

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091852

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de noviembre de 2023

Sala 1.^a

R.G. 7675/2021

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación. Sanción al emisor de la factura con datos falsos o falseados y al receptor que se la deduce. En lo que se refiere al fondo del acuerdo sancionador, la conducta sancionada consistió en la emisión por parte de la interesada a su empresa vinculada TW SL de facturas que recogen prestaciones de servicios cuya realidad no ha quedado acreditada.

En relación con esta sanción, alega la interesada en primer lugar la vulneración del principio de no concurrencia del art. 180.2 de la Ley 58/2003 (LGT), señalando que la infracción por falta de ingreso del art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT) subsume los incumplimientos registrales, documentales y de facturación que se utilizan para su comisión, por lo que no procede imponer la sanción prevista en el art. 201.3 de la Ley 58/2003 (LGT).

Los incumplimientos de las obligaciones de facturación tipificados en el art. 201 de la Ley 58/2003 (LGT) no son sancionables independientemente cuando califiquen una infracción como grave o muy grave, resultando que el principio de no concurrencia de sanciones tributarias quedaría vulnerado en el supuesto en que el obligado tributario expidiera la factura con datos falsos o falseados como instrumento para cometer la infracción del art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT) -dejar de ingresar- y se sancionase tanto la conducta tipificada en el art. 201 como la prevista en el art.191. Por ello, en tales casos, se ha de sancionar única y exclusivamente el tipo del art. 191, si bien la infracción cometida se califica como grave o muy grave dependiendo del empleo o no de medios fraudulentos.

Pues bien, los ajustes que determinan la imposición de la sanción del art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT) a la interesada son distintos de sancionados mediante el art. 201, por lo que no es cierto lo alegado sobre que «el incumplimiento relativo a la facturación que se imputa y sanciona en la resolución ahora recurrida, es tenido en cuenta para graduar y calificar las sanciones impuestas a la obligada tributaria como a su vinculada». Y es que la emisión de facturas falsas por parte de la recurrente no da lugar a una falta de ingreso de su deuda tributaria, sino todo lo contrario, pues se trataba de ingresos.

Y en cuanto a las sanciones impuestas, en su caso, a la entidad vinculada TW SL, cabe indicar que nada impide sancionar tanto al sujeto emisor de la factura como al receptor que se la deduce, no habiendo duplicidad en la sanción pues se trata de dos infracciones distintas, cometidas por sujetos diferentes, basadas en hechos también distintos: uno es la emisión de facturas con datos falsos o falseados -art. 201.3 de la Ley 58/2003 (LGT)- y otro el dejar de ingresar -art. de la Ley 58/2003 (LGT)- derivado de la no deducibilidad, no habiendo, pues, violación del principio «non bis in ídem». **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 180, 183, 187, 191 y 201.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 16/02/2018 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Andalucía dictó Acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015 derivado del **A.DISCONFORMIDAD_1** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto de la entidad **XZ SL**, notificándose dicho Acuerdo a la interesada el día 02/03/2018 y habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante Comunicación notificada el 14/10/2016.

Los hechos en que se basa la Inspección para liquidar son, resumidamente, los siguientes:

Obra no declarada (2014): La entidad construyó una casa en **LOCALIDAD_1** para el matrimonio de nacionalidad noruega formado por D. **Axy** y D.ª **Bts**, cuya venta no declaró ni en el IS ni en IVA. La Inspección concluyó que su precio de venta era de 1.802.000,00 euros (ingresos totales recibidos y contabilizados como préstamo en las cuentas: 17100001 -Deuda l/p inversiones en curso-, con un saldo de 1.342.000,00 euros; y en la cuenta ...00 -**Axy**-, con un saldo de 460.000,00 euros), por lo que habiendo la empresa contabilizado (aunque no deducido) costes por importe de 860.887,71 euros, existía un beneficio no declarado de 941.112,29 euros.

Ingresos por intereses de préstamos a personas vinculadas (2014 y 2015): La interesada no incluyó en su declaración los intereses devengados por los préstamos realizados a personas relacionadas con socios y administradores, lo que supuso unos ingresos no declarados (según valor de mercado) de 6.178,71 euros en 2014 y 15.500,82 euros en 2015.

Disminución de ingresos por facturas irregulares emitidas a una sociedad vinculada (2014 y 2015): La mercantil declaró ingresos por servicios prestados a la entidad vinculada **TW SL** cuya realidad no fue acreditada, por lo que se minoró la cifra de ingresos declarada y paralelamente también los gastos de la sociedad vinculada, por importe de 157.119,25 euros en 2014 y 515.454,53 euros en 2015.

Gastos no deducibles (2014 y 2015): No se admitió la deducción de diversos gastos por importes de 91.823,54 euros en 2014 y 267.866,70 euros en 2015, por falta de prueba de su realidad, su necesidad, su afectación a la actividad o su correlación con los ingresos, según los casos.

Facturas recibidas de empresas vinculadas (2015): No se admitió la deducción de los gastos facturados por servicios supuestamente recibidos de empresas vinculadas por importe de 229.058,16 euros en 2015, por no haberse aportado factura o documento que justificara la realidad de los mismos.

Consumo existencias - proyectos fallidos (2015): La mercantil contabilizó y llevó a la cuenta ...00 -Variación de existencias- 105.390,43 euros, señalando que se trataba de horas de trabajo en proyectos que finalmente no habían sido aceptados por los clientes. La Inspección no admitió la deducción del gasto al no acreditarse la realidad de los gastos.

Teniendo en cuenta los hechos anteriormente descritos, la Inspección procedió a modificar la base imponible declarada en 2014 (36.282,49 euros) en 881.995,29 euros y la declarada en el ejercicio 2015 (2.025,63 euros) en 102.361,58 euros, y a dictar una liquidación de la que resultaba una deuda total a ingresar de 303.275,92 euros, que se desglosaba en 277.003,10 euros de cuota y 26.272,82 euros de intereses de demora.

Segundo.

Apreciada la posible comisión de la infracción tributaria del artículo 191 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) en relación con los ajustes practicados por la Inspección relativos a la obra no declarada en 2014, a los ingresos por intereses de préstamos a personas vinculadas no declarados en 2014 y 2015 y a la falta de justificación de la realidad o correlación de determinados gastos en 2014 y 2015, se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose el 02/03/2018 a la sociedad el Acuerdo de fecha 16/02/2018, por el que se impusieron las siguientes sanciones (estas sanciones junto con el Acuerdo de liquidación son objeto del recurso de alzada n.º 7676/2021):

En 2014: una sanción del 125%, por importe de 314.265,89 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción muy grave.

En 2015: una sanción del 50%, por importe de 12.795,19 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción leve.

Tercero.

Asimismo, se incoó otro expediente sancionador por el artículo 201 de la LGT en relación con las facturas irregulares emitidas a sociedad vinculada **TW SL** que concluyó con la imposición de las siguientes sanciones:

En 2014: una sanción del 75%, por importe de 117.839,44 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción muy grave.

En 2015: una sanción del 150 %, por importe de 773.181,80 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción muy grave.

Cuarto.

Disconforme con este último Acuerdo sancionador, la mercantil interpuso el 13/03/2018 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía las reclamaciones números 41/1930/2018 y 41/9845/2018, que

fueron desestimadas mediante resolución acumulada fallada por dicho TEAR el 18/02/2021 y notificada el 10/03/2021.

Quinto.

Disconforme la entidad con la anterior resolución, interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el recurso de alzada que nos ocupa el 08/04/2021 en el que expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición frente al Acuerdo sancionador:

Existe una diferencia contrastada entre los índices del expediente electrónico que se le puso de manifiesto y el que se remitió al TEAR y ahora al TEAC, de tal forma que en éste último tiene más páginas y más elementos que el puesto de manifiesto. Considera que los documentos se incorporaron al expediente después de la puesta de manifiesto por la Inspección, por lo que se le ha causado indefensión, debiendo retrotraerse las actuaciones.

