TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 24 de septiembre de 2026
Sala 1.ª
R.G. 9528/2023

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. **IS. Entidades vinculadas**. *Simulación de servicios*. Se analiza la regularización practicada a raíz de la facturación de determinados servicios entre entidades vinculadas y concluye que la Administración ha acreditado suficientemente la existencia de simulación tributaria mediante una valoración conjunta de indicios que ponen de manifiesto la falta de justificación efectiva de los servicios facturados, atendiendo, entre otros elementos, a las explicaciones genéricas ofrecidas, la insuficiencia de documentación acreditativa, las discrepancias entre los medios personales y materiales disponibles y las operaciones declaradas, así como a los efectos fiscales derivados de la contabilización de las facturas. El TEAC recuerda que la simulación puede probarse mediante prueba indiciaria siempre que los hechos acreditados permitan alcanzar una conclusión razonada y coherente, sin que la mera obtención de una ventaja fiscal sea suficiente por sí sola para demostrarla. En consecuencia, confirma la regularización de las operaciones cuestionadas, con eliminación de los ingresos y gastos correspondientes a las facturas simuladas, en aplicación del principio de regularización íntegra, precisando que esta conclusión no implica necesariamente que toda la actividad económica de la entidad receptora de las facturas fuera ficticia, sino únicamente que no se han acreditado las operaciones concretas controvertidas. **Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación**. **Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes**. *Facturas falsas*. En el ámbito sancionador, examina las infracciones vinculadas a la falta de ingreso y a la emisión de facturas falsas y mantiene la base de la sanción por incumplimiento de las obligaciones de facturación, correspondiente a las facturas cuestionadas. Sin embargo, siguiendo el criterio establecido por el Tribunal Supremo, considera improcedente aplicar el agravamiento previsto para los incumplimientos sustanciales de las obligaciones de facturación cuando las facturas derivan de operaciones simuladas que han sido anuladas en la regularización de los mismos impuestos y períodos, dado que dichas operaciones no están sujetas a una obligación efectiva de facturar. Por ello, estima parcialmente la reclamación y reduce el porcentaje de la sanción del 150% al 75%, sin alterar la conclusión relativa a la existencia de simulación ni la regularización tributaria practicada.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada el recurso de alzada 00-09528-2023-00 interpuesto en fecha 05/12/2023 contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (en adelante, TEAR de Canarias), en fecha 31-10-2023 -notificada el 07-11-2023-, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra el Acuerdo de liquidación A23-**REFERENCIA_1**, relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014, 2015 y 2016, así como el Acuerdo de resolución de procedimiento sancionador subyacente.

SEGUNDO.- La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT notificó en fecha 12-11-2018 a la sociedad **JK** S.L.U., con NIF: B…, el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación relativas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014, 2015 y 2016.

Las actuaciones inspectoras tuvieron carácter general, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley 58/20013, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y en el artículo 178 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras fue de 18 meses conforme al apartado 1.a) del artículo 150 de la LGT.

TERCERO.- Con fecha 02-06-2020 se constituyó la Inspección de Hacienda del Estado para documentar los resultados de la actuación inspectora, formalizándose acta de Disconformidad A02-**REFERENCIA_1**, con la propuesta de regularización para los períodos objeto de comprobación.

CUARTO.- En el curso de las actuaciones inspectoras se pusieron de manifiesto los siguientes hechos relevantes:

La sociedad **JK** SLU declaró, en relación a sus actividades económicas, los siguientes datos en el IAE:

1) 931.5 del IAE, correspondiente a “Enseñanza de educación superior”, desde el día 17 de marzo de 2009.

2) 972.2 del IAE, correspondiente a “Salones e Institutos de belleza”, desde el día 15 de octubre de 2012.

Por lo tanto y, según los datos declarados, la actividad principal que desarrollaba era la correspondiente a la formación, dando principalmente cursos para desempleados y otros cursos para ocupados, la mayoría subvencionados por entidades públicas; también la actividad de formación de estética y peluquería. Es por ello que las subvenciones constituyen la principal fuente de ingresos de esta sociedad.

El socio y administrador de la entidad, D. **Ixt**, lo era a su vez de las entidades **GH** SLU (B…), en adelante **GH**, y **XZ** SLU (B…), con las cuales se llevaron a cabo de manera simultánea actuaciones de comprobación e investigación, con carácter general, correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016.

Un aspecto importante de las actuaciones realizadas residía en la facturación cruzada entre la entidad y sus partes vinculadas, pues se observó que, tanto dichas sociedades entre ellas o con el propio administrador, era habitual que se facturaran durante los ejercicios comprobados. Es por ello que el análisis de la Inspección se centró en determinar la actividad concreta realizada por cada una de las entidades, y si, en efecto, dicha facturación cruzada obedecía a servicios realmente prestados. Así, en Diligencias 2 a 4 se requirió, además de la justificación formal mediante la aportación de facturas entre partes vinculadas, una justificación material de los servicios prestados, realizándose preguntas concretas acerca de la naturaleza de tales servicios, sin que se aportara dicha justificación material ni se obtuvieran respuestas precisas por parte del representante autorizado. En Diligencias 5 y 6 se documentó la personación de la Inspección el día 16-04-2019 en el domicilio social de la entidad, sito en **DIRECCION_1**, a efectos de comprobar la realidad de las operaciones. Las manifestaciones realizadas en dicha fecha por el administrador de las tres sociedades, recogidas en Diligencia nº 6, fueron consideradas por la Inspección de especial relevancia para reafirmarse en las dudas fundadas acerca de la naturaleza real de algunas prestaciones de servicios entre entidades vinculadas.

Por otra parte, en relación a los gastos contabilizados, se observaron una serie de apuntes contables en la cuenta 629, por diversos conceptos, relacionados con suplidos, dietas, gastos de desplazamiento y restauración, los cuales no fueron justificados a lo largo del procedimiento, a pesar de haberse requerido por la Inspección.

QUINTO.- A la luz de los hechos anteriores, la **propuesta de regularización para los ejercicios objeto de comprobación**, fue la siguiente:

a) Ajuste negativo por importe de 217.000,00 euros en 2016, relativo a las siguientes facturas consideradas faltas de realidad, por documentar servicios que no son reales:

1) Factura 117/16 de fecha 30/11/2016 Destinatarios **XZ** importe 87.000,00 euros

2) Factura 132/16 de fecha 30/12/2016 Destinatarios **XZ** importe 32.000,00 euros

3) Factura 133/16 de fecha 31/12/2016 Destinatario **XZ** importe 98.000,00 euros

La Inspección determinó que existían indicios suficientes para considerar la simulación en los servicios incluidos en las facturas, concluyendo que, únicamente, existía una apariencia formal de prestación de servicios que se atribuía a la entidad **JK** mediante la emisión de dichas facturas falsas, apariencia que consideraron suficientemente destruida por la prueba resultante de la actuación inspectora.

