

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094512

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de septiembre de 2024

Sala 2.^a

R.G. 6863/2022

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. Se aprecia culpabilidad. El acuerdo sancionador impugnado en este recurso se basa en que don Axy no realizó ninguna actividad empresarial que justificara la emisión de facturas a la empresa TW SL, de la cual es partícipe, lo cual sugiere que las facturas emitidas no corresponden a operaciones reales. Esto constituye una infracción y para considerar una conducta como infracción debe haber culpabilidad. El Tribunal sostiene que la negligencia no requiere un claro ánimo de defraudar, sino simplemente una falta de cuidado en el cumplimiento de los deberes tributarios. Para que una conducta se exonere de responsabilidad, esta debe estar basada en una interpretación razonable de la norma, lo cual no se aprecia en la conducta de don Axy, ya que se comprobó que las facturas emitidas carecían de soporte real de los servicios documentados. El art. 211.3 Ley 58/2003 (LGT) y el art. 24.1 RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario) establecen que la resolución del acuerdo sancionador debe incluir una descripción de los hechos, pruebas, y determinación de la infracción. Don Axy argumenta que la motivación de la resolución es insuficiente, pero el TEAC afirma que el acuerdo detalla los hechos y justifica la responsabilidad del contribuyente, garantizando así el derecho de defensa. Finalmente, el TEAC subraya que la motivación de una sanción no puede basarse solo en el resultado de la regularización tributaria, sino en la exposición de hechos específicos que demuestren culpabilidad. En conclusión, se considera que la conducta de don Axy fue consciente y culpable, sin que haya causas de exclusión de responsabilidad.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 191, 201 y 212.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 24.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 28/07/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 26/07/2022 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid de fecha 30 de mayo de 2022 por la que se desestima la reclamación interpuesta contra el Acuerdo sancionador dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 201 de la Ley 58/2003 General Tributaria, ejercicio 2016, períodos 1T a 4T.

Segundo.

En fecha 26 de junio de 2020 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general respecto del obligado tributario don **Axy** en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2016.

El 22 de octubre de 2020 se formalizó el acta de disconformidad A02-...2 por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2016, dictándose con fecha 24 de noviembre de 2020 acuerdo de liquidación que confirmó la propuesta contenida en la misma, y que consta notificado el 27 de noviembre de 2020. Contra este Acuerdo no se interpuso recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa, por lo que ha devenido firme.

En el acuerdo se regulariza la situación tributaria de don **Axy** al considerar la Inspección que el obligado tributario no ha acreditado el ejercicio de actividad empresarial/profesional alguna en los periodos objeto de comprobación, por lo que no se entiende probada la realidad de los servicios facturados el mismo en el ejercicio 2016, debiendo considerarse falsas las facturas soporte emitidas por no corresponderse con operaciones efectivamente realizadas, documentando operaciones inexistentes. De igual manera, no tiene derecho a la deducción de cuotas de IVA soportado conforme a los artículos 94 y 95 de la LIVA, por tanto, no tiene el carácter de

deducible el IVA soportado en las facturas del proveedor **XZ** Asociados SLP, por ser gastos ajenos a la actividad profesional del sujeto pasivo, al tratarse de gastos derivados de la defensa jurídica de sus intereses, no relacionados con una actividad empresarial o profesional.

Asimismo, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid consideró que la conducta del obligado tributario que motivó la liquidación practicada era constitutiva de la infracción tributaria prevista en el artículo 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), consistente en el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

De esta forma, tras el correspondiente procedimiento sancionador iniciado el 22 de diciembre de 2020, dictó, en fecha 17 de junio de 2021, acuerdo de imposición de sanción (Referencia: A23-...0), elevándose la sanción a ingresar a un total de 663.414,41 euros.

Este acuerdo de sanción consta notificado el 18 de junio de 2021.

Tercero.

Contra el Acuerdo de imposición de sanción A23-...0 descrito en el punto anterior se interpuso el 1 de julio de 2021 la reclamación económico-administrativa 28-13423-2021 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, formulando en síntesis las siguientes alegaciones:

- Alegaciones relativas al acuerdo de liquidación (efectos preclusivos del procedimiento de gestión, realidad de la actividad económica desarrollada, facturas emitidas conforme a la realidad de los hechos).
- Falta de motivación del acuerdo sancionador.