Que la Inspección no se abstuvo de continuar con las actuaciones inspectoras para enviar el tanto de culpa a la jurisdicción penal

Respecto de las sanciones impuestas por el 201.3 de la LGT alega vulneración del principio de no concurrencia del artículo 180.2 LGT, inexistencia de elemento objetivo, falta de motivación de la culpabilidad y falta de motivación de la graduación de la sanción por incumplimiento sustancial en más del 20% de las operaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del Tribunal Regional objeto del recurso de alzada que nos ocupa dando respuesta a las alegaciones formuladas por la recurrente frente a la misma.

Tercero.

En primer lugar, solicita la recurrente la **retroacción de actuaciones por haberse generado indefensión a la misma al existir documentos que se incorporaron al expediente después de la puesta de manifiesto por la Inspección**, indicando que ello resulta constatable con solo comparar los índices de los expedientes puestos de manifiesto a la entidad y al Tribunal. Añade asimismo en esta primera alegación varias dudas respecto del ajuste por la obra no declarada y de la obligación de remisión del tanto de culpa a la Jurisdicción Penal.

El TEAR de Andalucía desestimó esta alegación motivando lo siguiente:

<<La primera alegación que efectúa la reclamantes es de carácter formal. Sostiene que es causa de anulabilidad la diferencia contrastada entre los índices del expediente electrónico que se le puso de manifiesto y el que se remite a este Tribunal, de tal forma que en éste último tiene más páginas y más elementos que el puesto de manifiesto. De ello deduce que los documentos se incorporaron al expediente después de la puesta de manifiesto por la Inspección y que este hecho le ha causado indefensión. Cita Resolución del TEAC, de 15 de julio de 2016 (nº 00/4562/2014) en defensa de su pretensión.

No podemos acoger la pretensión anulatoria que efectúa la representante de la reclamante puesto que la Resolución del TEAC que cita se refiere al supuesto en que el órgano que dicta el acto objeto de la reclamación económico-administrativa no remite el expediente al Tribunal Económico-administrativo. Por el contrario, en el caso que nos ocupa lo que se denuncia es la diferencia en número de páginas entre el índice del expediente electrónico puesto de manifiesto por la Inspección y el que se remite a este Tribunal una vez interpuesta la reclamación. No se aprecia la indefensión generada por dos razones. En primer lugar, porque no se menciona qué documentación concreta consta en el expediente remitido y, a su vez, no constaba en el que se le puso de manifiesto. Ante esta falta de concreción no podemos siquiera valorar si solamente se produce una divergencia en los índices respectivos

de los expedientes o si ello conlleva también que hubiera más documentos que no se pusieron de manifiesto al reclamante. En segundo lugar, no apreciamos la indefensión alegada puesto que el acuerdo de liquidación no añade razonamiento ulterior a los que se efectúan en el acta y en el informe ampliatorio, por tanto, no se hace referencia a documentación que no se hubiera puesto de manifiesto a la interesada en el trámite anterior a la incoación del acta, frente a la que no presentó ninguna alegación. Finalmente, cabe añadir que la interesada ha aportado en este vía económico-administrativa toda la documentación que ha considerado oportuna y pertinente para la defensa de sus derechos y para sustentar sus alegaciones, pero no se hace referencia en ningún momento a algún documento concreto que figure en el expediente puesto de manifiesto en esta vía económico-administrativa que no figurase entre los que se le pusieron de manifiesto por la Inspección>>.

Frente a ello, señala la entidad que nada se dice de la existencia de dos puestas de manifiesto (una el 28/07/2017 y otra el 27/11/2017). Pues bien, tal circunstancia no se menciona porque no tiene relevancia alguna, siendo lo único importante a los efectos que aquí interesan que en la puesta de manifiesto anterior a la firma de las Actas (la del 27/11/2017) estuvieran incorporados todos los elementos necesarios para liquidar y sancionar. Y, precisamente, en aras de cumplir con esta obligación, tras el trámite de audiencia del 28/07/2017 no se firmaron las actas, sino que se incorporaron 26 nuevos documentos que determinaron que se produjera una nueva puesta de manifiesto el 27/11/2017.

En cuanto a lo alegado sobre que el expediente remitido al Tribunal tiene 2.536 elementos/documentos en lugar de los 273 de la puesta de manifiesto de 27/11/2017, cabe indicar que según observa este Tribunal ello se debe a un error informático consistente en la duplicación reiterada del expediente original. Por tanto, no habiendo la recurrente identificado ningún documento nuevo en el expediente ahora puesto de manifiesto, como tampoco la ausencia de ningún documento esencial en las puestas de manifiesto previas que pudiera haber dado lugar a la alegada indefensión, y no existiendo razonamiento alguno en el Acuerdo de liquidación distinto de los obrantes en el Acta, este TEAC coincide con el Tribunal de Instancia en su conclusión sobre la inexistencia de indefensión.

Asimismo debemos rechazar todo lo alegado respecto de la obra no declarada pues nada tiene que ver dicho ajuste con la sanción que se impone en el Acuerdo aquí impugnado, el cual únicamente se refiere a los ajustes realizados por la Inspección minorando los ingresos declarados como consecuencia de la emisión de facturas emitidas a su vinculada **TW SL** por servicios que no ha acreditado que llevara a cabo.

Cuarto.

Respecto a lo planteado sobre que **la Inspección no se abstuvo de continuar con las actuaciones inspectoras para enviar el tanto de culpa a la jurisdicción penal**, hemos de recordar que para acudir a la figura del delito fiscal no basta únicamente con que la cuantía de lo defraudado supere el importe señalado por el Código Penal, ni tampoco la concurrencia de dolo en cualquier grado, sino que es necesaria la concurrencia de un dolo específico que, en el presente caso, la Inspección no apreció. En relación con ello, cabe recordar que es la Administración Tributaria quien, en el curso de sus actuaciones de comprobación e investigación, debe valorar indiciariamente la concurrencia de dicho dolo específico para, en su caso, presentar denuncia o querrela por delito fiscal o remitir el expediente al Ministerio Fiscal. Así, el artículo 180.1 de la LGT dispone que "*Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal*".

Quinto.

En lo que se refiere al **fondo del Acuerdo sancionador**, debemos empezar analizando el elemento objetivo. La conducta sancionada consistió en la emisión por parte de la interesada a su empresa vinculada **TW SL** de facturas que recogen prestaciones de servicios cuya realidad no ha quedado acreditada, siendo los importes de los correspondientes ingresos declarados de 157.119,25 euros en 2014 y 515.454,53 euros en 2015. Y a este respecto, el artículo 201 LGT señala, por lo que aquí interesa:

"Artículo 201. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.

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

2. (...)

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

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

(...)

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

En relación con esta sanción, alega la interesada en primer lugar la **vulneración del principio de no concurrencia del artículo 180.2 LGT**, señalando que la infracción por falta de ingreso del artículo 191 de la LGT subsume los incumplimientos registrales, documentales y de facturación que se utilizan para su comisión, por lo que no procede imponer la sanción prevista en el artículo 201.3 LGT.

El artículo 180 LGT establece el principio de no concurrencia de sanciones tributarias, disponiendo en su apartado 1:

"1. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave, no puede ser sancionada como infracción independiente".

Así pues, los incumplimientos de las obligaciones de facturación tipificados en el artículo 201 LGT no son sancionables independientemente cuando califiquen una infracción como grave o muy grave, resultando que el principio de no concurrencia de sanciones tributarias quedaría vulnerado en el supuesto en que el obligado tributario expidiera la factura con datos falsos o falseados como instrumento para cometer la infracción del artículo 191 LGT (dejar de ingresar) y se sancionase tanto la conducta tipificada en el artículo 201 como la prevista en los artículo 191. Por ello, en tales casos, se ha de sancionar única y exclusivamente el tipo del artículo 191, si bien la infracción cometida se califica como grave o muy grave dependiendo del empleo o no de medios fraudulentos.