Dicho ajuste negativo en **JK** conllevará en la sociedad **XZ** el correlativo ajuste positivo por el mismo importe.

b) Ajustes positivos en los ejercicios 2014, 2015 y 2016, por importes de 9.504,93 euros, 7.202,71 euros y 10.388,82 euros, respectivamente, al no admitirse la deducibilidad de una serie de gastos contabilizados en la cuenta 629 por suplidos, dietas, gastos de transporte y desplazamiento, por incumplirse alguno de los siguientes requisitos:

- No se aportó justificante alguno que acredite la realidad del gasto o los mismos están incompletos o no cumplen los requisitos necesarios para su identificación.

- No se acreditó la correlación del gasto con los ingresos.

SEXTO.- En fecha 24-07-2020, la Dependencia de Inspección dictó Acuerdo de liquidación A23-**REFERENCIA_1**, confirmando la anterior propuesta de regularización, con la salvedad de la rectificación del acta por la existencia de un error material. Se minoró el ajuste positivo propuesto para el ejercicio 2015 en el importe de 1.205,89 euros, correspondientes a unos gastos por el concepto “cena de navidad”, pues habiéndose admitido la deducibilidad fiscal en el acta por ser subsumibles en aquellos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa (artículo 15.1 e) LIS), ello no tuvo su reflejo en la propuesta de liquidación. Por tanto, finalmente, el ajuste positivo por la no deducibilidad de gastos contabilizados en 2015, fue de 5.996,82 euros.

Se dictaron, por tanto, las siguientes liquidaciones provisionales:

Ejercicio 2014:

Base Imponible comprobada: 9.504,93 euros

Liquido a ingresar o devolver: -3.393,43 euros.

Autoliquidación: -5.769,66 euros.

CUOTA DEL ACTA: 2.376,23 euros.

Ejercicio 2015:

Base Imponible comprobada: -91.514,53 euros

Liquido a ingresar o devolver: -51,46 euros.

Autoliquidación: -51,46 euros.

CUOTA DEL ACTA: 0,00 euros.

Ejercicio 2016

Base Imponible comprobada: - 206.611,18 euros

Liquido a ingresar o devolver: 0,00 euros.

Autoliquidación: 0,00 euros.

CUOTA DEL ACTA: 0,00 euros.

El Acuerdo de liquidación se notificó al interesado el 27-07-2020 en su Dirección Electrónica Habilitada.

SÉPTIMO.- Apreciada la comisión de infracciones tributarias en los ejercicios objeto de comprobación, la Dependencia Regional de Inspección acordó iniciar procedimiento sancionador:

- Infracción del artículo 193 LGT, por la obtención de devolución improcedente en el ejercicio 2014.
- Infracción del artículo 201 LGT, por el incumplimiento de obligaciones de facturación, en cuanto a la emisión en el ejercicio 2016 de tres facturas consideradas falsas.

Con fecha 08-02-2021 se dictó acuerdo de resolución de procedimiento sancionador A51-**REFERENCIA_2** -notificado al interesado el 09-02-2021 en su Dirección Electrónica Habilitada-, imponiéndose las siguientes sanciones:

Sanción por infracción del artículo 193 LGT, por importe efectivo de 1.188,12 euros.

Sanción por infracción del artículo 201 LGT, por importe efectivo de 325.500,00 euros.

OCTAVO.- Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación y con el Acuerdo sancionador, interpuso las correspondientes reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Canarias, que fueron desestimadas mediante resolución de fecha 31-10-2023, notificada el 07-11-2023.

NOVENO.- Disconforme, asimismo, con la resolución anterior, interpuso el interesado en fecha 05-12-2023, ante este TEAC, el recurso de alzada 9528/2023, que ahora nos ocupa, formulando las siguientes alegaciones:

A) Alegaciones frente a la liquidación:

Primera.- Prueba de la realidad económica de la estructura empresarial.

Segunda.- Supuesta simulación.

Tercera.- Regularización integral.

Cuarta.- Deducibilidad de gastos.

B) Procedimiento sancionador:

Quinta.- Diligencia debida y motivación defectuosa.

Sexta.- Tipología de la infracción.

Séptima.- Base de la sanción.

Octava.- Desproporción de la sanción impuesta.

Novena.- Exoneración de la culpabilidad por interpretación razonable.

DÉCIMO.- Asimismo, con fecha 19-01-2026 presentó el interesado ante este TEAC escrito de alegaciones complementarias, aportando sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de fecha …-…-2025 (rec. nº …/2023) relativa a la entidad **GH**, en la que se dispuso:

*"Que debemos estimar en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto en nombre de la entidad mercantil **GH** S.L., contra la resolución de fecha 31-10-2023 dictada por el Tribunal Económico Administrativo de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, reclamaciones económico administrativas 38-01579-2020 y acumulada 38-00343-2021, sólo en cuanto a que de la sanción impuesta debe excluirse la aplicación del criterio de graduación del artículo 201.5 de la L.G.T., desestimando la demanda en sus demás pretensiones."*

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en

vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del TEAR objeto del presente recurso de alzada, dando respuesta a las alegaciones formuladas por el interesado frente a la misma.

TERCERO.- **Sobre la existencia de simulación en los servicios prestados por JK a XZ.**

A este respecto, alega la recurrente la realidad de los servicios prestados por **JK** a **XZ**, así como la realidad y ausencia de ocultación de la estructura empresarial compuesta por **JK**, **GH** y **XZ**, destinada a la obtención de la mayor subvención posible en la realización de la actividad de cursos formativos financiados por entidades públicas. Señala que **XZ** carece de medios propios para llevar a cabo la actividad de venta de licencias formativas, diseño, maquetación y creación de los contenidos de los cursos, requiriendo medios subcontratados como los provistos por **JK**. En definitiva, considera que no ha existido una ocultación con la finalidad de engaño en la conducta de la entidad, señalando que las pruebas indiciarias utilizadas por la Inspección no son reveladoras de la conducta que se pretende imputar. Concretamente, señaló en su escrito, lo siguiente:

*"**Primero.- Prueba de la realidad económica de la estructura empresarial.***

*D. **Ixt** decidió, en economía de opción, que los servicios de sus empresas a otras empresas (propias o terceros) de cursos se centralizaran en una de ellas; la que realizaba los servicios finales con los usuarios, ésta es **XZ**. La estructura empresarial permitía aumentar el número de cursos subsidados (limitado por empresa), y crear sus propios contenidos didácticos (no es subvencionable 105 costes de la misma empresa). De esta manera, y consecuentemente se repartió los recursos entre las empresas, principalmente los recursos humanos.*

*Esta estructura empresarial es totalmente transparente, **no es objeto de ocultación alguna.** En toda el acta recurrida no aparecen las palabras ocultar o ocultación, ni dolo. En la resolución del acuerdo sancionador, tampoco aparecen referencias a dolo, y sólo aparece "'ocultación" en la página como reproducción del contenido del artículo 193.2 de la LGT, no referido al expediente.*

*La **prueba** que esta estructura empresarial era real y con un fundamento económicos, es la facturación de **XZ** indicada en el antecedente 5º. Esta facturación fue en 2016 mayoritariamente otras academias no vinculadas (69,5% del total).*

*Estos ingresos de **XZ** fueron revisados por la Inspección en su propio proceso de revisión, ver el acta de **XZ** (REA 38/01564/2020).*

*La mayoría de los Ingresos de **XZ** proviene de la venta de licencias formativas, diseño de plataforma de teleformación, maquetación y elaboración de contenidos (Ver facturas a **LM** Sl.. REA 38/01564/2020 archivo "'… ... … 2016).*

