

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091868

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de noviembre de 2023

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 7676/2021

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad.** *No deducibilidad de gastos por no haberse acreditado la realidad de los servicios de los que pretendidamente traen causa e ingresos computables en la otra parte interviniente.* En cuanto a los gastos que no se han considerado deducibles, menciona la recurrente, al referirse a la realidad de los servicios facturados por la entidad a su vinculada, que el ajuste bilateral solamente se ha practicado respecto de estas dos sociedades, existiendo otras cuatro sociedades vinculadas que le facturaban servicios a la interesada, cuyos gastos se eliminaron por irreales sin practicar ajuste bilateral alguno.

Hay que tener en cuenta que no estamos ante un ajuste valorativo de operaciones vinculadas sino ante la no admisión de un pretendido gasto por no haberse acreditado la realidad de los servicios de los que pretendidamente trae causa.

En todo caso, no se está regularizando por vinculación, en cuyo caso sí que sería necesario el ajuste bilateral aparentemente pretendido por el reclamante -art. 16.1 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS)- sino de ausencia de acreditación de la realidad de unos pretendidos gastos. No estando en presencia de una regularización por vinculación, la no admisión de un pretendido gasto en la sociedad A por no haberse acreditado la realidad de los servicios de los que pretendidamente traen causa no prueba que no se hayan producido los ingresos que la otra empresa interviniente (sociedad B) contabilizó y declaró, sino que los ingresos no tuvieron una causa onerosa, no estuvieron fundados en unas prestaciones en contraprestación de los cuales estuviera obligada a sufragar el gasto. La ausencia de tal justificación o de alguna otra explicación aboca a concluir que los pagos, cuya realidad nunca se ha negado y, por ende, los ingresos, fueron debidos a una liberalidad, lo que determina la no deducibilidad del gasto en la sociedad A, pero no el error de los ingresos computados en la sociedad B. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 180, 183, 184, 191 y 201.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), arts. 10 y 11.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

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 Acta de disconformidad número A02-...3 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 ... para el matrimonio de nacionalidad DEL\_PAÍS\_1 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 3800000 -**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 71000000 - 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 de la 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:

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 LGT en relación con las facturas irregulares emitidas a la sociedad vinculada **TW SL** que concluyó con la imposición de las siguientes sanciones (estas sanciones son objeto del recurso de alzada n.º 7675/21), que se resuelve en esta misma Sala.

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 el Acuerdo de liquidación y las sanciones impuestas por el 191 LGT, la mercantil interpuso el 13/03/2018 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía las reclamaciones números 41/1926/2018, 41/1985/2018, 41/9843/2018 y 41/9844/2018, 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 a las liquidaciones recurridas:

**El TEAR no ha resuelto la mayor parte de las peticiones de la entidad**, habiendo omitido pronunciarse sobre los aspectos más importantes de algunas de ellas. Entiende que resulta imposible que en los cuatro expedientes administrativos reclamados no exista ni un solo error de la Administración que determinara, al menos, una estimación parcial de alguno de los conceptos discutidos. Por todo ello reproduce las alegaciones planteadas en primera instancia ante el TEAR de Andalucía.

**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.

En cuanto a la **obra no declarada**: señala que se ha practicado una estimación indirecta de la base imponible en cuanto al valor de la construcción realizada y no facturada al matrimonio de nacionalidad DEL\_PAÍS\_1, no habiéndose seguido los trámites preceptivos, en particular, la emisión del informe por parte del actuario. Alega asimismo que dicha construcción no ha sido valorada por arquitecto de la Agencia Tributaria, habiéndose limitado esta a sumar el saldo del préstamo de la sociedad mas el anticipo a cuenta de las personas físicas, y al millón ochocientos dos mil euros del sumatorio, restarle los gastos de construcción, llegando a un beneficio industrial de 941.112,29 euros que supone un 109,32% que ninguna empresa constructora podría obtener. Finalmente indica que, según establece la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2017 (recurso nº 194/2016), en el importe no facturado debe entenderse incluido el IVA correspondiente.

Respecto de las **facturas irregulares emitidas a la entidad vinculada TW SL**: sostiene que los servicios facturados son reales, habiéndose aportado documentación que así lo acreditaba. Discute los argumentos en que se basa la Inspección para considerar la falsedad de las facturas, como son la generalidad de los conceptos de las facturas, la falta de coincidencia entre los pagos y las cantidades facturadas, la falta personal cualificado o la existencia de perjuicio para la Hacienda Pública.

En cuanto a los **gastos no deducibles**: muestra su disconformidad con los de los albañiles, gasolina, alquiler de vehículos y desplazamientos, electricidad, teléfonos móviles y asesoría jurídica, por ser todos ellos necesarios para la obtención de los ingresos.

Respecto de las **facturas emitidas por entidades vinculadas**: señala que al haberse eliminado los gastos correspondientes la Inspección debería haber practicado el **ajuste bilateral** en las sociedades emisoras.

En relación con la **cuenta variación de existencias respecto de proyectos fallidos**: alega que si no se admiten como gastos los sueldos y salarios relacionados con los trabajadores, destajistas, escayolistas, profesionales externos relacionados con la construcción, se produce un enriquecimiento injusto de la Administración.

En relación con las **sanciones impuestas por el 191 de la LGT**: alega vulneración del principio de no concurrencia del artículo 180.2 LGT, 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 los Acuerdos de liquidación e imposición de sanción identificados en los antecedentes de hecho primero y segundo, dando respuesta a las alegaciones formuladas por la recurrente frente a los mismos,

### Tercero.

Como cuestión previa, debe destacarse que el presente recurso de alzada **reproduce las alegaciones** planteadas en primera instancia ante el TEAR de Andalucía, al entender la interesada que la mayor parte de su peticiones no habían sido resueltas, que **el TEAR había omitido pronunciarse sobre los aspectos más importantes** de algunas de ellas y que resultaba imposible que en ninguno de los cuatro expedientes administrativos reclamados existiera ni un solo error de la Administración que determinara, al menos, una estimación parcial de alguno de los conceptos discutidos.