Examinado el expediente administrativo remitido se constata que en el curso del procedimiento inspector llevado a cabo respecto de la interesada se incoaron dos expedientes sancionadores:

Uno por la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT, en relación los ajustes practicados por la Inspección relativos a la obra no declarada en 2014, a los ingresos por intereses de préstamos a personas vinculadas no declarados en 2014 y 2015 y a la falta de justificación de la realidad o correlación de determinados gastos en 2014 y 2015, concluyendo al respecto que la entidad había *"dejado de ingresar por el impuesto sobre sociedades 2014 y 2015 los siguientes importes: importe de 251.412,71 euros en el año 2014 y de 25.590,39 euros en el año 2015"*. Este Acuerdo sancionador fue impugnado ante este TEAC mediante recurso de alzada interpuesto el día 08/04/2021, que ha sido desestimado mediante resolución del día de la fecha (RG 7676/2021).

Y otro, el aquí impugnado, por la comisión de la infracción prevista en el artículo 201 de la LGT, en relación con los ajustes realizados por la Inspección minorando los ingresos declarados como consecuencia de la emisión de facturas emitidas a su vinculada **TW SL** por servicios que no ha acreditado que llevara a cabo.

Así, los ajustes que determinan la imposición de la sanción del 191 a la interesada son distintos de sancionados mediante el 201 LGT, por lo que no es cierto lo alegado sobre que *"el incumplimiento relativo a la facturación que se imputa y sanciona en la resolución ahora recurrida, es tenido en cuenta para graduar y calificar las sanciones impuestas a la obligada tributaria como a su vinculada"*. Y es que la emisión de facturas falsas por parte de la recurrente no da lugar a una falta de ingreso de su deuda tributaria, sino todo lo contrario, pues se trataba de ingresos.

Y en cuanto a las sanciones impuestas, en su caso, a la entidad vinculada **TW SL**, cabe indicar que nada impide sancionar tanto al sujeto emisor de la factura como al receptor que se la deduce, no habiendo duplicidad en la sanción pues se trata de dos infracciones distintas, cometidas por sujetos diferentes, basadas en hechos también distintos: uno es la emisión de facturas con datos falsos o falseados (artículo 201.3 LGT) y otro el dejar de ingresar (artículo 191 LGT) derivado de la no deducibilidad; no habiendo, pues, violación del principio *"non bis in idem"*. Y en este mismo sentido, se ha pronunciado ya este TEAC en resoluciones de fechas 23/01/2014, 04/02/2016 y 02/02/2017 (RG 2296/11, RG 7101/12 -confirmada por SAN de 13-11-2017 (rec. nº. 257/2016)- y RG 6492/14- confirmada por SAN de 20-05-2019 (rec. nº. 382/2017-), señalando en la última de ellas lo siguiente:

<<8. Vulneración del principio non bis in idem.

La alegación descansa en la misma confusión del recurrente que se expuso precedentemente, al considerar que hubo una única conducta punible, la sancionada en sede de la sociedad Escayola Sur Teide, S.L. En la desestimación de la alegación 1 se expone con claridad que las conductas punibles son dos: una es la emisión por parte del recurrente de facturas por servicios inexistentes. La otra, la de la mercantil destinataria de las facturas

falsas, que para determinar su beneficio se practica deducción por los gastos inexistentes simulados detrás de las facturas falsas. Como expusimos precedentemente, contra lo que parece entender el recurrente, la simulación no hace desaparecer las distintas personalidades del emisor de las facturas falsas y de la destinataria de dichas facturas.

Respecto de la delimitación del principio *ne bis in idem*, así como los requisitos para su aplicación, la Resolución de este Tribunal de 26/02/1999 en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio expone que "La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, desde fecha tan temprana como la de 30 de enero de 1981 (S. 2/1981) señala que, si bien no está expresamente recogido en el texto constitucional, «el principio general del Derecho conocido por "non bis in idem" va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones, recogidos principalmente en el artículo 25.1 de la Constitución ». La misma sentencia añade que «dicho principio del "non bis in idem" impone, por una parte, la prohibición de que por autoridades de un mismo orden y a través de procedimientos distintos se sancione repetidamente una misma conducta, por entrañar esta posibilidad una inadmisibile reiteración en el ejercicio del "ius puniendi" del Estado», doctrina que se reitera en numerosas Sentencias posteriores como la 159/1985, de 27 de noviembre, 23/1986, de 14 de febrero, 94/1986, de 8 de julio, 107/1989, de 8 de junio, etc. (el segundo supuesto de aplicación de este principio, que es la confluencia de sanciones desde órdenes jurídicos distintos, como el penal y el administrativo, no tiene interés en este caso). El Tribunal Supremo, recogiendo la vinculación del principio con el requisito constitucional de legalidad y tipicidad de las sanciones (Sentencias de 6 de junio de 1988, 4 de octubre de 1991 y muchas más) ha establecido como ámbito de vigencia del principio que el mismo «lo que excluye es una doble sanción por un mismo hecho: se requiere, como ha señalado la jurisprudencia, tanto del Tribunal Constitucional como de esta Sala, la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento de la acción penal» (Sentencia de 12 de junio de 1991 reiterando la doctrina de las Sentencias de 24 de septiembre de 1981, 12 de julio de 1985, etc.) lo que le conduce, congruentemente, en Sentencias como la de 28 de octubre de 1991, a declarar que resultando «claro que una misma conducta ha sido sancionada dos veces, se infringe el principio "non bis in idem"».

Pues bien, en el supuesto de que se trata los hechos no son iguales ya que en un caso, el del recurrente, es la emisión de facturas falsas y en el otro es la deducción por los gastos inexistentes simulados detrás de las facturas falsas. Tampoco hay identidad de sujeto. En el caso que se somete a este Tribunal es el emisor de las facturas falsas, mientras que en el de la indebida deducción el sujeto infractor es la entidad que se las deduce. Por último no hay el mismo fundamento punitivo. En el caso que aquí se resuelve la norma aplicable es la que sanciona la emisión de facturas falsas (art. 201.1 y 3 de la LGT-2003). En el caso de la sociedad la norma infringida es el artículo 191.1 y 3 de la citada Ley al haberse utilizado por la sociedad facturas falsas>>».

A la vista de lo anteriormente expuesto, hemos de desestimar las alegaciones en lo que a esta cuestión se refiere.

Sexto.

En siguiente lugar, alega la entidad la **falta del elemento objetivo de la infracción, defendiendo la realidad de los servicios facturados a la entidad vinculada y señalando haber aportado documentación que así lo acreditaba.**

Examinado el expediente administrativo se comprueba que la Inspección empleó la prueba indiciaria para concluir la falsedad de las facturas emitidas por la interesada a su vinculada TW SL. Al respecto, cabe indicar que la prueba indiciaria no resulta contraria a nuestro Ordenamiento Jurídico, admitiendo tanto la doctrina y la jurisprudencia la prueba indiciaria o por presunciones siempre y cuando se parta de uno o varios hechos base o indicios que resulten acreditados para llegar, a través de un engarce que debe ser racional, lógico y razonable, a la fijación de un hecho presunto, que es el jurídicamente relevante. Así lo ha dicho este TEAC, entre otras, en la resolución de fecha 09/10/2014 (RG 6879/12) -confirmada por SAN de 24/02/2016 (rec. n.º 78/2015)-, en la que se recopilan a su vez diversos pronunciamientos jurisprudenciales sobre la simulación y la prueba por presunciones:

<<Respecto a la prueba de la simulación, la propia jurisprudencia civil ha advertido de las dificultades prácticas de la prueba directa y plena de la simulación, por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer los vestigios de la simulación y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad, en todos sus elementos; siendo necesaria la prueba de presunciones (entre otras, STS 15/11/1993, RG 746/1991; STS 6/06/2000, RG 2386/1995; STS 26/03/2012, RG 279/2009).