*Como se desprende de la cuenta de resultados de **XZ** archivo "1 … **XZ** 2016 DESGLOSADO XL.SX" los gastos propios personal y otros gastos de explotación representan 7,21% del total, siendo sus medios subcontratados. Del total de los gastos de "'trabajos realizados por otras empresas" cuenta 607 el peso de las facturas de **JK** y **GH** (ajustadas por la revisión de la Inspección también) ascienden a 99,07%, como se puede contrastar en el ata de **XZ** REA 38/01564/2020. El resto de los aprovisionamientos son compra de mercaderías 102.362,99 euros (libros).*

*Las declaraciones de la trabajadora de **XZ** (pág. 5 del acta), y su formación técnica de e-learning, evidencian que la trabajadora no realizó labores relativa a los servicios de venta de licencias, diseño de plataformas y contenido de los curso; si no en la gestión de las plataformas de los cursos y seguimiento de cursos. En conclusión, **XZ** no tiene medios propios, materiales ni cuenta con las licencias, para realizar las operaciones facturadas a **LM** SL.*

*En **conclusión,** el diseño, maquetación y creación de los contenidos de los cursos, es la parte fundamental de la facturación de **XZ**, fue realizada desde **JK** y **GH** como se declara de antemano en la solicitud de la subvención. **La facturación de JK a XZ se corresponde con la realidad**, los servicios necesarios que luego refactura.*

(...)

Segundo.- Supuesta simulación

En primer lugar, estos simples indicios no desacreditan las pruebas presentadas por esta parte. Además, estos indicios son compatibles con la realidad expuesta:

*a) Las declaraciones del administrador se pueden interpretar, que la operativa de repartos de costos reales interna daban mejor imagen financiera, a la vez que se **reflejaba la realidad** de ingresos y gastos de cada empresa. Esto era una exigencia de los cursos que eran revisados por auditores independientes (ver anexo 4).*

*b) Se ha probado que **XZ** ha facturado (principalmente a terceros) licencias y cursos que no tiene capacidad de forma autónoma para su desarrollo*

c) Es licito facturar servicios desarrollados por terceros, fiscalmente y desde el punto de vista de las subvenciones, como aprueba el Informe del auditor anexo 4 (apartado al TEAR).

*d) En contra de lo recosido en el apartado 2 anterior, no se ha facturado desde **GH** e **JK** seguimiento de los cursos, actividad que desarrolla **XZ**.*

*e) La plataforma de teleformación ha sido vendida también a terceros (**LM**, SL -se ha detallado en los hechos alegados-), y ha sido utilizada en sus curso por **JK** (anexo I página 4 la teleformación representa un 61,05%) y **GH** (anexo II página 4 un 20.77%). No entendemos que se pueda afirmar lo contrario. Se facilitó acceso a la Inspección, con usuario y clave para que pudieran acceder a la plataforma de **XZ** y pudieran comprobar la existencia de la plataforma y de los distintos contenidos. El día que se citó a la trabajadora de **XZ** ésa se presentó con un ordenador portátil con acceso a internet para que si la administración lo solicitaba mostrar tanto la plataforma como los contenidos. La declaración de la propia trabajadora también confirma la existencia de la plataforma.*

*f) Resto de indicios son poco relevantes, también son cifras redondas las facturadas a terceros (**LM** SL), y es normal cierta laxitud en las fechas de las facturas de empresas relacionadas.*

Como hemos expuesto los indicios no desacreditan la prueba. Pero además en todo caso, serían compatibles con que parte de los servicios fueran reales, y también con la diferencia valoración de las operaciones vinculadas.

*En su lugar se opta sin motivar por la simulación, no se indica en qué consiste la simulación y no se demuestra **dolo** alguno.*

*Pero más grave es las consecuencias que se extraen de la supuesta simulación. La incoherencia es tal, que se deja a **XZ** sin los servicios de las empresas vinculadas, que son los medios con que presta los servicios a sus clientes (recordamos mayoritariamente terceros). En toda caso, como se propone en el siguiente fundamento de derecho, sólo cabía eliminar a todos los efectos **XZ** (una supuesta interposición ficticia) si realmente su intervención en el tráfico comercial era simulada.*

(...)

En conclusión, hemos probado que los servicios realizados son reales, necesarios para la obtención de los ingresos. No está fundamentado la regularización propuesta, y es contradictoria con los propios argumentos de la Inspección."

El tratamiento de la cuestión aquí debatida exige un breve análisis de los hechos puestos de manifiesto en el expediente para determinar la concurrencia o no de simulación en la operativa enjuiciada, sin perjuicio de hacer nuestras las aseveraciones del Tribunal Supremo en sentencias de fechas 18 de marzo de 2008 (casación n.º 35/2004), 27 de mayo de 2008 (casación n.º 82/2004) y 30 de junio de 2008 (casación n.º 81/2004), en cuyo Fundamento de Derecho QUINTO declaran:

"(...) En segundo lugar, los diferentes negocios anómalos no tienen por qué ser considerados de manera excluyente entre sí, toda vez que sobre un mismo negocio jurídico puede concurrir una pluralidad de anomalías que, individualmente consideradas, configurarían los diferentes tipos de negocios anómalos (simulados, indirectos, fiduciarios y en fraude de ley).

Esta precisión relativiza en gran medida las críticas que reciben las sentencias que tratan problemas del tipo de los aquí controvertidos. Con frecuencia los vicios de los negocios subyacentes pueden ser calificados de modo diverso, pero esta diversidad no implica contradicción, pues en los negocios analizados es posible apreciar la concurrencia simultánea de vicios diversos".

En el mismo sentido, la STS de 30 de mayo de 2011 (rec. Casación n.º 1061/2007) dispone:

"Es más, cuando esta Sala ha contemplado una indebida por aparente utilización de un negocio o contrato considera que es casi innecesario tratar de subsumir el conjunto operativo llevado a cabo en la categoría de negocio simulado o disimulado, negocio en fraude de Ley, negocio indirecto, negocio fiduciario y/o demás especialidades de los negocios jurídicos anómalos, pues en la realidad lo único que se produce es un intento de obtener un tratamiento fiscal improcedente (...)".

En relación con la simulación, el artículo 16 LGT, en redacción original, establece:

"1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente".

La simulación tributaria es una concreción de la simulación tal y como se la reconoce en Derecho Civil, pudiéndose definir como la declaración de voluntad de un contenido no real emitida conscientemente, y de acuerdo entre las partes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no

existe (simulación absoluta) o es distinto (simulación relativa) de aquél que realmente se ha llevado a cabo. Así, en el negocio simulado, se crea una apariencia jurídica que no responde a la realidad.

Como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia del TS, la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (que puede ser lícito o ilícito) dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno. La cuestión está subsumida en el tratamiento de la causa y, en particular, en los artículos 1.275 y 1.276 del Código Civil, relativos a los contratos sin causa o celebrados con expresión de causa falsa.

En la simulación, el negocio aparente no puede desplegar sus efectos, aunque sí puede producirlos el negocio encubierto o disimulado, si lo hay, y reúne todos los requisitos materiales y formales para su validez.