El TEAR de Madrid desestimó las mismas mediante resolución de fecha 30 de mayo de 2022, que se notifica al interesado el 28 de junio de 2022.

Cuarto.

Contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, don **Axy** interpone el presente recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central el 26 de julio de 2022, reiterando, en esencia, lo alegado ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, a lo que añade que el TEAR de Madrid le ha generado indefensión al afirmar en su resolución que:

"confirmado el acuerdo de liquidación A02...2 por devenir inatacable ...; queda confirmado el elemento objetivo de las infracciones tributarias sancionadas en el acuerdo sancionador ahora impugnado".

De manera que se omite cualquier referencia a si las facturas emitidas por don **Axy** eran o no falsas, obviando lo que, en opinión del recurrente, constituye el elemento principal del pronunciamiento de la Inspección, la calificación de las facturas como falsas.

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:
La conformidad a Derecho del acto impugnado.

Tercero.

El acuerdo sancionador impugnado en el presente recurso se fundamenta en la falta de realización por parte de don **Axy** de una actividad empresarial o profesional en los periodos objeto de comprobación que justifique la

emisión de facturas a la empresa **TW** SL, de la que don **Axy** es partícipe, lo que lleva a la Inspección a concluir que las citadas facturas emitidas, por el mismo concepto que el propio don **Axy** había soportado de los abogados de **XZ** asociados, no corresponden a operaciones reales y, por tanto, tiene lugar la comisión de la infracción regulada en el artículo 201 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece:

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

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

Cuarto.

En primer lugar, se debe resolver la alegación formulada por don **Axy** en la que afirma que la resolución del TEAR es parcial, pues *"obvia el pronunciamiento sobre la parte mollar de la comprobación (la existencia o no de facturas falsas) que es el hecho determinante de la presunta infracción tributaria que da lugar al procedimiento sancionador recurrido", generándole indefensión "pues da por probados hechos determinantes que motivan la sanción".*

Concretamente, el TEAR de Madrid establece en su resolución de 30 de mayo de 2022, en los fundamentos de derecho TERCERO y CUARTO, lo siguiente:

"TERCERO.- En primer lugar, se formulan alegaciones contra los motivos de la regularización practicada mediante la liquidación definitiva en la que se puso de manifiesto la falsedad de las facturas emitidas por el reclamante; sin embargo, dicho acuerdo de liquidación adquirió firmeza y por tanto, devino inatacable, al no haberse formulado recurso de reposición o reclamación económico administrativa contra el mismo. Lo que en el presente expediente debe ser objeto de análisis es, no los motivos de la regularización que culminó en la practica de la liquidación definitiva, sino la procedencia de la sanción derivada de dicha liquidación definitiva.

CUARTO.- Respecto al elemento objetivo del acuerdo sancionador impugnado, el artículo 201 de la LGT establece:

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

(...)

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

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

(...)

5. Las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se graduarán incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores. La Inspección determina que las facturas emitidas por la prestación de servicios no se corresponden con servicios prestados efectivamente, sino que son falsos, nunca se llevaron a cabo. En los períodos objeto de comprobación, la obligada simula la realización de una actividad económica al objeto de emitir facturas falsas y se deduce una serie de gastos que no guardan relación con la obtención de ingresos.

Confirmado el acuerdo de liquidación A02-...2 por devenir inatacable, al no haberse formulado recurso de reposición o reclamación económico administrativa contra el mismo, queda confirmado que el reclamante ha emitido facturas falsas en el año 2016, así queda confirmado el elemento objetivo de las infracciones tributarias sancionadas en el acuerdo sancionador ahora impugnado."

A estos efectos, se debe traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2023, recurso de casación 1512/2022 (Nº de Resolución: 1489/2023), en la que se analiza también un asunto en el que la infracción es la prevista en el artículo 201 LGT (Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación), y en cuyo fundamento de derecho TERCERO establece lo siguiente:

"La cuestión controvertida consiste en determinar si, partiendo de la firmeza de una liquidación que ha alcanzado firmeza, por no haberse interpuesto recurso contra ella, es posible, con motivo de la impugnación de una

sanción, volver a cuestionar y analizar la conformidad a derecho de la actuación administrativa previa frente a la que se aquietó la hoy recurrente.