Pronunciamientos semejantes también se encuentran en la jurisdicción contencioso-administrativa.

De esta forma, el Tribunal Supremo en la Sentencia de 8 de marzo de 2012 (RG 4789/2008) señala lo siguiente:

"Rara vez se verifica directamente la existencia de un ardid que no trasciende la intención de sus autores. Como es sabido, dicha clase de prueba -presunciones resulta válida si parte de unos hechos constatados por medios

directos (indicios), de los que se obtienen, a través de una proceso mental razonado, acorde con las reglas del criterio humano y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de una norma (presunciones) [artículo 396, apartado 1, de la Ley de Enjuiciamiento civil de 2000 y, entre otras muchas, sentencias del Tribunal Constitucional 174/1985 (f.j. 6.º) y 120/1999 (f.j. 2.º)].

De igual forma, la ya referida Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2006, establece que:

"Conforme reiterada doctrina jurisprudencia señala, en los supuestos de simulación, rara vez se presentan pruebas directas, por lo que ha de hacerse uso de las presunciones, a fin de alcanzar la certeza de la existencia o no, veracidad o no y de la licitud o ilicitud de la causa en los negocios jurídicos de referencia".

(...)

En el ámbito tributario, la dificultad de demostrar la existencia de negocios de estas características ha tratado de atajarse admitiendo la validez de la prueba de presunciones en los términos previstos en el artículo 108.2 de la LGT, que establece lo siguiente:

"Artículo 108. Presunciones en materia tributaria.

1. Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (...)."

A la admisión de este medio de prueba, también se llega mediante la remisión prevista en el artículo 106 de la LGT (Normas sobre medios y valoración de la prueba), a las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la LGT establezca otra cosa. De esta forma, el artículo 386.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, 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".

Las presunciones, pueden definirse como juicios lógicos en los que partiendo de un hecho base o indicio (que debe quedar acreditado) se llega a la fijación de un hecho presunto, que es el jurídicamente relevante, a través de un engerce, que debe ser racional, lógico y razonable.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 1 de Diciembre de 1989 con cita de la STS 499/2003 de 4 de Abril), diferencia los indicios de las sospechas y conjeturas, estableciendo que "la sospecha consistiría en la aprehensión o imaginación de una cosa por conjeturas fundadas en apariencias o visos de verdad, la conjetura, que sería el juicio que, con ciertas probabilidades de acierto, se forma de las cosas o acaecimientos por las señales que se ven u observan y, finalmente, el indicio, que es la acción o señal que da a conocer lo oculto, en virtud de las circunstancias, que concurren en un hecho, dándole carácter de verosimilitud".

La Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2002 (RG 3507/2000) y la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 2003 (RG 708/2002), declaran que la prueba indiciaria, circunstancial o indirecta es suficiente para justificar tal participación en el hecho punible, siempre que reúna unos determinados requisitos, que esta Sala recogiendo principios interpretativos del Tribunal Constitucional, ha repetido hasta la saciedad (entre las últimas sentencias dictadas, mencionemos a título de ejemplo, las de 13-12-99; 26-5-2000; 22-6-2000; 16-6-2000; 8-9-2000, etc.). Estos requisitos son los siguientes:

1.- Los indicios han de estar acreditados por prueba directa, con lo que se trata de evitar los riesgos inherentes a la admisión de una concatenación de indicios que aumentaría los riesgos en la valoración.

2.- Los indicios tienen que estar sometidos a una constante verificación, que debe afectar tanto a la acreditación del indicio como a su capacidad deductiva.

3.- Los indicios tienen que ser plurales e independientes o siendo único que posea una singular potencia.

4.- Los indicios deben ser concordantes entre sí, de manera que converjan en la conclusión.

5.- Esa conclusión debe ser inmediata, sin que sea admisible que el hecho consecuencia pueda llegar a través de varias deducciones o cadena de silogismos.

6.- La prueba indiciaria exige una motivación que explique racionalmente el proceso deductivo por el que de unos hechos-indicios se deducen otros hechos- consecuencia.

A este respecto, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha señalado en su resolución de 9 de julio de 1998 que:

"La doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central acerca de la aplicación de este tipo de presunciones al ámbito tributario es la de que ha de aplicarse con especial cuidado y escrupulosidad, especialmente cuando trate de acreditarse a través de presunciones, por vía de deducción, el hecho imponible, base y origen de la relación jurídico-tributaria, y en este sentido tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos:

- a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que permita considerar esta en un orden lógico como extremadamente probable;
- b) precisión, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y
- c) concordancia, entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión">>.

Asimismo, debemos traer aquí la resolución de este Tribunal Central de 25/10/2012 (RG 5355/10) - confirmada por SAN de 22/01/2016, rec. n.º 592/2013- en la que se motiva lo siguiente:

<<Como dice la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia de 31 de enero de 2008 (recurso n.º 941/2004), "Vaya por delante que correspondía a la Administración acreditar la existencia de la maquinación [artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria de 1963 y 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil], a cuyo fin podía acudir a las presunciones (artículo 118, apartado, 2 de la Ley General Tributaria de 1963), pues rara vez se verifica directamente la existencia de un ardid que no trasciende la intención de sus autores.

Como es sabido, dicha clase de prueba resulta válida si parte de un hechos constatados por medios directos (indicios), de los que se obtienen, a través de una proceso mental razonado, acorde con las reglas del criterio humano y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de una norma (presunciones) [artículo 396, apartado 1, de la Ley de Enjuiciamiento civil de 2000 y, entre otras muchas, sentencias del Tribunal Constitucional 174/1985 (f.j. 6º) y 120/1999 (f.j. 2º)]." La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, en su sentencia de 2 de abril de 2008 (recurso n.º 5371/2002), argumenta que, "En relación con la válida utilización de la prueba de presunciones deben tenerse en cuenta los siguientes criterios generales acuñados por la jurisprudencia de esta Sala, según los cuales es necesario que concurren los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica y precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y 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, por cierto, exige de manera expresa el reiterado art. 386.1 LEC/2000, párrafo segundo, al señalar que "en la sentencia en al que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción". O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, de él parte la inferencia, 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. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad y de la arbitrariedad como límites a la valoración de la presunción como prueba (Cfr. STS de 19 de marzo de 2001)".

Para poder habilitar la prueba indiciaria, no resulta necesario que los hechos probados constituyan, en sí mismo, pruebas directas, ni hechos ilícitos o, merecedores de algún tipo de reproche desde el punto de vista jurídico. Son hechos que, por sí solos, no resultan elocuentes, pero que, conjuntamente considerados constituyen prueba. Así, lo decisivo es tratar de determinar si entre los hechos que pudieran considerarse probados y las conclusiones a las que llega la Inspección, existe una conexión lógica.

Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de noviembre de 1999, "un indicio es, por definición, equívoco respecto al conocimiento del hecho que 'indica' aunque sin probarlo todavía. Una pluralidad de indicios, por el contrario, si apuntan todos ellos en una misma dirección puede convertirse en una prueba inequívoca -y, en su caso, en prueba de cargo- en la medida que su conjunto coherente elimina toda duda razonable sobre el 'hecho-consecuencia' y genera un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad de tal hecho".

En el presente, como se ha señalado, la inspección identifica en el acuerdo impugnado diversos indicios que apuntan en una sola dirección, la falta de acreditación de la realidad de los servicios consignados en facturas que la interesada dice haber prestado>>.

Séptimo.

En el presente caso, los hechos base que resultan acreditados por parte de la Administración y que llevan a concluir que la facturación emitida se correspondían a operaciones falsas son los siguientes:

No se justificaron fehacientemente los trabajos realizados a pesar de haber sido requerida la empresa para ello en reiteradas ocasiones. Se aportaron determinadas facturas que no detallan el servicio prestado, sino que hacen referencia a conceptos genéricos, tales como honorarios por proyectos y servicios de dirección y gestión; así como algunos justificantes de pago, pero por importes distintos, en los que no consta referencia alguna a la factura que se paga, siendo la mayoría de fecha anterior a la emisión de la propia factura.