En los supuestos que la doctrina ha denominado de "*simulación por persona interpuesta*" existe una divergencia entre la declaración manifestada y la voluntad real, que es ocultada. Esta realidad, puesta en conexión con lo dispuesto en el artículo 1.276 del Código Civil, que dispone que: "*La expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita*", hace que, al tener el negocio simulado una causa falsa, los únicos efectos que se producen son los del negocio que se trata de disimular. Ello es así porque, en nuestro Derecho, la causa es un obstáculo insalvable, como requisito fundamental de este tipo de negocios.

El propio Tribunal Supremo en sentencias como la de 8 de febrero de 1996, se refiere al concepto jurisprudencial y científico de simulación contractual como: "*(...) un vicio de la declaración de voluntad de los negocios jurídicos por el cual, ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, dan a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer*".

El mismo alto Tribunal, en sentencia de 4 de julio de 1998, manifiesta que "*La correcta calificación de un contrato ha de hacerse no en razón del resultado que, por unas u otras circunstancias, haya llegado a producirse, sino en función del verdadero fin jurídico (actual o potencial) que los contratantes pretendían alcanzar con el mismo o, lo que es igual, de la verdadera intención que los contratantes tuvieron al celebrarlo*".

Y en cuanto a la prueba de la existencia de simulación, habida cuenta que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica, por lo que generalmente habrá que acudir a los indicios y a las presunciones para llegar a la convicción de que se ha producido una simulación.

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11/02/2005 (Sala 1ª, casación n.º 3641/1998), entre otras muchas, tras poner de manifiesto la dificultad de la prueba de la simulación contractual, acrecentada por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, señala que "*la doctrina de esta Sala admite como suficiente la prueba de presunciones, la cual se configura en torno a un conjunto de indicios, que si bien tomados individualmente pueden no ser significativos, e incluso cabe que sean equívocos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias, son reveladores de la actuación simulatoria*".

Posteriormente, el mismo alto Tribunal, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en sentencia de 20/09/2005 (rec. Casación n.º 6683/2000), precisamente con ocasión de un supuesto de simulación en el ámbito tributario, manifiesta:

"A estos efectos debe tenerse en cuenta, como señala el Abogado del estado, que la mencionada clase de pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra.

(...) Esta Sala es consciente de que en el campo del Derecho Tributario la utilización de sociedades interpuestas o aparentes ha tenido una extraordinaria trascendencia, por ello el legislador ha respondido con normas legales "ad hoc", que han relegado a un segundo término el reconocimiento y aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del "levantamiento del velo".

Y en los últimos años se han utilizado para eludir los tributos fórmulas societarias cada vez mas complejas y sofisticadas, lo cual ha dado lugar a la necesidad de acudir a los denominados "negocios jurídicos anómalos ", subsumiendo en la simulación, en el fraude de ley, en los negocios fiduciarios y en la nueva categoría de negocios indirectos, la combinación de uno o varios actos y contratos con los que se consigue un propósito elusivo de los tributos.

Y esto es lo que, con esfuerzo, en el presente caso, ha logrado poner de manifiesto la Administración".

Por su parte, en resolución de 15/12/2020 (RG 4029/2017) señaló este Tribunal los siguientes elementos que deben concurrir para poder llegar a la conclusión de la existencia de simulación:

"- Por un lado, la existencia de un acuerdo simulatorio, es decir, la existencia de un acuerdo entre dos partes dotado de apariencia real.

- Por otro lado, la existencia de una finalidad de engaño, haciendo creer a los terceros en la realidad del acuerdo simulatorio en el que se contiene un negocio que no existe.

Además, de los dos citados elementos que se encuentran claramente entrecruzados se deriva la existencia de una divergencia consciente entre la voluntad declarada y la voluntad interna de las partes."

En relación con la prueba indiciaria y las presunciones, la propia LGT, recoge en su artículo 108.2, en redacción original, lo siguiente:

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

Al respecto, cabe indicar que la doctrina y la jurisprudencia admiten 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.

Como dice la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia de 31/01/2008 (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 presupuestos 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 02/04/2008 (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 1/2000, párrafo segundo, al señalar que "en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción". 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 mismos, pruebas directas, ni hechos ilícitos o merecedores de algún tipo de reproche desde el punto de vista jurídico. Son hechos que, por sí solos, no resultan elocuentes pero que, conjuntamente considerados, constituyen prueba. Así, lo decisivo es tratar de determinar si entre los hechos que pudieran considerarse probados y las conclusiones a las que llega la Inspección existe una conexión lógica.

Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 17/11/1999:

"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".

La jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 01/12/1989 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 16/07/2002 (rec. 3507/2000) y la sentencia del Tribunal Supremo de 08/05/2003 (rec. 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; 26-05-2000; 22-06- 2000; 16-06-2000; 8-09-2000, 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.

Por su parte, es doctrina reiterada de este TEAC que la prueba de cargo puede ser por indicios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- La prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados.
- Los hechos constitutivos de delito han de deducirse de esos hechos probados a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano.

Por tanto, para la válida utilización de la prueba de presunciones deben tenerse en cuenta los siguientes requisitos acuñados por la jurisprudencia:

- 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.
- 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, tal y como exige el artículo 386.1 de la LEC 1/2000 al señalar que "*en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción*".

Finalmente, debe hacerse alusión a la doctrina de este TEAC acerca de la prueba indiciaria, la cual se refleja, entre otras, en la resolución de fecha 20/07/2017 (RG 576/2014), en la que se señala al efecto que el enlace preciso y directo que se requiere entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir se da cuando concurren los tres requisitos siguientes:

a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico, como extremadamente posible.

b) Precisión o, lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse.

c) Concordancia entre todos los hechos conocidos, que deben conducir a la misma conclusión.

CUARTO.- Llegados a este punto, en el presente caso, aprecia la Inspección la existencia de simulación absoluta en las prestaciones de servicios por parte de las entidades **JK** y **GH** a su vinculada **XZ**, teniendo el mismo administrador, persona física. En lo que respecta a la interesada **JK**, dichas prestaciones de servicios cuestionadas por la Inspección se documentaron en las siguientes facturas declaradas falsas, emitidas por la sociedad:

1) Factura **117/16** de fecha 30/11/2016 Destinatario **XZ** importe 87.000,00 euros. Concepto: Diseñado, maquetado y elaboración de contenidos de Certificados de Profesionalidad.

2) Factura **132/16** de fecha 30/12/2016 Destinatario **XZ** importe 32.000,00 euros. Concepto: Seguimiento y operativa plataforma **QRC** 2016.

3) Factura **133/16** de fecha 31/12/2016 Destinatario **XZ** importe 98.000,00 euros. Concepto: Implantación de plataforma Certificados de Profesionalidad. Maquetación y elaboración de contenidos.

Se fundamenta, tanto en el acta incoada como en el acuerdo de liquidación, la ausencia de prueba o justificación de que dichos servicios hayan sido realmente prestados por **JK** en favor de **XZ**, debiendo destacarse los siguientes **indicios relevantes** al efecto:

a) Falta de aportación de justificación material de la realidad de los servicios.