Pues bien, este TEAC no comparte tal apreciación, considerando que las alegaciones formuladas en la reclamación han sido contestadas de forma amplia y fundamentada, debiendo recordar que es doctrina del Tribunal Constitucional -recogida entre otras muchas en la sentencia de 10/10/2005- que el derecho a la tutela judicial efectiva no exige una respuesta explícita y pormenorizada de todas y cada una de las alegaciones que se aducen como fundamento de la pretensión, pudiendo ser suficiente una respuesta global o genérica a las alegaciones formuladas que fundamente la respuesta a la pretensión deducida aun cuando se omita una respuesta singular a cada una de las alegaciones concretas no sustanciales.

Por otra parte, hemos de señalar que en la fase de alzada se exige un examen crítico de la resolución recurrida, habiendo dicho respecto de la mera reproducción en la segunda instancia administrativa de las alegaciones planteadas en primera instancia este Tribunal Central, entre otras, en su resolución de fecha 28/09/2009 (RG 8264/08), lo siguiente:

*<<Cierta es que el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991):*

*"Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecúan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998)".*

*En esta tesitura no podemos sino reiterarnos en las argumentaciones de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, de 26 de septiembre de 2008 (...)>>*

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, pasamos a continuación a analizar cada alegación formulada por la recurrente, transcribiendo lo ya dicho por el Tribunal de instancia, y completando la motivación en aquellas cuestiones en que se considere necesario por haber aquella, en su caso, desarrollado su redacción rebatiendo los argumentos del TEAR.

#### Cuarto.

Alega en primer lugar la recurrente **indefensión** al existir 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.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía desestimó las alegaciones de la interesada relativas a esta cuestión motivando lo siguiente:

<<La primera alegación que efectúa la reclamante 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 (n.º 00/4562/2014) en defensa de su pretensión.

No podemos acoger la pretensión anulatoria que efectúa la representación 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 no se trata de una alegación de carácter formal, que nada se dice sobre la petición subsidiaria de retroacción o sobre la existencia de dos puestas de manifiesto (una el 28/07/2017 y otra el 27/11/2017), y que no es ella quien tiene que denunciar que documentos faltan en el expediente. Pues bien, según resolución de este TEAC dictada en unificación de criterio en fecha 15/07/2016 (RG 4562/14), la falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización no constituye un mero defecto formal, sino una falta de justificación del hecho imponible, lo que constituye un defecto material que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción. Ahora bien, en el presente supuesto no se aprecia ni el defecto material ni el formal, por ello ni se anula ni se retrotraen las actuaciones, debiendo confirmar lo dicho por el TEAR sobre que es la interesada quien debe indicar qué documentación concreta falta, pues de conformidad con el artículo 105.1 LGT "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Y 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.

Finalmente, la falta de mención por el TEAR a la existencia de dos puestas de manifiesto se debe, según entiende este TEAC, a que tal circunstancia 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.

A la vista de todo lo anterior procede desestimar las alegaciones en este punto.

## Quinto.

En siguiente lugar, alega la interesada contra la regularización relativa a la **obra no declarada**. Señala que se ha practicado una **estimación indirecta** de la base imponible en cuanto al valor de la construcción realizada y no facturada al matrimonio de nacionalidad DEL\_PAÍS\_1 no habiéndose seguido los trámites preceptivos; en particular, la emisión del informe por parte del actuario. Alega asimismo la mercantil que dicha construcción no ha sido valorada por arquitecto de la Agencia Tributaria, habiéndose limitado esta a sumar el saldo del préstamo de la sociedad más el anticipo a cuenta de las personas físicas y, al millón ochocientos dos mil euros del sumatorio, restarle los gastos de construcción, llegando a un beneficio industrial de 941.112,29 euros que supone un 109,32% que ninguna empresa constructora podría obtener. Finalmente, señala que **en el importe no facturado debe**

**entenderse incluido el IVA correspondiente**, citando la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2017 (recurso nº 194/2016).

Estas alegaciones fueron desestimadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía en los siguientes términos:

*<<En cuanto al fondo del asunto, en primer lugar, la entidad reclamante sostiene que se ha practicado una estimación indirecta de la base imponible en cuanto al valor de la construcción realizada y no facturada al matrimonio de nacionalidad DEL\_PAÍS\_1, y que no se habrían seguido los trámites preceptivos, en particular, la emisión del informe por parte del actuario.*

*Frente a ello, solo cabe señalar que no se ha recurrido a la estimación indirecta de la base imponible puesto que la causa de regularización se produce porque la entidad reclamante ha realizado una obra de construcción que no ha facturado, lo cual es reconocido por la propia reclamante. En relación con la misma, lo que alega es que el importe de la venta no declarada no debe ascender a 1.802.000 euros; sostiene que debe reducirse en 660.000 euros que corresponden a un préstamo participativo que le hizo la entidad DEL\_PAÍS\_1 **QR**. Además, del resto (1.142.000 euros) se debe minora el IVA que debe entenderse incluido, según ha reconocido la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2017. Un poco más adelante manifiesta que "La realidad es que el total de cantidades enviadas por la persona física contratante de la obra es de 1.342.000 euros, y las cantidades enviadas por la sociedad **QR**, contratante del préstamo asciende a 460.000 euros". Debemos precisar que esta entidad aparece en dicho contrato representada por **Axy**.*