La entidad carecía de personal cualificado para realizar los trabajos facturados, referidos a servicios muy específicos relacionados con proyectos de arquitectura, servicios de dirección y gestión de obras, y servicios project manager. Durante el año 2014 tuvo contratados 19 trabajadores, de los cuales solo 3 (según los datos facilitados por la Seguridad Social) lo fueron por periodo superior a 3 meses y solamente 4 estuvieron dados de alta en los periodos en los que se facturaron los trabajos. En 2015, tuvo contratados 2 trabajadores durante 15 días, y la administradora.

En los ejercicios 2014 y 2015, la mercantil presentó declaraciones con resultado escasamente significativo o relevante (36.282,49 y 2.025,63 euros de bases imponible, respectivamente), sin correlación con las facturas emitidas, las cuales, sin embargo, sirvieron para que la entidad receptora de las mismas (la vinculada **TW SL**) las declarara como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, con el correspondiente perjuicio para la Hacienda Pública.

Estos indicios, unidos a la vinculación existente entre las empresas, llevaron a la Inspección a concluir la falsedad de las facturas emitidas por la interesada a su vinculada, considerando que su única finalidad era la de "inflar" sus gastos para disminuir la carga fiscal de la misma.

Frente a las conclusiones de la Inspección, insiste la recurrente en señalar que se ha acreditado la realidad de las operaciones cuestionadas. Sin embargo, toda su argumentación se basa en meras afirmaciones que carecen de apoyo documental (no ha identificado los medios personales y materiales utilizados en la prestación de unos servicios), en documentación que no desvirtúa las conclusiones alcanzadas por la Inspección actuaria (las facturas definen de forma genérica los servicios, los justificantes de pago resultan irregulares tanto en las fechas como en los importes), o en documentos privados que frente a terceros carecen de valor de prueba legal (contratos y cuadros de costes). Y en cuanto a los argumentos con los que la entidad pretende rebatir las conclusiones de la Inspección, procede remitirnos a lo ya dicho por el Tribunal de instancia, al coincidir con el sentir de este Tribunal Central:

<<La entidad reclamante alega que ha contado con otros profesionales para ejercer los trabajos, que existen facturas a delineantes y otras por trabajos de arquitectura y de carácter técnico, pero la Inspección también ha tenido en cuenta estos datos puesto que puede apreciarse en la página 13 y siguientes del acuerdo de liquidación que se exponen los datos de los modelos 190 (retenciones IRPF) presentados por la entidad reclamante, en los que aparecen numerosos preceptores (dado que en muchos casos las retribuciones son muy escasas) pero no contiene una explicación detallada de la intervención de los mismos en los servicios facturados, explicación que correspondía efectuar a la obligada y que no efectuó en el curso de las actuaciones inspectoras. Además, destaca también la Inspección la amplitud con que se definen los servicios facturados, tales como "honorarios por proyectos y servicios de dirección y gestión" o, en 2015, "servicios project manager", sin más detalle. La entidad reclamante sostiene que esta descripción es suficiente y casa con la naturaleza de los servicios prestados. Pues bien, esta mención puede servir para identificar la naturaleza de la operación a la que se refiere la factura pero, no puede entenderse suficiente para cumplir el requisito de que consten en la factura todos "los datos necesarios para la determinación de la base imponible [...]" según exige el artículo 6.1 f) del Real Decreto 1619/2012, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan la obligaciones de facturación. Dichos datos deben consignarse para que en una eventual comprobación administrativa sea posible verificar si la base imponible de las operaciones sujetas se ha determinado de manera correcta. En cuanto al desfase en los pagos de las facturas, la interesada sostiene que solo hay que fijarse en el "sumatorio de los pagos acreditados" y con ello se habría verificado que es incluso superior al importe total de las facturas emitidas. Poco ayuda este argumento a la reclamante, puesto que lo que sirve de indicio, entre otros, a la Inspección para determinar a la irregularidad de la facturación entre las entidades vinculadas no es que no existan transferencias monetarias entre las mismas, sino que éstas no se correspondan con el pago de las facturas emitidas y no quepa apreciar alguna regla de pagos relacionada con el servicio que se factura. Los movimientos financieros entre entidades vinculadas no pueden valorarse con el mismo rasero que aquellos que se producen entre entidades independientes; pero además, tampoco se produce la coincidencia del importe total puesto que en el ejercicio 2015 la propia reclamante reconoce que de una facturación de 623.699,98 euros se han pagado 377.750 euros. Por tanto, no se pone en duda el pago en sí, sino que la constatada falta de correlación entre facturas y pagos, no desmentida por la reclamante, opera como indicio adicional de la irrealidad de la facturación>>.

Por último, respecto a lo alegado sobre que no se ha ocasionado perjuicio económico alguno puesto que eliminando en ambas sociedades las facturas consideradas falsas el resultado de la declaración no cambia, cabe añadir que tal indicio tenido en cuenta por la Inspección evidentemente se refiere a la situación previa a su regularización, y que de no ser por la intervención del órgano actuante, se hubiera consolidado.

En todo caso, en lo que se refiere a la valoración de la prueba por presunciones, debe advertirse que si bien ninguno de los indicios permite concluir por sí mismo y aisladamente la falsedad de las facturas, conjuntamente generan un estado de certeza objetivamente justificable habiendo señalado el Tribunal Supremo en Sentencia de 11/07/2003 (RJ 2003/6342) que "esta Sala ya ha descartado el error de pretender valorar aisladamente los indicios, ya que la fuerza probatoria de la prueba indiciaria procede precisamente de la interrelación y combinación de los mismos, que concurren y se refuerzan mutuamente cuando todos ellos señalan racionalmente en una misma dirección (SS TS de 14 de febrero [RJ 2000/481] y 1 de marzo del 2000 [RJ 2000/2271] entre otras muchas). El análisis desagregado o aislado de cada indicio, como islotes robinsonianos fuera del contexto integrado por la dinámica de los hechos y del resto de los elementos indiciarios interrelacionados, resulta manifiestamente contrario a las máximas de la experiencia y a los conocimientos científicos sobre la teoría de las probabilidades, como ha señalado esta Sala, por ejemplo en las sentencias de 24 de octubre de 2000 (RJ 2000/9157) y 21 de enero de 2001". Igualmente el Tribunal Supremo en Sentencia de 25/10/2010 (rec. 3951/2007) ha insistido en que la prueba de presunciones o de indicios "se admite en el ámbito tributario (artículo 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963), siendo válida, como es sabido, si parte de un hechos constatados por medios directos (indicios), de los que se obtienen, a través de un proceso mental razonado acorde con las reglas del criterio humano y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de una norma (presunciones) [artículo 396.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero) y, entre otras muchas, sentencias del Tribunal Constitucional 174/1985 (FJ 6º) y 120/1999 (FJ 2º)]". Y es que, los indicios presentados por la Administración han de valorarse conjuntamente, no pudiendo, como hace la recurrente, desvirtuar la eficacia de los mismos atendiendo a que de ninguno de ellos, individualmente considerados, son suficientemente concluyentes, pues si así fuese ya no estaríamos ante indicios, sino ante la prueba evidente.

Pues bien, este TEAC considera que entre los hechos antes citados probados por la Inspección y la conclusión a la que llega la misma sobre la falta de realidad de los servicios facturados existe una conexión lógica, observándose un aprovechamiento claro de la facturación ficticia llevada a cabo, al deducirse la entidad vinculada el gasto en su imposición directa así como las cuotas soportadas en sus autoliquidaciones del IVA. Por tanto, procede confirmar el Acuerdo impugnado en este punto.