El análisis de la Inspección se centró en determinar la actividad concreta realizada por cada una de las entidades de las que Don **Ixt** era administrador - **JK**, **XZ** y **GH**-, y si la facturación cruzada obedecía a servicios realmente prestados. Así, en Diligencias 2 a 4 se requirió, además de la justificación formal

mediante la aportación de facturas entre partes vinculadas, una justificación material de los servicios prestados, realizándose preguntas concretas acerca de la naturaleza de tales servicios, sin que se aportara dicha justificación material ni se obtuvieran respuestas precisas por parte del representante autorizado. En Diligencia nº 5 consta la personación en el domicilio de la entidad, **DIRECCION_1**, encontrándose presente el administrador, cuyas manifestaciones se consideran de gran relevancia para entender el funcionamiento de la estructura empresarial.

b) Declaraciones del administrador, documentadas en Diligencia nº 6, destacándose en el acta, lo siguiente (el subrayado es nuestro):

*"En cuanto a la entidad **JK**, señala el administrador que su actividad es la formación, para ello cuentan con 8 aulas en este local, y tienen dos departamentos técnicos, uno prepara la parte de los cursos para desempleados y el otro departamento está dedicado a cursos para ocupados (SEPE y del Servicio Canario de Empleo con prácticas en empresas) y también ofrecen cursos para empresa externas como **NP** y **RS**.*

*Respecto de **GH**, manifiesta el administrador y queda recogido en la propia diligencia, que realiza su actividad en el local de … y que dicho establecimiento está especializado en estética y peluquería que son para desempleados o para ocupados.*

*La mayoría de los ordenadores que se utilizaban para los cursos eran de la entidad **GH** que se los alquilaba a unos precios de mercado. Añade que estos precios se publicaron por la Cámara de Comercio para que se aplicaran por el sector. Aporta una publicación de la Cámara de Comercio de 2012.*

*Manifiesta que la documentación que tiene en estas instalaciones es la de **JK** y la de entidad **XZ**, de la que también es administrador, porque esta última entidad está domiciliada en su propio domicilio particular.*

*El compareciente manifiesta que, en la actualidad, **XZ** solamente tiene un trabajador que tiene su centro de trabajo en este local y aquí se conserva toda la documentación de esta entidad, dice que se creó para funcionar como central de compras, material didáctico, licencias para alumnos de tele formación y en la actualidad, también ordenadores.*

*Se hace hincapié en conocer la actividad de las distintas empresas vinculadas y su relación entre ellas, así se pregunta ¿Qué servicios recibe de la entidad **GH** SL y de **XZ**? En particular, se pregunta por la factura nº PV119/15 de 29 de diciembre, por importe total de 200.000 euros y las facturas nº PV132/16, PV117/16 y PV133/16.*

El compareciente y administrador único de las 3 empresas, manifiesta que "como son tres empresas suyas, es un modo de regularizar al final de año, porque no le interesa que las empresas den pérdidas de cara a los bancos."

Añade que, "por facilitar este proceso, la valoración de los servicios que se prestan entre sí las tres sociedades y, por este motivo, las facturaciones que realiza a fin año son para repartir los gastos entre las tres, y de este modo", -desde el punto de vista del compareciente-, "es más real."

*Doña **Ekb**, empleada de **JK**, es la encargada de realizar la contabilidad de las tres empresas **GH**, **JK** y **XZ**.*

*Ante la cuestión de ¿Cuál es la justificación económica la estrategia empresarial que aplica? Manifiesta Don **Ixt**, que "tiene tres empresas por el tema de la limitación de las subvenciones para poder acceder a más cursos."*

*Esto es, la actividad principal tanto de **JK** y de **GH** son los cursos de formación, que derivan de contratos públicos. Para poderse presentar a los concursos públicos, y de acuerdo con la normativa establecida para la misma, se crean dos empresas que prestan los mismos servicios, para poder concursar con una o con otra, ya que existen limitaciones para la presentación de las licitaciones en los concursos. De tal forma se pueden evitar dichas limitaciones, al realizar la solicitud de licitación con diferentes personas jurídicas, aunque después lo cursos se impartan con los mismos medios, sea **GH** o sea **JK** el que resulte adjudicado.*

Por otro lado, según manifiesta el administrador, el importe de las subvenciones viene determinado a posteriori, mediante la aportación de las facturas de gastos en los que se ha incurrido, esto es, el importe de las mismas viene determinado vía justificación, por lo que se crea una sociedad tercera que facture los servicios que se puedan externalizar y poder aportar así las facturas necesarias ante la entidad pública correspondiente y justificar los gastos incurridos y asegurarse de obtener una mayor subvención.

Sin embargo, esto determina el problema siguiente: dado que se deben facturar recíprocamente a lo largo del año para justificar los gastos en los cursos subvencionados y obtener así una mayor ayuda pública, el importe del beneficio o pérdida de cada una de las mismas puede verse descompensado, ya que han facturado muchos servicios y no hay gastos. Las subvenciones se imputan en otro ejercicio y hasta que no haya ingresos hay muchas pérdidas debido a los gastos. Por ello, a final de año, en función de los importes que se han ido facturando unas a otras, se realizan una serie de facturaciones entre las mismas con la finalidad de compensar los resultados entre las 3 empresas, en particular de cara a los bancos.

*Debemos considerar las **manifestaciones del administrador recogidas en Diligencia nº6** de gran relevancia para poder entender el comportamiento entre las empresas, ya que ha sido el propio administrador de las 3 empresas implicadas el que ha reconocido que a final de año se hace una "regularización conjunta" de cara a los bancos.*

Esto nos lleva a la conclusión, junto con el análisis conjunto de las 3 empresas, de que, efectivamente, cada una de las empresas tiene medios materiales y humanos para llevar a cabo una actividad, que la actividad entre las mismas es complementaria, ya que la finalidad conjunta de las 3 empresas es poder acceder a los concursos públicas para dar los cursos de formación a empleados y desempleados y obtener las subvenciones correspondientes en la mayor cuantía posible.

Sin embargo, debido a que en función del ejercicio que se trate y como consecuencia de la aplicación de los criterios de imputación temporal de las subvenciones, puede resultar que a final de año alguna de las empresas tenga un excesivo ingreso o gasto, por lo cual se procede a dicha regularización."

c) Declaraciones de la única trabajadora contratada en **XZ**, señalando el Acuerdo de liquidación, al respecto:

*"En referencia a la naturaleza de las actividades realmente realizadas por **XZ** y a las labores concretas que desarrolla Dª. **Cpv** en el seno de la entidad, se estima procedente atender a las siguientes notas:*

- *Reproducimos nuevamente las manifestaciones de dicha trabajadora, aludidas por el interesado, transcritas parcialmente en el acta que nos ocupa y contenidas en la Diligencia nº10 extendida en el expediente de **XZ**:*

***PRIMERO:** Presente Doña **Cpv** con DNI …, en calidad de trabajadora de la entidad **XZ** SL.. la misma manifiesta en su calidad de trabajadora que las funciones que realiza sin las siguientes:*

*- Ella es técnico de e-learning que consiste en la puesta a punto de la plataforma de tele formación. La plataforma la provisiona **QR**.*

- Le corresponde la carga de los alumnos en la plataforma, dar de alta los cursos y seguimientos de las actividades formativas.