*Ahora bien, la Inspección no ha confundido los conceptos ni las personas que efectúan las transferencias a la entidad reclamante sino que, de la documentación contable y financiera y de las manifestaciones de la reclamante llega a la conclusión de que el valor de la construcción que no se ha facturado asciende a 1.802.000 euros o, planteado de manera alternativa, que los fondos recibidos por dicho importe obedecen exclusivamente al pago de la construcción no facturada. Por un lado, consta que en la contabilidad de la reclamante se recogen las cuentas 17100001-Deuda l/p inversiones en curso-, con un saldo de 1.342.000 euros y la cuenta 3800000 -**Axy**-, con un saldo de 460.000 euros, lo que determina el total de 1.802.000 euros. A pesar de que todo ese importe se registra en contabilidad como una deuda frente a terceros, la entidad reclamante viene a reconocer que parte del mismo se correspondería con el pago del precio de la obra y que existiría un error manifiesto en la contabilidad. Pero además, manifestó ante la Inspección que una parte de dichos importes transferidos por el adquirente de la vivienda (sin diferenciar entre persona física y persona jurídica) se realizaron en concepto de préstamo a la sociedad constructora. Pues bien, en estas circunstancias la Inspección valora que la entidad reclamante no ha acreditado la existencia de dicho préstamo. Así, destaca en primer lugar que el contrato de préstamo que se aporta no precisa el modo de entrega del importe prestado y que tampoco consta ninguna entrada en contabilidad ni en banco de dicho importe. La reclamante sostiene que ello es así porque "con mala fortuna" se ha utilizado unos términos equívocos en la contabilidad que recogía en el concepto las entregas de fondos con la denominación "DEL\_PAÍS\_1", o el apellido de dicho señor, "**Axy**".*

*En primer lugar, no podemos admitir que la prueba de la existencia del préstamo sea precisamente los defectos de la contabilidad del sujeto pasivo. Para que la contabilidad se aprecie como un elemento de prueba más debe tener la consideración de tal. Además, tampoco se ofrece explicación plausible de la finalidad del préstamo, que se habría obtenido en contraprestación de un compromiso de venta de participaciones; por otro lado, se admite que dicho préstamo no se habría devuelto incluso después de que se hubiera cumplido la condición de venta del 35% de las participaciones de la entidad **TW**. A la hora de justificar las transferencias realizadas por la entidad **QR** que supuestamente se corresponden con el préstamo, se incluyen referencias a transferencias recibidas en julio de 2013 mucho antes de la firma del contrato (mayo 2014) lo que no solo es extraño sino que desmontan la tesis de que la inversión del matrimonio en la sociedad se efectuara a la vista del resultado de la construcción de la casa, ya que en dicha fecha no se habían iniciado las obras. La fecha del contrato de préstamo es de mayo de 2014 y con posterioridad a dicha fecha siguen recibéndose transferencias que la reclamante identifica como provenientes de la persona física en muchos casos.*

*En la escritura pública de .../2015 D<sup>a</sup> **Bts** actuando en su nombre y en el de su esposo D. **Axy**, reconoce una deuda frente a la entidad **QR** por la construcción de la casa, y hace referencia a que parte de los pagos por este concepto los efectuaba dicha entidad directamente a la empresa constructora, la aquí reclamante. Sin embargo, en el anexo 5 de la documentación aportada por la reclamante para justificar que había recibido un préstamo participativo, se recogen "los justificantes de transferencias remitidas por la sociedad **QR** que ascienden a 660.000 euros". Pues bien, resulta incoherente que dichos importes coincidan con los que D<sup>a</sup> **Bts** admite como préstamos que le hizo **QR** para la construcción de la casa. No puede ser que las mismas transferencias sirvan para acreditar la deuda que D<sup>a</sup> **Bts** y su marido tienen con la entidad DEL\_PAÍS\_1 **QR** (recordemos que ésta actúa en el contrato de préstamo participativo representada por D. **Axy**) y a su vez se pretendan ahora utilizar para justificar el préstamo participativo a **XZ**. Podemos concluir que la confusión entre la actuación de las personas físicas y de su sociedad patrimonial la causan los propios interesados; pero, sobre todo, la entidad aquí reclamante no acredita la realidad*

del contrato de préstamo participativo con QR, por lo que no cabe más que desestimar su pretensión anulatoria por esta causa.

QUINTO.- En cuanto a la alegación de que en el importe no facturado debe entenderse incluido el IVA correspondiente en virtud del criterio fijado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2017 (recurso n.º 194/2016) debemos rechazar su aplicación al caso que nos ocupa por dos razones. En primer lugar, tanto en esta Sentencia como en otras posteriores (recurso 192/2016, esta vez referido al IRPF en vez de al IS) el Tribunal Supremo llega a dicho criterio asumiendo la concurrencia de diversas circunstancias que no coinciden plenamente con el caso que nos ocupa. Así, en el caso que nos ocupa no consta una de las premisas, tal es que no sea posible que el sujeto pasivo recupere el IVA exigido por la Administración, puesto que para cuestionar si es posible o no la recuperación debe asumirse que la exigencia de las cuotas de IVA sea definitiva. Sin embargo, en el presente caso, el obligado tributario no ha prestado conformidad a la liquidación practicada por la Inspección a efectos de IVA y, además, la ha impugnado, luego ésta no es firme, lo que determina que el importe de dichas cuotas, mientras no se haya satisfecho a la Hacienda Pública de manera definitiva, mantiene aún la condición de ingreso para el obligado tributario y, en consecuencia, debe formar parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Por otro lado, una de las premisas de los pronunciamientos del TS es que concurran los supuestos en los que la normativa nacional impide que el sujeto pasivo, mediante la rectificación de la repercusión del IVA, obtenga la recuperación del IVA liquidado por la Inspección. A partir de 2014, la normativa aplicable al caso que nos ocupa, el artículo 89.Tres 2º LIVA recibe una nueva redacción por la que no se vincula la prohibición de la rectificación a que la conducta del sujeto pasivo sea constitutiva de infracción tributaria; por tanto, dado que la redacción de esta limitación es, en el caso que nos ocupa, distinta de la que resulta aplicable en los casos sobre los que se pronuncia el TS, no podemos considerarla aplicable>>.