Octavo.

Determinado el elemento objetivo de la infracción, procede ahora analizar la **conurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad**, habiendo motivado al respecto la Inspección en el Acuerdo sancionador lo siguiente:

<<Resulta voluntaria y antijurídica la conducta del obligado tributario, que ha emitido durante los ejercicios objeto de comprobación, facturas que recogen prestaciones de servicios que no se ajustan a la realidad, por los siguientes motivos:

1º No se justifican los trabajos realizados, a pesar de haber sido requerida la empresa para ello en reiteradas ocasiones, partiendo de la Diligencia n.º 1 de fecha 24/10/2016. Pese a ello, únicamente se han aportado las facturas relacionadas anteriormente que no detallan el servicio prestado, sino que hacen referencia a conceptos genéricos, tales como honorarios por proyectos y servicios de dirección y gestión y en 2015 a servicios project manager, sin más detalle. Asimismo, se han aportado algunos justificantes de pago por importes distintos en los que no consta referencia alguna a la factura que se paga, la mayoría son de fecha anterior a la emisión de la propia factura, lo cual no tiene ningún sentido, los importes de los justificantes que se aportan no coinciden en la mayoría de los casos con el importe de las facturas...; todo lo cual hace dudar de la realidad de dichos pagos.

2º La entidad sujeto pasivo carece de personal cualificado para realizar los trabajos facturados, que vienen referidos a servicios muy específicos relacionados con por proyectos de arquitectura, servicios de dirección y gestión de obras, y servicios project manager, y de acuerdo con los datos declarados por la propia empresa en su modelo 190 de retenciones de Trabajo Personal y por los datos declarados a la Seguridad Social, no parece que el personal contratado tenga la cualificación adecuada para prestar los servicios analizados según se expone en los antecedentes de hecho.

En los ejercicios 2014 y 2015, la obligada tributaria ha presentado declaraciones con resultado escasamente significativo o relevante, sin correlación con las facturas emitidas (en IS, en 2014 BI - 2.860,10 corregida después por liquidación provisional de Gestión Tributaria; en 2015, 2.025,63; en IVA, en 2014, -15.361,11; y en 2015, 53.884,78); sin embargo, éstas han servido para que otro obligado tributario receptor de las mismas (la empresa vinculada TW SL) las haya declarado como gasto deducible en el desarrollo de actividades económicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades en las declaraciones presentadas por dicho impuesto, conllevando el correspondiente perjuicio para la Hacienda Pública.

Todas las pruebas puestas de manifiesto por la Inspección permiten afirmar que XZ SL emitía facturas de servicios que nunca ha acreditado que se llevaran a cabo. Ello revela que la única finalidad de la misma era servir

de medio para "inflar" el importe de los gastos que soportarían los adquirentes por trabajos o prestaciones de servicios inexistentes para disminuir la carga fiscal de la empresa vinculada. A su vez, la obligada tributaria se deduce en IS e IVA, en al año 2015, facturas recibidas de otras empresas vinculadas sin estructura material ni personal para emitir las como se analizará en el apartado correspondiente. Todo ello, a juicio de la Inspección, con la finalidad de disminuir las cuotas tributarias a pagar, lo que pone de manifiesto que la empresa junto con su actividad real, se haya involucrada en un sistema de emisión-recepción de facturas irregulares en el seno de las empresas que forman parte del grupo empresarial, cuestión que no ha desvirtuada por el obligado tributario.

De todo lo anterior cabe concluir que el sujeto pasivo estaba situado en la posición jurídica ideal para demostrar aquello que afirmaba, y no ha realizado una actividad probatoria mínimamente convincente, con lo cual esta Inspección considera que no se han acreditado la realidad de los servicios facturados, sirviendo dichas facturas para su deducción, como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades y como cuotas deducibles en el Impuesto sobre el Valor Añadido, a la entidad receptora de las mismas que en este caso es la entidad vinculada **TW SL**,

A efectos de calificar como culpable la actuación de la obligada tributaria, **XZ SL**, hay que partir de que, según las actuaciones derivadas del procedimiento de investigación y comprobación que se vienen desarrollando sobre la sociedad **XZ SL** (CIF ...), esta Inspección ha constatado que dicha sociedad contabilizó como ingresos del ejercicio 2014 el importe total de 157.119'25 euros (aparte cuotas de IVA por la cantidad total de 32.995'05 euros) correspondiente a cinco facturas emitidas mensualmente de forma consecutiva desde el mes de agosto al mes de diciembre de 2014. En el año 2015 contabilizó 515.454,53 euros más 108.245,45 euros en concepto de IVA. La receptora de dichas facturas ha sido la entidad **TW SL** (...), sociedad vinculada con **XZ SL**, y que también es objeto de comprobación por esta Inspección.

Es de reseñar que la entidad **TW SL** se ha deducido tanto el importe dichas facturas en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, como también las correspondientes cuotas de IVA en sus declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Pues bien, como puede constatarse de la documentación obrante en el expediente, en el transcurso del procedimiento esta Inspección ha requerido en diversas ocasiones, según ya se ha detallado anteriormente, que se acredite de forma justificada que los servicios a que se refieren dichas facturas emitidas por **XZ SL** han sido prestados de forma efectiva a la entidad receptora **TW SL**.

Dichos requerimientos realizados por la Inspección sobre la realidad de los servicios prestados no han sido objeto de contestación justificada por parte de **XZ SL** y, en consecuencia, esta Inspección considera que dichos servicios no han sido prestados de forma efectiva a la entidad receptora de las facturas y que, por tanto, la obligada tributaria **XZ SL** ha incurrido en la infracción tributaria recogida en el artículo 201.3 LGT consistente en "la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados".

A juicio de esta Inspección, dicha conducta consistente en la emisión de facturas por servicios que no han sido realmente prestados debe ser objeto de sanción tributaria al considerar que se trata de una acción realizada por **XZ SL** en la que concurren diversas circunstancias que a continuación se indican, y que, a juicio de esta Inspección, demuestran la actuación culpable de **XZ SL**:

En primer lugar hay que resaltar que, a juicio de esta Inspección, se observa el dolo en la acción de **XZ SL** cuando entre todas las opciones posibles para conceptuar las facturas falsas emitidas, resulta que se opta por emitir facturas a la entidad **TW SL** por trabajos de carácter "intelectual" ("honorarios de proyectos" y "servicios de dirección y gestión de reformas" "servicios project manager"); es decir, a la hora de elegir el motivo que encubre la infracción cometida por la obligada tributaria (emisión de facturas falsas) se eligió un concepto etéreo, de difícil constatación fáctica al no ser materialmente visible o cuantificable, persiguiendo con ello imposibilitar su descubrimiento por parte de la Administración tributaria.

En segundo lugar, en el redactado común de las facturas S-0001, S-0002 y S-0003 de 2014 se dice que se emiten por servicios de dirección y gestión de reformas prestados en tres inmuebles con tres domicilios diferentes ("...", C/ ... y C/ ..."), situación que, evidentemente, al no precisar un solo inmueble por cada factura sino tres de forma conjunta, dificultaría aún más el descubrimiento por parte de la Inspección tributaria de que esos servicios, facturados de forma global, no se corresponden con la realidad.

En tercer lugar, la premeditación de la actuación de **XZ SL** es más patente si se atiende a que la entidad vinculada receptora de las facturas falsas, **TW SL**, (según declara en el alta en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas), comenzó su actividad empresarial el día 1 de julio de 2014 y resulta que las cinco facturas emitidas por **XZ SL** en 2014 corresponden a los cinco meses consecutivos de dicho año posteriores al inicio de la actividad empresarial, de agosto a diciembre de 2014; por ello, esta Inspección estima que teniendo en cuenta las concurrencia de las fechas (inicio de actividad y, a continuación, recepción de facturas falsas) se observa que, de forma totalmente consciente y premeditada, se falsearon "ab initio" los resultados fiscales de la entidad vinculada, es decir, desde el primer momento, quedó clara la intención, totalmente premeditada, de perjudicar económicamente a la Administración tributaria mediante el método de emisión de facturas falsas.