Nos hallamos ante una resolución administrativa que ha adquirido firmeza, lo cual significa que existe un acto válido y lo que se suscita es si este puede volver a ser cuestionado cuando se incorpora como presupuesto de un acto posterior, especialmente cuando se ejerce la potestad sancionadora.

Pues bien, la decisión administrativa firme no solo impide su impugnación, salvo por cauces especiales, sino que también impide que su contenido pueda ser cuestionado de nuevo si se incorpora en una resolución administrativa posterior de carácter sancionador, máxime cuando el tipo infractor no tiene como presupuesto ineludible que la liquidación que no fue recurrida forme parte de él.

La tutela judicial efectiva, entendida como el derecho de acceso a la jurisdicción para poder plantear sus pretensiones, no se vulnera por el hecho de que no se pueda volver a cuestionar aquello que quedó consentido y firme. La seguridad jurídica también abona esta conclusión."

Como aclara la propia sentencia, se trata un supuesto distinto del analizado en la sentencia de 23 de septiembre de 2020 del Tribunal Supremo (recurso 2839/2019), en la que el tipo infractor analizado no era el previsto en el artículo 201 de la LGT, sino el regulado en el artículo 191 de la LGT. De manera, en esta última sentencia se indicaba que "el problema jurídico que el recurso suscita y ahora debemos dilucidar, en el ámbito de las relaciones entre la liquidación de la deuda tributaria y la sanción consistente en dejar de ingresar tempestivamente la suma dineraria resultante, es si, ante una situación de firmeza administrativa de la primera -la tácitamente inferida del silencio tras la firma de un acta de conformidad-, que no fue recurrida, lo que determinó, por consiguiente, su inimpugnabilidad administrativa y judicial, cabe esgrimir, con ocasión de la posterior impugnación -administrativa y judicial- de la sanción impuesta, defectos propios o inherentes a la liquidación o, como argumenta la sentencia de instancia -siguiendo la opinión del TEAR- solamente se pueden hacer valer los motivos propios de este acto sancionador, sin apelar a aquellos otros que, de prosperar, harían caer por su propia base el presupuesto típico que legitima el ejercicio de la potestad sancionadora", concluyendo que:

"Esta es la razón por la que resulta necesario, y así se declara formalmente, con valor de doctrina, que frente a un acuerdo sancionador pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado. Ese derecho del impugnante, con directo amparo en el artículo 24.1 de la CE -tutela judicial efectiva sin indefensión- comporta el correlativo deber de los tribunales de examinar tales motivos para verificar si concurren o no, sin que puedan abstenerse de hacerlo bajo el pretexto, que hemos desacreditado, de que el acto originario o determinante ha ganado firmeza, pues ya hemos dejado sentado los limitados efectos de ésta."

Integrando ambas sentencias, se aprecia que existen dos supuestos de hecho diferenciados. Uno sería aquel en el que la liquidación no es presupuesto ineludible de la sanción. En este caso, que es el analizado en la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2023, solo se pueden invocar cuestiones relativas a la conformidad a derecho de la liquidación firme en los recursos especiales y no en un recurso ordinario económico-administrativo o contencioso-administrativo interpuesto contra la sanción. En cambio, si la liquidación sí es presupuesto de la sanción, supuesto que se analiza en la sentencia de 23 de septiembre de 2020 del Tribunal Supremo, es posible oponer frente al acuerdo sancionador impugnando cuestiones relativas a la liquidación que haya quedado firme.

En conclusión, y a raíz del análisis de la jurisprudencia efectuado, en el presente caso deben desestimarse las alegaciones del recurrente, confirmando las conclusiones del TEAR de Madrid sobre el elemento objetivo.

Quinto.

De esta forma y partiendo de la confirmación de la presencia del elemento objetivo, el siguiente paso será analizar el elemento subjetivo, lo que a su vez enlaza con la alegación del recurrente relativa a la falta de motivación de la culpabilidad.