Y como ha dicho al respecto este Tribunal Centra en su resolución RG 7677/21 del día de la fecha:

<<Efectivamente, como alega la entidad recurrente, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la inclusión del IVA en el importe regularizado a efectos de determinar la base imponible, entre otras, en la sentencia de 27 de septiembre de 2017, a la que se refiere la entidad recurrente, o en la de 19 de febrero de 2018.

En estas sentencias se establece que, para la determinación de la base imponible del IVA, ha de considerarse incluido dicho impuesto en el precio pactado, cuando concurran las siguientes circunstancias:

"(i) las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención al IVA;  
(ii) el vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y  
(iii) dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria."

Además, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) en su sentencia de fecha 1 de julio de 2021, en el asunto C-521/19, estableció, asimismo, que (el subrayado es de este TEAC):

"24 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, al Tribunal de Justicia cómo han de interpretarse, en particular, a la luz del principio de neutralidad, los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112, relativos a la determinación de la base imponible de una operación entre sujetos pasivos del IVA, cuando estos, incurriendo en un comportamiento fraudulento, no han comunicado a la Administración tributaria la existencia de la operación, ni han emitido factura, ni han hecho constar los ingresos obtenidos gracias a dicha operación en una declaración de impuestos directos. El órgano jurisdiccional remitente pregunta si, en tales circunstancias, debe considerarse que las cantidades entregadas y recibidas incluyen el IVA o no.

32 Por otra parte, aunque en el marco de una inspección fiscal las verificaciones llevadas a cabo por la Administración nacional interesada persiguen restablecer la situación tal como habría sido de no haberse cometido una irregularidad y, a fortiori, un fraude, y a pesar de que dicha Administración se esfuerce por reconstituir, a través de diversos métodos, las operaciones ocultas y los ingresos defraudados, es preciso señalar, no obstante, que estos métodos no pueden aspirar a una fiabilidad absoluta e implican un margen inevitable de incertidumbre, de modo que lo que persiguen, en realidad, es obtener el resultado fiscal más probable y fiel posible, en función de los elementos materiales recabados durante la inspección fiscal.

33 En estas circunstancias, la base imponible tal y como se define en los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112, a saber, la contraprestación, valor subjetivo, realmente percibida por el sujeto pasivo sin incluir el IVA, debe interpretarse, cuando proceda de una reconstitución realizada a posteriori por la Administración tributaria nacional interesada debido a la falta de mención del IVA en una factura o a la inexistencia de factura, tanto si dichas omisiones son fruto de una intención fraudulenta como si no, teniendo en cuenta dicho margen inevitable de incertidumbre.

(...)

39 Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva 2006/112, en particular sus artículos 73 y 78, leídos a la luz del principio de neutralidad del IVA, debe interpretarse en el sentido de que cuando, incurriendo en un comportamiento fraudulento, unos sujetos pasivos del IVA no hayan comunicado a la Administración tributaria la existencia de una operación, ni hayan emitido factura, ni hayan hecho constar los ingresos obtenidos gracias a dicha operación en una declaración de impuestos directos, la reconstitución efectuada por la Administración tributaria interesada, en el marco de la inspección de dicha declaración, de las cantidades entregadas y recibidas con ocasión de la operación controvertida debe considerarse un precio que incluye el IVA, a menos que, con arreglo al Derecho nacional, los sujetos pasivos tengan la posibilidad de proceder posteriormente a la repercusión y a la deducción del IVA controvertido a pesar del fraude."

En dichos casos examinados por el Tribunal Supremo y por el TJUE, se trataba de ventas ocultas no declaradas ni contabilizadas, en las que, ante la falta de información, la Administración debía reconstruir las operaciones ocultas.

Sin embargo, además de los argumentos contenidos en la resolución impugnada del TEAR de Andalucía, en el presente caso, tal y como consta en el expediente y se justifica debidamente por la Inspección tanto en el acta como en el posterior acuerdo de liquidación, la Administración disponía de elementos suficientes que contrastar para determinar la base imponible de la operación regularizada, en particular y entre otros, de la contabilidad y los justificantes de transferencias realizadas.

Consecuentemente, como efectivamente resuelve el TEAR de Andalucía, la base imponible de la operación regularizada alcanzó 1.802.000 euros, sin que quepa considerar el IVA incluido en dicho importe, desestimándose, por tanto, lo alegado al respecto por la entidad recurrente>>.

Finalmente señala la recurrente que "la liquidación practicada es confiscatoria, que vulnera el artículo 31 de la Constitución Española, que es arbitraria, y que es matemáticamente imposible, que sin acudir al método de la estimación indirecta de bases se den por buenos todos los cálculos realizados incluso, ignorando la escritura de compraventa de participaciones. Y no se comprende, que al menos, se estime aunque sea parcialmente, solo una de nuestras alegaciones. Por tanto consideramos que el Fallo recurrido incurre en incongruencia omisiva".

Pues bien, el hecho de que el sentido de la resolución del TEAR de Andalucía no coincida con el parecer de la interesada no implica su incongruencia. A la hora de dilucidar sobre la existencia de incongruencia debemos hacer mención a la sentencia del Tribunal Supremo de 05/11/1992 (rec. 54/1991), en la que se motiva que las reclamaciones contienen pretensiones, y las pretensiones se fundamentan a través de concretos motivos de impugnación o cuestiones, motivos que se hacen patentes al Tribunal mediante la indispensable argumentación jurídica. Siendo discernibles los argumentos, cuestiones y pretensiones, la congruencia exige del Tribunal que éste se pronuncie sobre las pretensiones, y requiere el análisis de los diversos motivos de impugnación, sin que haya de seguirse necesariamente un iter paralelo y anudado a los argumentos jurídicos. El requisito de la congruencia no implica, pues, que haya de darse una respuesta explícita y pormenorizada a todos y a cada uno de los argumentos aducidos por las partes, sino que esta sea coherente con la pretensión de la parte reclamante con independencia, claro está, del sentido de la resolución. Y considerando este TEAC que el Tribunal de instancia ha dado en los fundamentos arriba transcritos cumplida respuesta a las pretensiones de la mercantil, procede desestimar las alegaciones de la interesada en lo que a esta cuestión se refiere.