Y en cuarto lugar, por último, el hecho de que **XZ SL** emitiera facturas que no se corresponden con servicios prestados realmente ha permitido que otra entidad, en este caso la sociedad vinculada **TW SL**, se haya deducido

*indebidamente el importe dichas facturas tanto en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades por importe de 157.119'25 euros en 2014 y 515.454,53 euros en 2015 (con lo que se produce una disminución sobre el resultado contable real de la sociedad por ese mismo importe y, consecuentemente, una rebaja de la cuota tributaria a ingresar por dicho impuesto), así como también la deducción indebida de las correspondientes cuotas de IVA por importe total de 32.995'05 euros en 2014 y de 108.245,45 euros en 2015 en sus declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido (de esta forma, en las declaraciones de IVA, por la aplicación de dichas cuotas inexistentes, la entidad **TW SL**, en vez de un resultado "a ingresar", consignó una cuota "a compensar" de 1.803'87 euros en el 3ºT-2014 y de 920'47 euros en el 4ºT-2014, y de 21.599,63 euros en el 1ºT-2015, de 5.768,71 euros en el 2ºT-2015, de 15.533,91 euros en el 3ºT-2015 y una cuota a pagar de 19.284,62 euros en el 4ºT de 2015 con aplazamiento del pago). Es decir, **TW SL**, merced a la conducta infractora realizada por **XZ SL**, obtuvo un beneficio económico directo en el ámbito tributario.*

Por todo ello, se estima que concurre acción dolosa, consciente y premeditada, en la conducta del obligado, y ello a efectos de lo dispuesto en los artículos 179.1 y 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sin que se aprecie la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en los artículos 179.2 y 3 de la cita Ley>>.

Alega al respecto la recurrente que la resolución sancionadora no es ajustada a Derecho por **falta del elemento de la culpabilidad pues, los hechos afirmados por la Inspección que considera constituyen una actuación dolosa, no son más que argumentaciones ilógicas y carentes de sentido y que, desde luego, para nada se refieren a la intencionalidad o elemento subjetivo de la conducta sino, más bien, a la conducta en sí mismo imputada**, no habiendo más que leer la resolución recurrida para comprobar que los mismos elementos definitorios de la conducta imputada o elemento fáctico los utiliza la Inspección para delimitar la intencionalidad o elemento subjetivo de la infracción.

Pues bien, este Tribunal no puede compartir el argumento de la mercantil sobre la falta de motivación de la culpabilidad del Acuerdo sancionador, ya que el mismo sí contiene un juicio inculpatario preciso frente al que la interesada no ha ofrecido argumentos válidos ni pruebas de descargo alguno.

Y en lo que a la culpabilidad respecta, conviene recordar aquí que el artículo 183 de la Ley General Tributaria establece en su apartado 1 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*". Exigiéndose la concurrencia de, al menos, una conducta negligente, la intencionalidad y el grado o la intensidad en que ésta se produce en cada caso ha de ser tenida en cuenta como elemento determinante en la aplicación de las normas que conforman el Derecho Administrativo Sancionador, una de cuyas parcelas es, precisamente, el Derecho Tributario Sancionador, en cuyo ámbito nos estamos moviendo. En efecto, tanto la doctrina del Tribunal Constitucional como la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, por reflejo, la doctrina y jurisprudencia administrativas, han venido desechando de forma reiterada, la implantación de este principio de responsabilidad objetiva en el ámbito tributario. Así, el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 8 de julio de 1991, dejó sentado que "*los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo Sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado*". Pues bien, si los principios del Derecho Penal son aplicables al Administrativo Sancionador, la responsabilidad objetiva ha de ser rechazada. En otras palabras, sin dolo ni culpa no cabe infracción tributaria alguna. En la misma línea se ha venido pronunciando reiteradamente el Tribunal Supremo, desechando la posibilidad de que la conducta del sujeto pasivo pueda ser constitutiva de infracción tributaria cuando no se aprecie el concurso de un actuar negligente.

En el caso que nos ocupa, a la vista de la propia mecánica de comisión de los hechos, se tiene por acreditada una conducta dolosa pues, confirmada la existencia de facturas que documentan operaciones inexistentes, no puede sino confirmarse la existencia de culpabilidad en grado de dolo, ya que la emisión de facturas falsas exige una conducta activa por parte del emisor y en clara connivencia con el receptor de las mismas difícil de desligar de una conducta dolosa y, en todo caso, imposible de encuadrar dentro de una conducta diligente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En idéntico sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 26/12/2012 dictada en el recurso de casación 6454/2011, en la que obiter dicta se dice:

<<QUINTO .- En relación con la sanción, las sentencias que el interesado cita como de contraste parten de hechos totalmente distintos. En el presente caso la Sala de instancia ha considerado probado que el actor adujo como gastos facturas que no responden a operaciones reales, por lo que no existe contradicción alguna: está plenamente probado que el sujeto sancionado sabía que se descontaban facturas a sabiendas de que no respondía a la realidad. De este dato fáctico deriva lógicamente la culpa, culpa que como elemento psicológico no puede ser objeto de prueba directa, sino de deducción de los hechos probados.

La recurrente alega falta de acreditación de la culpa.

Pues bien, en el presente caso en que se da por probado que se han deducido facturas que no responden a operaciones reales no se requiere de mayor acreditación de culpa, ni mayor motivación, puesto que es a todas luces evidente que esa conducta solo puede ser culpable y no a título de mera negligencia sino dolosa.

Cierto es que corresponde a la Administración la acreditación de las circunstancias que determinan la culpabilidad y esto se ha realizado en el presente caso.

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.

En efecto, como señalamos en la sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. Cas. Para la unificación de doctrina núm. 306/2002), "en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad", de manera que "no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable" (FJ Segundo). 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 la que establecía el artículo 77.4.d) LGT ". Y en este caso la entidad recurrente no lo ha acreditado.>>

También la Audiencia Nacional, en Sentencia de 08/03/2001 (rec. n.º 488/1998), relativa a la no deducibilidad de gastos reflejados en facturas emitidas por una entidad que no constaba prestase servicio alguno:

<<Basta poner de manifiesto tales datos fácticos que resultan del expediente administrativo, los cuales no han sido desvirtuados por " C.....S.A." mediante prueba en contrario, para alcanzar la conclusión de que ello ni constituye una interpretación razonable de la norma tributaria, ni en definitiva acredita la creencia del sujeto pasivo de que obraba con arreglo a la ley, por un disculpable error en la comprensión de una materia cuya complejidad se presta a mantener posturas divergentes, por lo que tal conducta no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, de acuerdo con la precitada construcción jurisprudencial del principio de culpabilidad.>> (FD 5º).

Asimismo, en Sentencia de 17/03/2005 (rec. n.º. 847/2002), se dice:

<<En consecuencia, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (SSTS, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable. Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles.

Pues bien, aplicando la anterior doctrina al caso concreto, la Sala entiende que la normativa aplicable, más arriba transcrita, no ofrece duda ni presenta oscuridad alguna respecto de la no deducibilidad de unos gastos cuyos servicios no resultan acreditados, no apreciándose la existencia ni de diligencia en la actuación de la hoy recurrente, ni de una interpretación razonable de la norma, sino que, antes al contrario, ha resultado acreditada la culpabilidad de la actora a través de las actuaciones practicadas por la Inspección, siendo patente el perjuicio para la Administración. De ahí que la Sala deba corroborar la inexistencia en este caso de una interpretación mínimamente razonable en orden a considerar como deducible la partida examinada; máxime cuando, como acontece en este caso, los criterios fiscales acerca de la deducción de tales gastos están claramente en la Ley y Reglamento del Impuesto liquidado, por lo que hay que confirmar la calificación del expediente como infracción grave y la procedencia del criterio de graduación aplicado.>> (FDº 8º)

Noveno.