En este sentido, señalar en primer lugar que, si bien es cierto que en nuestro ordenamiento jurídico sancionador no tiene cabida una responsabilidad objetiva, lo que implica que para que la conducta realizada sea constitutiva de infracción tributaria debe apreciarse la existencia de culpabilidad en la misma, exigencia recogida por el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, según el cual "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 179, que establece que:

"1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados."

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, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza, y es un principio que opera no solo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes, y 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 criterios de interpretación absolutamente insostenibles, teniendo en cuenta que la norma delimita el mínimo respecto del cual ante la simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable.

En este sentido, este Tribunal Económico Administrativo Central ha dicho en numerosas ocasiones que la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Por tanto, para apreciar la existencia de culpabilidad no es preciso que el contribuyente sea consciente de que obtiene el resultado prohibido, y que además dicha obtención sea deliberada (conciencia y voluntad que configuran el dolo), sino que basta con que no actúe de forma diligente en el cumplimiento de su deber de autoliquidación.

En cuanto a la interpretación razonable de la norma, el anteriormente transcrito artículo 179 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula en su apartado 2 la exoneración de responsabilidad al sujeto infractor en los supuestos en que este haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, puesto que se entenderá en tales casos que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en consecuencia no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria.

A juicio de este Tribunal cabe apreciar en la conducta de la ahora reclamante la existencia de culpabilidad, sin que quepa discusión alguna ni posible interpretación de la norma que pudiera amparar la conducta del sujeto infractor, según ha quedado expuesto en el acuerdo dictado. De su análisis resulta que ha quedado demostrada la emisión de facturas que documentan prestaciones de servicios cuya realidad, en cambio, no ha sido acreditada.

En relación con la motivación del acuerdo sancionador, dispone el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria que "La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley".

Por su parte dispone el artículo 24.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, por lo que aquí interesa, que "El órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente."

No siendo objeto de controversia que el acuerdo sancionador tiene el contenido mínimo que requiere el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, discrepa sin embargo el interesado acerca de la motivación de la resolución del expediente sancionador.

Pues bien, como tiene reiteradamente dicho este Tribunal (entre otras, RG 3616/10 de 16-11-2011), por motivación debe entenderse aquélla que permite conocer las razones que conducen a la decisión adoptada y que, en definitiva, justifican la actuación administrativa. Se trata de un requisito o elemento del acto administrativo reflejado en el artículo 54.1 de la Ley 30/1992 que, de acuerdo con reiteradas Sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04-06-1991), cumple diferentes funciones. Ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración, pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una

garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda. Además y, en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración -artículo 106 de la Constitución- que sobre su base podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios. En este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante. En el deslinde de ambos supuestos se ha de haber indagado si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.

Y acerca de la indefensión tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión "(...) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión <<consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción>> (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (...). Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...)".

Así las cosas, partiendo de la concepción de la motivación y de la indefensión mantenida por los Tribunales reseñados, en el presente caso no aprecia este Tribunal la falta de motivación invocada y ello porque el acuerdo sancionador describe tanto los hechos sancionados con cita expresa de la norma que se considera infringida como las razones concretas por las que se aprecia la responsabilidad del contribuyente.

Este TEAC ha perfilado, siguiendo a la jurisprudencia, la obligación de motivación de las sanciones en el sentido de que no puede el órgano gestor tributario fundar la existencia de infracción tributaria en la mera referencia al resultado de la regularización practicada (como es la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria) porque el mero resultado no constituye per se infracción tributaria, no siendo posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. (Res. de 23 de enero de 2014, RG: 2318/2011)

En esa misma línea, la Resolución en unificación de criterio de 18 de febrero de 2016 (RG: 7036/2015) se pronuncia sobre la improcedencia de la utilización de la fórmula generalizada "*analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad*".

E igualmente, en Resolución de 21 de mayo de 2015 (RG: 1564/2012) se ha sostenido la insuficiencia de la descripción de los hechos como motivación de la culpabilidad.

Aplicando lo expuesto al caso aquí examinado, ha de concluirse en la suficiente motivación del acuerdo:

"A juicio de esta Oficina Técnica, sí concurre en la conducta del interesado el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, ya que el contribuyente, según se concluye de las actuaciones de comprobación e investigación, ha emitido facturas que no reflejan operaciones reales y esto, como no puede ser de otra forma, lo ha realizado voluntariamente incumpliendo la normativa tributaria aplicable al respecto.