## Sexto.

Por otra parte, no comparte la interesada la **regularización correspondiente a las facturas emitidas a la entidad vinculada TW SL**, que ha supuesto la minoración de su cifra de ingresos y, paralelamente también, la de los gastos de aquella. Defiende que los servicios facturados son reales, habiéndose aportado documentación que así lo acreditaba, y discute los argumentos en que se basa la Inspección para considerar la falsedad de las facturas, como son la generalidad de los conceptos de las facturas, la falta de coincidencia entre los pagos y las cantidades facturadas, la falta personal cualificado o la existencia de perjuicio para la Hacienda Pública.

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 engarce, 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 concurran 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 si 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>>>.*

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 correspondía con 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 imponibles, 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" gastos para disminuir la carga fiscal.

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 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 396.1 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.

## Séptimo.

En cuanto a los **gastos que no se han considerado deducibles por la falta de prueba de la afectación de los mismos a la actividad de la interesada**, muestra su disconformidad con los de albañilería, gasolina, alquiler de vehículos y desplazamientos, electricidad, teléfonos móviles y asesoría jurídica, por ser todos ellos necesarios para la obtención de los ingresos.

El TEAR de Andalucía motivó al respecto lo siguiente:

*<<En cuanto a los gastos que no se han considerado deducibles por la falta de prueba de la afectación de los mismos a la actividad de la interesada, se muestra conforme con algunos pero muestra su disconformidad con otros, y así señala que "los de los albañiles, gasolina, alquiler vehículos y desplazamientos, electricidad, teléfonos móviles todos son necesarios para la obtención de los ingresos [...] los destajistas vienen desde ..., otros trabajadores y profesionales también, y la empresa les facilita alojamiento y desplazamiento además de dietas de ahí que sean necesarios porque están directamente relacionados con la obtención de los ingresos de la sociedad". Incluye en esta clase de gastos deducibles los pagos a Dª ... puesto que se encarga de la asesoría jurídica de la interesada. La Inspección requirió a la interesada (diligencia 27 de marzo de 2017) que justificara los servicios correspondientes a estas facturas. En contestación a este requerimiento la interesada no aportó documentación adicional a las facturas y manifestaba que se trata de servicios que se habían prestado efectivamente, tanto por los destajistas en la colocación de mármol como por la abogada en la prestación de asesoramiento legal. Por tanto, con esta mera manifestación y añadiendo la Inspección el hecho de que para las obras de ... se habían subcontratado empresas especializadas, la afectación de estos gastos no queda acreditada por la interesada que es a quien corresponde la carga de probar los hechos que le benefician, según la regla recogida en el artículo 105 LGT>>.*

En efecto, la justificación del cumplimiento de los requisitos exigidos para aplicar beneficios fiscales es una cuestión de hecho sujeta a las normas que regulan en este ámbito los medios y valoración de la prueba. En este punto es preciso recordar que todo procedimiento tributario debe reconducirse a la materia probatoria, pues el fin

que persigue la Administración Tributaria es conocer y constatar, en su concepto y cuantía, todos los elementos y circunstancias que están presentes en los supuestos de hecho sujetos a tributación y que han de servir para cifrar el importe de la aportación de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos, tal y como determina el artículo 31 de la Constitución. El artículo 105.1 de la LGT, en consonancia con el artículo 217 de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, dispone que "*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*". Y, en relación con este precepto, son reiterados los pronunciamientos judiciales (cfr. sentencia del Tribunal Supremo de 01/07/2012, rec. n.º 2973/2012, que cita numerosos precedentes) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible (en su vertiente de ingresos) y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, o requisitos de deducibilidad de gastos.

En el caso que nos ocupa, tratándose de gastos a deducir en la base imponible, corresponde a la interesada probar la efectividad y necesidad de las operaciones que los determinaron, así como su correlación con los ingresos. Y habiéndose limitado la interesada a aportar facturas, no podemos sino rechazar las alegaciones en lo que a esta cuestión respecta, debiendo indicar que según señaló este TEAC, entre otras en sus resoluciones de fechas 12/01/2017 y 04/12/2017 -RG 1370/2013 y 6873/2014-, las facturas no son un medio privilegiado de prueba, ni tampoco su mera existencia invierte la carga de la prueba acerca de la deducibilidad fiscal de su importe.

## Octavo.

Por otra parte, menciona la recurrente en su escrito, al referirse a la realidad de los servicios facturados por XZ SL a su vinculada TW, que el **ajuste bilateral** solamente se ha practicado respecto de estas dos sociedades, **existiendo otras cuatro sociedades vinculadas que le facturaban servicios a la interesada, cuyos gastos se eliminaron por irreales sin practicar ajuste bilateral alguno.**

Una vez mas, debemos remitirnos a lo dicho por el TEAR de Andalucía en la resolución impugnada, poniendo con ello de manifiesto que no es cierto que dicho Tribunal no haya contestado a las alegaciones. Cuestión bien distinta es que la recurrente manifieste desacuerdo en tanto que le perjudican, pero no desde luego porque tenga motivos que contraargumentar, que es evidente que no tiene, toda vez que nada rebate al respecto:

*<<Respecto a las facturas emitidas por varias entidades vinculadas, la principal alegación de la reclamante es que debería haberse producido el ajuste bilateral por parte de la Inspección, de manera estas entidades podrían haberse incluido en el Plan de Inspección para que las conclusiones alcanzadas respecto a la realidad de los servicios facturados desplegasen sus efectos en ambos sentidos.*

*Pues bien, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre un asunto similar al que nos ocupa en el recurso de casación nº 1675/2018, en Sentencia de 13 de noviembre de 2019 que supone la estimación parcial de las pretensiones de la recurrente. En su Fundamento Jurídico 10º fija el siguiente criterio interpretativo:*

**"DÉCIMO.- Fijación del criterio interpretativo.** A la pregunta formulada por la Sección Primera, discernir si, al socaire de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración, ha de responderse afirmativamente, ha de efectuar una regulación completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto".