Y en cuanto a lo alegado sobre que los elementos en los que la Inspección residencia el elemento culpabilístico (empleo de conceptos en facturas etéreos y de difícil constatación, facturación englobando varios inmuebles de forma conjunta para dificultar la comprobación, premeditación al falsearse desde el inicio de la

actividad y participación en un sistema de emisión-recepción de facturación irregular) son meras afirmaciones sin sentido que en modo alguno prueban la culpabilidad, debemos indicar que este Tribunal Central tiene dicho, entre otras, en sus resoluciones de fechas 06/11/2014 y 02/06/2015 (RG 5310/2012 y 6481/2012 -confirmada por SAN de 26/06/2017, rec. n.º 532/2015) que necesariamente se ha de admitir probar la culpabilidad por suma de indicios ya que, como ocurre en el ámbito penal, rara vez existe prueba directa de la realización voluntaria del tipo infractor. Asimismo, ello se ha admitido en el ámbito jurisdiccional pudiendo destacar los siguientes pronunciamientos:

El Tribunal Constitucional ha confirmado la pertinencia de la prueba indiciaria en el ámbito penal, y, por ende, su compatibilidad con el principio de presunción de inocencia. De esta forma, nuestro Alto Tribunal resolvió, desde sus sentencias 174 y 175/1985 de 17 de diciembre (rec. 558/1983 y 429/1984), la polémica sobre la validez y eficacia de esta prueba declarando que, el derecho a la presunción de inocencia es compatible con que la convicción judicial pueda formarse sobre la base de un prueba indiciaria; porque *"es un hecho que en los juicios criminales, no siempre es posible esa prueba directa, por muchos esfuerzos que se hagan para obtenerla. Prescindir de la prueba indiciaria, conduciría en ocasiones a la impunidad de ciertos delitos, y especialmente de los perpetrados con particular astucia, lo que provocaría una grave indefensión social"*.

La virtualidad de esta prueba indirecta para destruir la presunción de inocencia fue reafirmada por el máximo intérprete de la Constitución en Sentencias del Tribunal Constitucional 229 y 256/1988 y 1 y 21 de diciembre, 107/1989 de 8 de junio, 111/1990 de 18 de junio, 124/1990 de julio, y 24/1997 de 11 de febrero.

En el ámbito del derecho sancionador administrativo, se ha recordado que *"no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendi en sus diversas manifestaciones está condicionado por el art. 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones"*. Respecto a la eficacia de la prueba indiciaria, se ha establecido que *"el juicio de reproche inherente a la actividad sancionadora puede tener que formularse a partir de una prueba indiciaria, siempre que ésta cumpla las condiciones señaladas por la jurisprudencia constitucional: los indicios han de estar plenamente probados -no puede tratarse de meras sospechas-, y el órgano judicial debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, ha de llegarse a la conclusión de que el imputado realizó la conducta tipificada"* (STS de 31 de octubre de 2007; RG 9858/2003) y que *"lo que la presunción de inocencia garantiza es el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria, sobre la que el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad"* (STC de 9 de diciembre de 2002; RG 1790/2001).

En consecuencia, hemos de desestimar las alegaciones en lo que a esta cuestión respecta.

Décimo.

Por último, alega la mercantil la **falta de motivación de la graduación de la sanción por incumplimiento sustancial en más del 20% de las operaciones**. En concreto, señala que la resolución agrava la sanción impuesta aplicando un aumento de hasta el 100% por considerar que ha habido un incumplimiento sustancial, por afectar a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación, fijando ese importe total de las operaciones sujetas al deber de facturación mediante la adición de una cantidad que se especifica en el cuadro de desglose como modificación de la Inspección, mediante remisión a las actas de disconformidad en las que se realiza esa modificación, pero sin especificar los motivos o causas por las cuales se realiza esa modificación en el importe de la facturación total. Y, en relación con ello, considera inadmisibles la remisión que efectúa la Inspección a otro documento, pues considera que los elementos en que se basa la culpabilidad y que constituyen la base de la sanción, por mor del principio de legalidad, tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad, deben estar expresados y razonados en la sanción misma.

El artículo 201 de la LGT antes transcrito señala en su apartado 3 que cuando la infracción se califique como muy grave por consistir el incumplimiento en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75%, añadiendo el apartado 5 que la misma se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones. Por su parte, el artículo 187.1 c) de la LGT establece que entenderá producida dicha circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación. Así, en los casos en los que se aprecie que existe tal incumplimiento sustancial, la sanción máxima será del 75% + 75% (incremento de la sanción del 100%), esto es, del 150%.

En el Acuerdo sancionador aquí impugnado se indica al respecto lo siguiente:

<<En el presente caso, en el año 2015 la facturación de la empresa ha sido de 814.030,57 euros por lo que el incumplimiento sustancial supera el 20% (515.454,53 / 814.030,57) y, en consecuencia, la cuantía resultante se

incrementa en un 100 por ciento. En cambio, en el año 2014, la facturación de la empresa fue de 311.139,01 euros pero la inspección ha aumentado la misma en el importe de 1.802.000,00 euros (Actas de disconformidad de esta misma fecha, **A.DISCONFORMIDAD_1** en cuanto al IS de 2014 y 2015 y nº A02-72874244 en cuanto al IVA de 2014 y 2015) por lo que el incumplimiento sustancial no supera el 20% (157.119,25 / 2.113.139,01) y, en consecuencia, la sanción no resultará incrementada.

RÉGIMEN SANCIONADOR LEY 58/2003		2014	2015
Artículo aplicable		201.3	201.3
Base sanción			
Facturación a TW SL		157.119,25	515.454,53
Facturado por la empresa		311.139,01	814.030,57
Facturado por la empresa + modificación inspección		2.113.139,01	
Calificación de la infracción	Muy grave		
Sanción mínima	75%	117.839,44	386.590,90
Incumplimiento sustancial <20%	0%		
Incumplimiento sustancial >20%, art. 187.1.c)	100%	0,00	386.590,90
Porcentaje sanción	75% - 150%	117.839,44	773.181,80>>.

Por otro lado, sostiene la interesada que no resulta válida la remisión a las Actas en lo que a la modificación de la facturación se refiere. En relación con ello hemos de traer aquí a colación la resolución de este TEAC de fecha 18/02/2016, recaída en recurso de alzada para la unificación de criterio (RG 7036/15), en la que se estableció que "los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora", habiéndose reiterado este criterio, entre otras, en la resolución de 23/09/2015 (RG 7374/15).

Pues bien, en el presente supuesto, no siendo el volumen de facturación un elemento fáctico o jurídico en el que se fundamente la culpabilidad, no sería necesaria la justificación de las causas que determinaron tales ajustes en ningún caso en el propio Acuerdo sancionador. Ahora bien, examinado el expediente sancionador remitido, se constata que las Actas de IS e IVA en las que la Administración aumentó la facturación en 1.802.000 euros, sí obran en el mismo, por lo que en todo caso procede rechazar las alegaciones en lo que a esta cuestión respecta.

Por otra parte cabe señalar que, a diferencia de lo que se alega, el citado incremento de facturación no agrava la sanción, sino todo lo contrario, siendo que la apreciación del incumplimiento sustancial del deber de facturación por afectar a más del 20% del importe de las operaciones sujetas a tal deber se produce únicamente en el ejercicio 2015, ejercicio en el que la Administración no incrementó la facturación, tal y como puede apreciarse en el cuadro anterior.

Sentado todo lo anterior, hemos de declarar que se han cometido las infracciones mencionadas, así como que las sanciones impuestas se han ajustado en su importe a lo previsto en la normativa. En consecuencia, procede desestimar las alegaciones de la recurrente, confirmando el Acuerdo sancionador impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.