- Los alumnos le llegan en listados, no son de externa pyme.

- Revisión de los contenidos y preparación de los materiales (todo on line)

- En muchas ocasiones trabaja desde casa o fuera de la isla, ya que todo el trabajo es on line.

- También realiza funciones de "centros de asistencia a usuario"

- No tiene sitio fijo donde trabajador, en muchas ocasiones pasa por el centro de **DIRECCION_1***, pero realiza "teletrabajo" a efectos de conciliar con su vida personal, y que asi esta concertado con D. **Ixt**.*

- *El administrador único de las vinculadas no ha hecho ningún tipo de puntualización al respecto de tales manifestaciones.*
- *Durante los ejercicios 2014-2016, dicha trabajadora ha estado contratada por:*
  - *o **JK**: meses de abril a julio de 2014 (pág. 251/290 en Libro Mayor 2014, escrito de 12/12/2018, RGE…2018, expediente **JK**)*
  - *o **GH**: resto de 2014, 2015 y enero de 2016 (modelos 190 2014 y 2015, con C.S.V. …' y …'; págs. 31, 43, 46, 84 y 87 del libro mayor de 2016 de **GH**, documento nº 15 del expediente de esta mercantil).*
  - *o **XZ**: febrero de 2016 y en adelante (doc.nº41 del exp. de **XZ**: libro Mayor; y modelo 190, con C.S.V. …').*
- *Acudiendo al perfil público profesional de la red social …, se observa que la Sra. **Cpv** se describe como técnico e-learning desde el 2009, con el título de Ingeniería Técnica de Informática, y como Docente de cursos del Servicio Canario de Empleo'. Por tanto, además de su titulación y trabajo como técnico e-learning en el seno de las vinculadas (cabe entender que desde 2016 en **XZ**), manifiesta ejercer como profesional autónomo en el ámbito de dicha docencia desde 2007.*

*De lo anterior se extrae que las labores que desempeña en **XZ** desde febrero de 2016 como tal técnico e-learning son las que afirmaba ante la Inspección, siendo además las mismas que venía desarrollando desde 2009 como trabajadora de las vinculadas. Los trabajos de tal naturaleza, realizados en 2016 para **XZ**, le han servido a **JK** y **GH** para justificar gastos de cara a la obtención de subvenciones. Esto confirma que es **XZ** quien presta el servicio de apoyo formativo, gracias a las funciones de dicha trabajadora, y no al revés. Las alegaciones nada exponen al respecto."*

d) Los gastos justificados por **JK** y **GH** para el acceso a las subvenciones públicas derivadas de la impartición de cursos derivan de servicios prestados por **XZ**. Este aspecto contrasta con las facturas cuya realidad ha sido cuestionada por la Inspección, conteniendo el Acuerdo de liquidación un análisis detallado de las tres facturas, del que interesa destacar, lo siguiente:

*"- **JK. Implantación de plataforma** Certificados de Profesionalidad. **Maquetación y elaboración de contenidos (factura PV133/16**, 30/12/2016):*

*Todos estos conceptos fueron objeto de facturas emitidos en concepto de tales servicios prestados por la propia **XZ** a **JK** y dieron lugar a gastos justificados por esta mercantil en el acceso a subvenciones públicas en 2016. Ahora se pretende defender que se trata de servicios prestados también en dirección contraria, evidentemente, sin ninguna clase de fundamento fáctico y/o documental.*

*La plataforma la implanta **QR**, S.A., o en su caso **WY**, pero nunca **JK**. Se adquieren licencias que habilitan el acceso a plataforma y a cursos generados y adquiridos al proveedor. En el escrito de alegaciones de*

*03/03/2020 (trámite de audiencia previo al acta) se aducía sin ningún tipo de detalle que **XZ** debe contar con proveedores que le aporten la plataforma y que el personal necesario se encontraba en **JK**. En este sentido resulta probado quién se la provee a **XZ** para su posterior cesión a **JK**: **QR**, S.A. Así, hasta 2016 las licencias eran adquiridas por **JK** y **GH** (véase el requerimiento formulado al tercero). Ya en lo que atañe a la personalización, hablamos de otra cuestión, y para ello atendemos a la argumentación que se sostiene en los párrafos que siguen.*

*Puede observarse que en la factura PV133/16 también se describen los servicios de **maquetación y elaboración de contenidos de Certificados de Profesionalidad** presuntamente prestados por **JK** (pág. 11/27 del acta).*

*Pues bien, los expedientes de las subvenciones -que obran incorporados al expediente de **JK**- están plagados de cursos referidos a materias por las que se otorgan certificados de profesionalidad y, al efecto, durante 2016, **JK** recibió de **XZ** diferentes servicios de maquetación y elaboración de contenidos, habiéndose manifestado por el propio interesado que se trata de gastos cuya realidad ha sido efectivamente acreditada vía auditores de cuentas en diligencia nº10. (...)*

*De entre los "Certificados de Profesionalidad" que en dicho Repertorio se relacionan, citaremos algunos de ellos, por constituir materia formativa de los cursos por cuya impartición **JK** obtuvo subvenciones aportando con ese propósito facturas de gastos por operaciones realizadas por **XZ** de la misma naturaleza que las que centran nuestra atención. (...)*

*Cierra el círculo la documentación justificativa de gastos presentada por **JK** para la obtención de subvenciones en 2015 (un año antes), en tanto confirma que por tales funciones concretas referidas al acceso a licencias de plataforma y cursos y por la gestión y seguimiento de la plataforma de teleformación, entre otros conceptos, era **GH** quien prestaba el servicio y facturaba a **JK**. Como vimos, Dª **Cpv** se encontraba contratada en **GH** durante 2015 y desde esta mercantil desarrollaba sus funciones de técnico e-learning hasta su contratación por **XZ** en febrero de 2016. Véase la factura nº05/15 expedida por la vinculada, obrante como documento nº 387 del expediente (carpeta "Documentación escaneada. Diligencia nº 6", exp. **JK**). Coinciden en el tiempo la modificación del modus operandi en 2016 y la contratación de dicha trabajadora por **XZ**.*

*Por tanto, atendiendo a las propias alegaciones que se formulan, **o bien son simuladas las operaciones comprendidas en las facturas aportadas por JK como gasto de cara al acceso a tales subvenciones** por impartición de cursos formativos, falsas las facturas presentadas al efecto y falaces las manifestaciones y las labores de la trabajadora de **XZ**; **o bien, en consonancia con lo señalado en el acta y en las líneas precedentes, hay simulación en los servicios documentados en la factura PV133/16** emitida por **JK**, porque no ha existido la prestación de servicios que documenta. La Inspección se inclina por esta última opción, visto el ingente acopio probatorio que nutre esta tesis y la ausencia de alternativa creíble.*

(...)