*Ahora bien, ello no es causa de anulación de la regularización practicada puesto que, como posteriormente precisa la mencionada Sentencia, "en todo caso corresponde a la entidad supuestamente perjudicada alegar dicha inacción procedimental, si entiende que le causó indefensión", por este razón "el recurso en este punto ha de ser desestimado", lo que determinará la estimación parcial del recurso solamente en lo que se refería a la sanción, por falta de motivación de la culpabilidad. En el caso que nos ocupa, que es idéntico al de esta Sentencia ("se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación"), debemos llegar a la misma conclusión desestimatoria puesto que no consta que la entidad reclamante alegara que le producía indefensión la inacción procedimental de la Inspección respecto de las entidades vinculadas>>.*

Concluyendo señalando la referida sentencia:

**<<UNDÉCIMO.- Resolución del recurso.** La cuestión sin embargo la analiza la sentencia desde el punto de vista de la legitimación de la recurrente, no para cuestionar este recurso, sino para solicitar la anulación de un acuerdo alegando que reconoce que estuvo vinculada, aunque admite que dejó de estarlo, un defecto formal en la tramitación del procedimiento que beneficiaría sólo a un tercero y no directamente a ella, cuando según reconoció

además en la vista celebrada, no solicitó en ningún momento, durante la tramitación administrativa, la presencia de la entidad supuestamente vinculada, lo que debió hacer en virtud del principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre los administrados y la Administración, En este sentido tiene razón la sentencia recurrida cuando sostiene que en todo caso corresponde a la entidad supuestamente perjudicada alegar dicha inacción procedimental, si entiende que le causó indefensión. Por ello el recurso en este punto ha de ser desestimado>>.

Por otro lado hay que tener en cuenta que **no estamos ante un ajuste valorativo de operaciones vinculadas** sino ante la no admisión de un pretendido gasto por no haberse acreditado la realidad de los servicios de los que pretendidamente trae causa, teniendo dicho al respecto este Tribunal Central al respecto en resoluciones tales como la de 26-07-2010 (RG 3455/09):

*<<Finalmente, y respecto a la alegación de la reclamante sobre el hecho de que los citados gastos fueron computados como ingresos en la otra empresa interviniente, hay que indicar en primer lugar que no resultan acreditados los citados extremos de la documentación aportada al expediente. En todo caso, no se está regularizando por vinculación, en cuyo caso sí que sería necesario el ajuste bilateral aparentemente pretendido por el reclamante (art. 16.1 del RDLeg. 4/2004 - TRLIS) sino de ausencia de acreditación de la realidad de unos pretendidos gastos. Finalmente, y sin perjuicio de ser una cuestión que afecta al emisor y no al receptor de las facturas en cuestión, tiene dicho este Tribunal respecto de pretensiones similares que "La circunstancia de que respecto de la entidad J..... S.A. no se haya admitido el gasto y que se haya concluido en las diversas instancias que no se ha acreditado la existencia de los servicios, no prueba, sin embargo, que no se hayan producido los ingresos que la reclamante contabilizó y declaró sino que los ingresos no tuvieron una causa onerosa, no estuvieron fundados en unas prestaciones en contraprestación de los cuales R..... estuviera obligada a sufragar el gasto. La ausencia de tal justificación o de alguna otra explicación que ninguna de las entidades aporta, es la que aboca a concluir en que los pagos, cuya realidad las entidades nunca han negado y, por ende, los ingresos para la aquí reclamante, fueron debido a una liberalidad, lo que determina la no deducibilidad del gasto en R....., pero no el error de los ingresos computados, como aquí se pretende". (Rs. TEAC de 10-09-2009 - RG 639/09).>>*

Resolución que ha sido confirmada por SAN de 18-07-2013 (rec. nº. 339/2010).

Y en el mismo sentido nos hemos pronunciado en resolución de 10-09-2009 (RG 639/09), confirmada por SAN de 12-07-2012 (rec. nº. 415/2009).

## Noveno.

Por último en lo que a la liquidación se refiere, en relación con la cuenta variación de existencias regularizada, alega la recurrente que se trata de **horas de trabajo de proyectos que no fueron aceptados por los clientes** y que si no se admiten como gastos los sueldos y salarios relacionados con los trabajadores, destajistas, escayolistas, profesionales externos relacionados con la construcción, se produce un enriquecimiento injusto de la Administración.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía desestimó las alegaciones de la interesada en este punto, motivando lo siguiente:

*<<Finalmente, se opone la reclamante a la regularización relativa a la cuenta de explotación de 2015, (cuenta 71000000 -Variación de existencias-) por importe de 105.390,43 euros. Para justificar este asiento alegó que se trataba de horas de trabajo de proyectos que finalmente no han sido aceptados por los clientes. La Inspección le requirió para que acreditara por cualquier medio de prueba lo manifestado, pero la reclamante señala que si no se admiten como gastos los sueldos y salarios relacionados con los trabajadores, destajistas, escayolistas, profesionales externos relacionados con la construcción, este incremento de la base imponible supone un enriquecimiento injusto de la Administración porque dichos gastos no admitidos se han activado mediante la regularización de existencias a 31 de diciembre de 2015 que no admite la Inspección. No compartimos este planteamiento puesto que lo que elimina la Inspección no es la supuesta activación (que conllevaría un asiento acreedor en la cuenta 710 Variación de existencias) sino todo lo contrario, un saldo deudor de dicha cuenta que ha supuesto una minoración de la base imponible del sujetos pasivo, que es que quien debía justificar el supuesto gasto por proyectos no realizados que había incorporado en su declaración y el cuadro aportado en el anexo 15 no sirve a estos efectos puesto que carece del adecuado soporte probatorio>>.*

