de la infracción que derivan, no sólo de la Ley Tributaria ( arts.

103.3, 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003 ), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE, sentencia ya citada de 6 de junio de 2008. Se argumenta en esta sentencia que " el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 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. 77.3 LGT , entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.3.d) LGT de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, 'en particular', uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había 'puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios'; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente". Se reitera esta doctrina en las sentencias de 29 de septiembre de 2008, recurso de casación núm. 264/2004, de 15 de enero de 2009, recurso de casación núms. 4744/2004, de 9 de julio de 2009, recurso de casación núm. 1790/2006, y de 27 de mayo de 2010 recurso de casación núm. 294/2005.

Por otro lado, en relación con la actividad probatoria, ya esta Sala en distintas ocasiones, por todas en sentencia de 3 de julio de 2017 dictada en el P.O.487/2016, afirma: " la culpabilidad no es un hecho que pueda ser objeto de una prueba objetiva, sino que la culpabilidad es una cualidad psicológica del sujeto actor, y por ello la culpabilidad no puede ser objeto de prueba directa, sino que la culpabilidad se ha de deducir del conjunto de hechos probados. La norma jurídica impone a la Administración la carga de probar los hechos constitutivos de la infracción y que de esos hechos pueda inferirse racionalmente que el sujeto activo se ha conducido al menos con negligencia, correspondiendo a la parte interesada, el posible infractor, acreditar o proponer prueba sobre aquellos otros hechos de los que resulta que su conducta no es culpable por no haber incurrido en negligencia. El simple relato o remisión a los hechos que dieron lugar a una regularización tributaria, como es el caso aquí decidido, no supone necesariamente ni la concurrencia de culpabilidad ni motivación adecuada para el ejercicio de la potestad sancionadora. Es necesario que la resolución añada un plus de certeza en relación a la conexión entre los hechos imputados y la falta de diligencia o concurrencia de dolo en el supuesto infractor. 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. Existe 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". Idéntica doctrina se contiene en las sentencias de esta Sala las dictadas en los PO 712/16, con fecha 27 de junio de 2017, 464/2016 de 15 de mayo y 591/16, con fecha 5 de junio de 2017.

La aplicación al presente supuesto de la doctrina expuesta debe llevarnos al análisis de la motivación del Acuerdo sancionador, no resultando suficiente la acreditación del mero resultado contrario a la normativa fiscal, esto es, no resulta suficiente la descripción de la conducta constitutiva del incumplimiento de la norma constatando la existencia de dicho incumplimiento, sino que debe probarse que dicho resultado contrario a la norma es consecuencia de una conducta que no pueda calificarse como diligente, haciendo explícitos los motivos que le llevan a considerar la concurrencia de culpabilidad, aún a título de simple negligencia. Pues bien, dicho Acuerdo razona: " En el presente expediente cabe imputar responsabilidad al interesado en tanto que utilizó, tal como se acredita por los abundantes y claros indicios, facturas falsas con la finalidad de deducirse gastos en el Impuesto sobre Sociedades y el IVA soportado de las mismas en dicho impuesto, con el fin evidente de obtener una ventaja fiscal indebida, tal como se desprende de los hechos citados, los cuales evidencian, a juicio de la inspección, la intencionalidad de los responsables de la entidad de utilizar las citadas facturas falsas (se refleja en la contabilización incongruente de las facturas, la falta de contabilización de los pagos, así como en el resto de indicios antes citados). Se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT .

Su actuación es merecedora de sanción, no dándose una diferencia de interpretación jurídica razonable que provoque una duda que haya conducido al sujeto pasivo al incumplimiento de sus deberes fiscales, sino que, al contrario, ha resultado acreditada la culpabilidad del obligado tributario a través de las actuaciones practicadas por la Inspección, que ponen de manifiesto la voluntad del infractor de minorar la carga tributaria.

Por lo demás, las infracciones cometidas no revisten los caracteres necesarios para ser consideradas como derivadas de un error invencible o excusable que es aquel que no se hubiera podido evitar, aunque se hubiese

puesto el cuidado o diligencia necesario, supuesto en que, trasladando al ámbito del Derecho tributario sancionador, se produciría una exclusión de la responsabilidad del sujeto infractor".

Así pues, el acuerdo sancionador justifica adecuadamente la culpabilidad del obligado tributario al describir los hechos en conexión con su actuación y especificar en qué consistió la culpa, de forma que la Administración no ha deducido la culpabilidad con fundamentos estereotipados ni con una remisión genérica a la claridad de las normas fiscales, pues la conclusión a la que llega se basa en la valoración de la intencionalidad del obligado tributario que se infiere de datos debidamente acreditados, no ofreciendo duda alguna que la deducción y amortizaciones sustentada en facturas que no responden a reales prestaciones de bienes o servicios, supone una actuación voluntaria que resulta incompatible con la ausencia de culpabilidad invocada por el recurrente.

Como señala la STSJ de Galicia de 18 de mayo de 2016 (recurso 15498/2015), es difícil imaginar la emisión de que no recoja operaciones reales, sin que intervenga el elemento volitivo o cognoscitivo, y lo mismo cabe decir, en el supuesto de un incremento de facturación que no se corresponde con la realidad del servicio. En estos supuestos es precisa una acción consciente e intencional para la emisión de las facturas, excluyéndose un supuesto de mero error, o interpretación racional de la norma. En el mismo sentido la STSJ del País Vasco 349/2014, de 14 de julio de 2014 (recurso 155/2013).

#### **Quinto.**

Por lo expuesto procede la desestimación del recurso, procediendo, conforme al artículo 139 de la Ley 29/98, la expresa condena en costas a la recurrente, con el límite de 600 €.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto,

#### **EN NOMBRE DEL REY**

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido: desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador don Eugenio Alonso Ayllón, actuando en nombre y representación de FLUOMINER, S.L. contra Resolución de fecha 27 de Mayo de 2022 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias (TEARA) en el seno de las reclamaciones económico-administrativas (acumuladas) números 33/00782/19, 33/00797/19, 33/01245/19 y 33/01245/19, interpuestas frente a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2016-2017 y la correspondiente sanción, dictadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por un importe a ingresar de 170.571,77 Euros y de 201.858,01 Euros, respectivamente.

Ello, con imposición de costas a la actora, si bien fijando un límite máximo de 600 €.

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala recurso de casación en el término de treinta días, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo si se denuncia infracción de legislación estatal o por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia si lo es por legislación autonómica.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.