*- **JK. Diseñado, maquetado y elaboración de contenidos** de Certificados de Profesionalidad **(Factura PV117/16**, **30/11/2016**):*

*En fase final del procedimiento el soporte justificativo de la realidad de este servicio sigue siendo nulo, ausentándose asimismo la prueba de su necesidad de cara a poder ejecutar los posteriores que se hayan podido prestar a terceros. En segundo lugar, podemos apreciar con claridad que el concepto facturado es el mismo que el de la factura PV133/16 que se acaba de analizar, así que bastando lo expuesto con detalle en los párrafos precedentes para la ratificación del acta, resultaría ocioso reiterar los argumentos ya esgrimidos. Y, en fin, se alegaba en el escrito de 03/03/2020 que **JK** había empezado a crear el contenido de sus cursos. Y ya hemos podido saber que, no resultando acreditado este extremo, tendría sencillo reflejo en su propia cuenta de resultados, vía gastos de explotación (Sueldos y salarios, principalmente). Asimismo hemos conocido que el diseño, el maquetado y la elaboración de contenidos en la plataforma fueron posteriormente facturados por **XZ** y recibidos como servicio por **JK**, no obteniendo **XZ** más utilidad que la contraprestación pactada por la ejecución.*

*- **JK. Seguimiento y operativa plataforma** AVANZO CONECTO 2016 (**Factura PV132/16**; **98.000 euros**):*

*El seguimiento y la operativa de la plataforma de teleformación es atribuible a **XZ** en 2016, por las razones ya esgrimidas en líneas precedentes. Resulta meridianamente evidente que los servicios descritos en la factura son coincidentes con las funciones que viene desempeñando la trabajadora en el seno de las vinculadas desde 2009, a lo que se suma el cambio producido en 2016 con el coincidente motivo de su contratación por **XZ**. En sentido inverso al pretendido por el interesado, advertimos también que **XZ** facturaba en diferentes ocasiones a **JK**, durante 2016, por el servicio de gestión y seguimiento de plataforma, según se extrae del contenido de las facturas nº 61/16 a 68/16, por ejemplo, contenidas en el doc. nº68 del expediente de **XZ** y en documento nº 140, aportado junto al escrito de 14/02/2019, con referencia registral RGE…2019 del expediente de **JK**. Es por todo esto que las alegaciones se formulan de un modo intencionadamente genérico. En cuanto al 2015, quien le prestaba estos servicios a **JK** era **GH**, como vimos, y en esta última entidad se encontraba contratada Dª **Cpv** realizando las labores que conocemos. Son hechos palmarios que han sido ocultados.*

(...)."

De los anteriores indicios se desprende que las facturas anteriores no documentaban servicios realmente prestados por **JK** a **XZ**. Ante las dudas fundadas de la Inspección, no se aporta justificación material sólida que sustente las facturas emitidas. Analizado el concepto de las facturas y la documentación que obra en el expediente, se comprueba que los servicios que figuran no eran prestados por **JK**, sino que la misma y la otra sociedad **GH** eran las receptoras de dichos servicios, prestados por **XZ**. Dichos servicios se requerían para la actividad formativa subvencionada, habiendo documentado **JK** gastos subvencionados por los mismos conceptos que figuran en las facturas supuestamente emitidas a **XZ**. Lo anterior se sustenta, además de en el detallado análisis efectuado por la Oficina Técnica de las anteriores facturas, en las declaraciones relativas a las labores realizadas por la única trabajadora contratada por **XZ**, que permiten la prestación de estos servicios por parte de **XZ** a **JK**, y no a la inversa. A mayor abundamiento, el administrador declaró en diligencia la voluntad de balancear los resultados de las tres entidades de forma que no se reflejasen pérdidas, realizando "regularizaciones" a final del ejercicio en la Cuenta de Resultados de las sociedades.

Concluye la Oficina Técnica, respecto a la existencia de simulación y a la prueba indiciaria, lo siguiente, refiriéndose específicamente como indicios adicionales, a la ocultación y a la obtención de un ahorro fiscal con las operaciones simuladas (el subrayado es nuestro):

*"Pues bien, expuesto el rechazo de las alegaciones presentadas el día 18/06/2020, cabe afirmar que en la simulación, según el término inferido del texto del artículo 16 de la LGT, la carga probatoria de su presencia se desplaza en principio hacia la Administración Tributaria que la advierte. Pero, como se comunica a las entidades implicadas, ese onus probandi de salida no se traduce en que el interesado pueda permanecer inmóvil, presentar versiones irracionales o no adoptar una postura proactiva para la acreditación de la presunta realización efectiva de las operaciones cuando la Inspección expone dudas fundadas sobre su efectividad. Siendo que, a la vista de lo señalado en el artículo 106.4 de la LGT, la carga de probar tal existencia material de los servicios controvertidos debe ser soportada por quien pretende deducir los gastos documentados en factura (**XZ**), es igualmente indubitado que **JK** y **GH**, como emisores de los documentos y presuntos prestadores de los servicios a su vinculada, deben hacerse cargo también de tal peso. Nos encontramos ante un escenario en el que las sociedades supuestas prestadoras y receptora de los servicios son controladas, participadas, operativamente dirigidas y representadas por una misma persona (D. **Ixt**), existiendo por parte de este Sr. y por las mercantiles implicadas una irrebatible cercanía y disponibilidad a los presuntos medios de prueba (artículos 105.1 y 106.1 de la LGT y 217 de la LEC). Consecuentemente, reputándose probada la diligencia de la Inspección para el esclarecimiento de los hechos, esa actitud impasible y ambigua del interesado se torna como **indicio adicional a favor de la concurrencia inequívoca de simulación**, pues se traduce en la evidencia de que no existe una explicación alternativa razonable ante los fundamentos varios que sirvieron de base para proponer la regularización documentada en el acta A02 de referencia. Se ha desmentido una y otra vez la veracidad de las declaraciones hechas por el interesado.*

Hechos base:

*Como se ha dicho, ha de ser analizado el conjunto de operaciones realizadas y aparentadas en el seno de las empresas vinculadas, pudiendo reputar probado que se emitieron facturas por (i) servicios genéricos; (ii) por trabajos que en realidad le corresponderían realizar a la trabajadora de la empresa que recibiría los presuntos servicios; (iii) sin sujeción a un contrato determinado; (iv) sin ser identificables obligaciones y derechos específicos; (v) sin detalle de las operaciones que conducen a la formación del precio; (vi) por importes redondos y abultados, no detallados aun verbalmente por el interesado; (vii) sin alusión a un período de tracto sucesivo específico y a unos trabajos concretos; (viii) finalizando el ejercicio y sin concurrir previos pagos a cuenta específicos de los servicios que se iban prestando a lo largo del período; (ix) en un contexto de pretensión de balanceo de resultados, como el descrito por el administrador único ante la Inspección; (x) en referencia a la prestación de unos servicios de la misma naturaleza de los que habían sido ya recibidos por las propias mercantiles que expiden las facturas y (xi) sobre cuya base fáctica y documental justificaron gastos **JK** y **GH** para la obtención de subvenciones. A ello se le une (xii) la formulación de alegaciones cambiantes, ambiguas e irracionales -desmentidas por la Inspección- que nada aportan a la prueba de la realidad de las operaciones por las que se facturaron 83.000 y 217.000 euros, y que se envuelven en un relato espiralado y genérico pese a la posibilidad innegable de detallar y aportar pruebas justificativas de la presunta realización de los servicios. Asimismo cabe añadir que (xiii) **JK** contaba con bases imponibles negativas pendientes de compensación, determinadas en el ejercicio 2013, que le procuraban la posibilidad de imputarse los ingresos dimanantes de las operaciones documentadas en las facturas expedidas a **XZ** sin que ello redundase en la creación de una base imponible positiva en el ejercicio 2016 (para **JK**), posibilitando al tiempo que en sede de **XZ** se generasen gastos que contribuirían a la **reducción de su base imponible** y a la consecuente **elusión del pago de la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades**, como se deduce del resultado de la regularización propuesta en el acta. Igualmente puede apreciarse con claridad que el cómputo fiscal del ingreso por 83.000 euros en sede de **GH** tampoco generaba un efecto fiscal reseñable, siendo no obstante de enjundia el beneficioso que brotaba en **XZ**.*

(...)