Tal y como se indicó en el Fundamento de Derecho Octavo, tratándose de gastos a deducir en la base imponible, corresponde a la interesada probar el cumplimiento de los requisitos exigidos para su deducibilidad. Analizado el expediente remitido, se constata que el derecho de la entidad a la deducibilidad de tales gastos tan solo cuenta con el apoyo de la afirmación de la misma y con una relación de los proyectos fallidos por ella elaborada,

pruebas que, por si solas, no pueden prosperar al no haberse aportado documento alguno que justifique la realidad de aquellos gastos, pese a que dicha insuficiencia probatoria ya había sido puesta de manifiesto tanto por el Órgano de Inspección como por el TEAR de Andalucía.

## Décimo.

Finalmente, se opone la sociedad a las **sanciones** impuestas en virtud del artículo 191 LGT alegando vulneración del principio de no concurrencia del artículo 180.2 LGT, 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.

Analizamos en primer lugar la alegación relativa a la **vulneración del principio de no concurrencia del artículo 180.2 LGT**. Señala la recurrente al respecto 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.

Examinado el expediente administrativo remitido se comprueba que en el curso del procedimiento inspector llevado a cabo respecto de la interesada se impusieron, por un lado, sanciones por la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT; y, por otro, sanciones por la comisión de la infracción prevista en el artículo 201 de la LGT. Ahora bien, en el Acuerdo aquí impugnado se sancionan 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*". Así, 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 no forman parte de la base de las sanciones impuestas por el 191 de la LGT, al no haber determinado el que se dejara de ingresar deuda tributaria alguna, sino todo lo contrario, pues se trataba de ingresos. Tales ajustes, por su parte, determinaron la incoación de otro expediente sancionador por la infracción del artículo 201 de la LGT, que fue igualmente impugnado ante este TEAC mediante recurso de alzada interpuesto el día 08/04/2021, y que ha sido desestimado mediante resolución de este misma Sala y fecha (RG 7675/21).

Y, en relación con ello, el artículo 191 LGT dispone lo siguiente:

*"Artículo 191 Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación*

*1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.*

*También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.*

*La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.*

*La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.*

*2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.*

*La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.*

*b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.*

*c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.*

*La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.*

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley

(...)"

Por su parte, 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 sustitutos.

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 sustitutos 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".

Asimismo, debemos hacer referencia al artículo 184 LGT, que regula la calificación de las infracciones tributarias, estableciendo:

"2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.

3. A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:

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

*Se consideran anomalías sustanciales:*

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

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

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

b) *El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.*

c) *La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona".*

Finalmente, 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 el 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.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, 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, no existiendo consecuentemente aquí vulneración alguna del citado principio, por lo que procede desestimar las alegaciones en este punto.

## **Décimo primero.**

Determinado el elemento objetivo de la infracción procede ahora analizar la concurrencia 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 que ha omitido ingresos al no facturar la realización de una obra ni declarar intereses por préstamos concedidos, no ha justificado gastos deducibles de la actividad incluyendo facturas que reflejan operaciones no justificadas y otras que no se han considerado deducibles por no acreditarse su relación con la actividad de la empresa y que no existía ningún supuesto de no sujeción o exención que le resultase aplicable, la obligada tributaria no puede amparar su conducta en ninguna interpretación razonable de la norma que excluya la tributación de dichas rentas, ni se plantea ninguna posible oscuridad, complejidad o falta de claridad en la obligación de declararlas, por lo que no puede considerarse su declaración completa y veraz, ni apreciarse interpretación razonable de la norma. Todo ello se describe de forma pormenorizada en el acta e informe ampliatorio así como en los antecedentes de hecho del expediente sancionador>>.*

Alega frente a ello la recurrente que en la resolución sancionadora recurrida no se razona ni motiva en que ha consistido la culpabilidad mínima para sancionar que reclama el artículo 183.1 de la LGT, ni se ha valorado la conducta de forma clara e individualizada, sino que se han utilizado como elementos definitorios de la culpabilidad los mismos hechos imputados.

Tal alegación ya fue formulada ante el TEAR de Andalucía, habiendo señalado dicho Tribunal lo siguiente en la resolución ahora impugnada:

*<<El acuerdo sancionador recoge las circunstancias que han dado lugar a la regularización practicada en cada caso en la medida en que tienen trascendencia para analizar la conducta del sujeto infractor. Así, la deducción de gastos de carácter personal o sin aportar documentación acreditativa del derecho a deducir, son conductas que por sí mismas denotan una conducta cuando menos negligente en el sujeto infractor, lo que determina que la valoración del elemento subjetivo en la comisión de la infracción esté estrechamente determinado por la propia causa de regularización. La falta de declaración de ingresos por ventas supone otra causa que determina por sí misma una actuación culpable y que, en el presente caso, alcanza la calificación de actuación dolosa por parte del órgano sancionador, al precisarse que: "En el presente caso el sujeto pasivo no ha registrado en sus libros la venta de la realización de la obra en ... nº ... con la única finalidad de ocultar a la Administración operaciones con trascendencia tributaria de las que deriva la obligación cuyo incumplimiento constituye la infracción de falta de ingreso que se sanciona. Asimismo el obligado ha contabilizado los pagos recibidos de su cliente con abono a diversas cuentas de deudas con la clara pretensión de ocultar la venta realizada". Se produce, además, una anomalía sustancial en la contabilidad del sujeto infractor y ello determina la calificación de la infracción del periodo 2014 (que se deriva de la primera causa de regularización) como muy grave por utilización de medios fraudulentos>>.*