En el presente caso aun siendo perfectamente conocedor de las obligaciones en cuanto a la expedición de facturas el obligado tributario las incumple conscientemente, máxime si se tiene en cuenta que el obligado tributario, que es el sujeto infractor, es una empresa en el que se presume el conocimiento de la norma. (...)

En este caso, de emisión de facturas consideradas falsas, está presente el elemento subjetivo de intencionalidad, ya que se están emitiendo documentos que respaldan operaciones que no existen, lo que implica una conducta activa, y no de descuido, por parte del obligado tributario.

*La valoración del conjunto de antecedentes, datos y documentación obrante en el expediente ha permitido a los órganos de inspección determinar que dichas facturas emitidas por **Axy** han de considerarse falsas puesto que no se corresponden con operaciones efectivamente llevadas a cabo, como así ha quedado demostrado en los antecedentes de hecho anteriormente relacionados.*

*De manera que procede considerar que la conducta del sujeto pasivo es culpable y que la buena fe o inexistencia de culpa, esto es, la presunción de inocencia, queda destruida por la prueba de que el contribuyente ha incumplido de manera consciente y voluntaria sus obligaciones tributarias, como lo demuestra que, en el ejercicio sancionado, ha emitido facturas falsas basadas en la prestación de servicios que en realidad no llevó. Dicha conducta no puede ser sino voluntaria puesto que **Axy** emite las facturas y **Axy** tiene que ser plenamente conocedor de que no ha llevado a cabo ninguna operación que ampare dicha emisión.*

Axy era totalmente consciente que las cuotas soportadas derivadas de las facturas recibidas de los abogados **XZ** Asociados, no se las podía deducir al no estar afecta a ninguna actividad empresarial o profesional, sino ser gastos de su esfera privada de forma que como destinatario final tenía que soportar dichas cuotas, a pesar de ello y para evitar asumir dicho coste emitió unas facturas falsas a la entidad **TW S.L.**, entidad de la que es partícipe. De esta forma **Axy** trasladaba el coste de las cuotas soportadas a dicha entidad, todo ello le permitió presentar una autoliquidación del IVA con un IVA devengado falso con el fin de deducirse las cuotas soportadas de las facturas emitidas por **XZ** Asociados y trasladar las cuotas soportadas a la entidad. Por su parte **TW S.L.** se dedujo el IVA soportado, acto que ésta última realiza a pesar de que contablemente, en el libro diario del 2016, se anula la deuda resultante de la factura con D. **Axy**, y así se declara en la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades.

Esta forma de actuar sólo puede realizarse intencionadamente y con una finalidad eminentemente defraudatoria, con el objeto de transferir IVA soportado a la sociedad **TW S.L.**, tal y como ha quedado ampliamente expuesto a lo largo de este acuerdo, incumplimiento la normativa tributaria aplicable al respecto. (...)"

Asimismo, se considera interesante mencionar en este punto la Sentencia del Tribunal Supremo de 11-12-2014 (casación nº 2742/2013) donde se declara que:

"es claro que el mero hecho de expedir una factura con datos falsos o falseados (en concreto, de reflejar en una factura una prestación de servicios que no ha tenido lugar) implica de por sí un comportamiento doloso que está muy lejos de la ausencia de "componente subjetivo" o de la inexistencia de intencionalidad".

A la vista de todo lo expuesto, cabe señalar como conclusión que, a juicio de este Tribunal cabe apreciar en la conducta del recurrente la existencia de culpabilidad. Asimismo, del análisis del acuerdo sancionador dictado, se considera que ha quedado demostrada la emisión de facturas que documentan prestaciones de servicios cuya realidad, en cambio, no ha sido acreditada, no utilizándose fórmulas genéricas de motivación de la culpabilidad sino una exposición de hechos y circunstancias derivadas del caso concreto.

Se estima, por tanto, que la conducta de don **Axy** fue voluntaria y consciente, apreciándose el concurso de culpa y no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en la norma.

De esta forma, ha de concluirse en la suficiente motivación del acuerdo, debiendo rechazar las alegaciones formuladas al respecto.

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.