Nada se dice al respecto por parte de la interesada en su recurso, limitándose a reiterar la alegación. Pues bien, este TEAC coincide con el Tribunal de instancia en entender que estamos ante conductas que por sí mismas denotan una conducta, cuando menos, negligente en el sujeto infractor. En este mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencias de fecha 28/04/2014 -rec. 1994/2012 en Unificación de Doctrina- y de 23/02/2015 -rec. nº. 3855/2013-. En concreto, en la primera de ellas se indica lo siguiente (reiterándose en la segunda el criterio):

*<<Y, a este respecto, aunque no puede ser suficiente la mera afirmación de voluntariedad en la conducta- incluso acompañada de la no apreciación de circunstancias que excluyan la responsabilidad- debe, sin embargo, considerarse, en el presente caso, bastante la descripción de conductas que realizan las resoluciones sancionadoras que no son concebibles sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia. Esto es, las inexactitudes y la situación de la contabilidad de la empresa ... que reflejan los actos administrativos que se enjuician solo pueden explicarse por la concurrencia del elemento de voluntariedad y de la omisión de la conducta exigible que configuran la culpabilidad>>.*

Así, en el caso que nos ocupa, a la vista de la propia mecánica de comisión de los hechos, se tiene por acreditada tal conducta -cuanto menos- culposa, pues la mercantil no ingresó en plazo la deuda tributaria derivada de la correcta autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015 al haber dejado de declarar ingresos que se habían devengado así como deducido gastos que no estaban justificados, contraviniendo con ello la normativa que esta debía conocer pues le era de obligada aplicación, y que establecía de forma clara y expresa tanto los criterios de devengo y de imputación temporal como los requisitos para la deducibilidad de los gastos, no siendo confusa ni de difícil interpretación su redacción. Así, se estima que la conducta de la interesada no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, no pudiéndose apreciar la diligencia debida en su conducta en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, realizando las conductas tipificadas ya con pleno conocimiento y conciencia de su gravedad, ya, al menos, con negligencia punible, esto es, con ausencia del cuidado y atención que le eran exigibles. Por tanto, resulta forzoso concluir que la conducta seguida al menos fue culposa, pues estando en condiciones de autoliquidar e ingresar correctamente el impuesto, la interesada optó por no hacerlo, siendo únicamente a ella achacables las causas por las que incumplió dicha normativa.

Y en relación con ello, las resoluciones de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 30/09/2010 (RG 5603/09 y 1923/09), donde además se cita una Sentencia de la Audiencia Nacional de 17/03/2005 (rec. 847/2002), señalan:

*"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 de 28/02/1996 y 06/07/1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón de 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".

Asimismo, se cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007, en la que el Alto Tribunal dispone:

*"En esta coyuntura, mal puede sostenerse, como se defiende en los dos motivos de casación, que la Administración tributaria no haya justificado la culpabilidad del XXX, S.A. y, por ende, motivado en la medida en que resultaba exigible la imposición de la sanción. Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatar la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria. A la vista de todo ello, debe concluirse que el acuerdo adoptado por la Oficina Nacional de Inspección da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman a la imposición de sanciones, que, no debe olvidarse, pueden ser aplicadas por conductas meramente negligentes".*

## Décimo segundo.

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 sancionadora 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.

Examinado el Acuerdo sancionador aquí impugnado, se comprueba que no ha existido el alegado aumento del 100% de la sanción por considerar que ha habido un incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación, sino que tal aumento se refiere al otro Acuerdo sancionador (el relativo a las infracciones previstas en el 201 LGT, en cuyo apartado 5 se prevé tal posibilidad). En el Acuerdo referido al artículo 191 LGT, el único que corresponde ahora analizar, la graduación de las sanciones impuestas está perfectamente justificada por medio de cuadros donde se desglosan las cantidades así como los porcentajes tenidos en cuenta, y que se pueden resumir como sigue:

En 2014 la infracción se calificó como muy grave (multa pecuniaria proporcional del 100% al 150%) al apreciar la concurrencia de medios fraudulentos, pues la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros (947.291,00) respecto del importe de la base de la sanción\* (1.038.574,54) representaba un porcentaje superior al 50 por ciento (en concreto, del 91,23%). Por su parte, la sanción mínima (100%) se incrementó en 25 puntos porcentuales en concepto de perjuicio económico debido a que la relación entre la base de la sanción (251.412,71) y la cuantía total que hubiera debido ingresarse (260.483,33) determinaba un perjuicio superior al 75% (en concreto, del 96,52%). Y siendo la base de la sanción 251.412,71 y la multa proporcional impuesta de 125%, el importe de la sanción ascendía a 314.265,89 euros.

En 2015 la infracción se calificó como leve (multa pecuniaria proporcional del 50%) al no apreciarse ocultación, pues la incidencia de la deuda derivada de la ocultación (15.500,82) en relación con la base de la sanción\* (617.816,11) no era superior al 10% (en concreto, es del 2,5%). Y siendo la base de la sanción 25.590,39 y la multa proporcional impuesta de 50%, el importe de la sanción totalizaba 12.795,19 euros.

\*En relación con la base de las sanciones indicadas se tuvo en cuenta lo establecido en los artículos 10.3 y 11.3 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, que señalan que cuando en la regularización se hubieran realizado ajustes en la base que minorasen la deuda tributaria (como ocurre en nuestro caso), su cuantía no se tiene en cuenta a efectos de los cálculos ni de la incidencia de la ocultación ni de la llevanza incorrecta de libros o registros.

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.