Enlace hechos base-hecho deducido:

*Para contestar a las preguntas y a las conclusiones de la Inspección no hay respuesta detallada y precisa, y todas las vagas afirmaciones que se han hecho han sido una y otra vez desmentidas por la Inspección. Se ha señalado en el escrito de 03/03/2020 que **XZ** necesitaba de una plataforma y de unos cursos y que requería que se los proporcionasen, y que el personal capacitado para esas labores se encuentra en **JK** y **GH**, cuando se sabía que **XZ** les estaba facturando precisamente por el desarrollo de tales servicios, que la plataforma y los cursos los provisionaba **QR** y que los gastos que asumía **JK** en 2016 los acreditaba para recibir subvenciones públicas, como también conocían que cualquier tipo de creación de contenidos puramente formativos por **JK** trasladable a la plataforma ya se encontraría reflejada como gasto de explotación en su propia cuenta de resultados, como no podía ser de otra manera. También conocía que en 2015 quien facturaba a **JK** por la realización de las labores gestoras de la plataforma era **GH**, y que ello va unido al hecho de que en ese ejercicio 2015 esta mercantil adquiría licencias que después cedía a **JK** y también, esencialmente, con la existencia de la Sra. **Cpv** en la plantilla de **GH** en ese año, correspondiéndole los trabajos relacionados con la plataforma que pasaría a prestar desde febrero de 2016 en **XZ**.*

*Se adujo, asimismo, que era llamativo que la Inspección entendiese que la facturación de **XZ** se hubiese acometido solamente con recursos propios y que debía contar con los de **JK**, cuando había manifestado en diligencia nº 10 que la facturación de **XZ** la aportaba para la justificación económica de los cursos (pág. 18/27 del acta) y era plenamente consciente de que se refería a los mismos conceptos por los que después emitió al final del año las facturas expedidas a **XZ**. Se alegaba, asimismo, la existencia de auditorías de la realidad de las operaciones facturadas por **JK**, cuando se sabía que el trabajo realizado por los presuntos firmantes de los informes daría cuenta de la realidad de gastos asumidos (los de los susodichos servicios prestados por **XZ** o **GH**, entre ellos), pero nunca sobre la realidad de las operaciones generadoras de sus ingresos, respondiéndose a ello en la página 24/27 del acta. Asimismo, se citaba como acreditativo de la efectividad de los servicios, en ese escrito y en el de 18/06/2020, los posteriores trabajos que **XZ** podía prestar a terceros gracias a los que le procuraba **JK**, y ya hemos podido apreciar cuál es la significación real de cuanto se alega a ese respecto. Finalmente, se afirmaba que los contratos habían sido verbales, sin aportar ningún detalle de los elementos concretos que determinasen sus extremos y su conexión con los servicios ejecutados para la consumación del presunto contrato, lo que, a falta de razonabilidad de cuanto se alega, conduce a la conclusión inequívoca de que no existe la relación obligacional. En resumen, **no hay respuesta razonable en un contexto de indubitada accesibilidad y proximidad a las presumibles fuentes de prueba**, y todos los indicios resultan probados y unidireccionales, apuntando a la inexistencia de los trabajos que se describen en las facturas. La prueba indirecta que presenta la Inspección es el resultado de una convicción objetiva carente de elementos arbitrarios, que toma por base el preciso conjunto de hechos base probados que se han ido citando en el acta y en el presente acuerdo, seriamente sellado por las irracionales, genéricas y ambiguas respuestas del interesado, desmentidas con reiteración y suficiencia por la Inspección.*

***Si hay una multitud de hechos indicativos de que no han existido los servicios** y el interesado no ha hecho más que presentar **relatos inverosímiles -cuando no confirmatorios de la prueba indirecta recabada por la Inspección-**, no hay otro razonamiento cabal que el de concluir que efectivamente no han tenido lugar. Si a ello unimos el hecho de que subyace un **interés** indubitado del dirigente y beneficiario último de las mercantiles implicadas de **no mostrar** una cuenta de resultados o una imagen patrimonial **que refleje pérdidas**, y que tal fue la explicación nuclear que el representante ha dado ante la Inspección para justificar la operativa de las vinculadas en torno a las operaciones controvertidas, se fortalece todavía más el argumento concluyente de la inexistencias de los servicios y de la voluntad que se encubre. Y ello porque ese fundamento justificativo del interesado no contribuye a la acreditación de la realidad de los servicios sino que es prueba indubitada de que la pretensión subyacente era la de crear esa ficción de gastos e ingresos recíprocos al final del ejercicio y balancear de ese modo los resultados de las empresas vinculadas; así como de que, a tal efecto, eran expedidas ex profeso las facturas que nos ocupan, eran computados los ingresos por **JK** y **GH** y deducidos los gastos por **XZ**. Admitir la voluntad de efectuar un reparto de gastos entre las vinculadas sin prueba de la realización de los servicios que documentan las facturas de gastos, es fiel de reflejo de que la voluntad real y auténtica era aquella, y no la de prestar/recibir los servicios que se describen en las documentos analizados. A raíz de las operaciones simuladas **JK** conseguía un resultado positivo de 7.484,27 euros, mientras que **GH** pudo registrar los 8.517,15 euros positivos que figuran en su Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Como complemento de cierre a tales aspectos deductivos no puede dejarse de lado la pretendida minimización del efecto fiscal conjunto en el Impuesto sobre Sociedades, en tanto en cuanto certifica que todo fue orquestado con la voluntad oculta y paralela de disimular la tributación efectiva que le hubiese correspondido asumir a **XZ**. La voluntad de no reflejar pérdidas en **JK** y **GH** es perfectamente compatible con la pretensión de eludir el pago del tributo en **XZ**, y ello porque de modo conjunto se podía seguir aparentando frente a la Hacienda Pública que las empresas vinculadas no obtenían siempre y reiteradamente pérdidas."*

Pues bien, siendo cierto que ninguno de estos hechos permite concluir por sí mismo y aisladamente que la entidad simuló la prestación de estos servicios mediante la emisión de facturas falsas, conjuntamente generan un estado de certeza objetivamente justificable, habiendo señalado al respecto 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". Y es que, los indicios presentados por la Administración han de valorarse conjuntamente, no pudiendo 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.

Debemos reseñar, en relación a la regularización también efectuada por la Inspección respecto de **XZ**, por las facturas falsas emitidas por **JK** y **GH** para simular la prestación de servicios que, en idénticos términos se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en su sentencia de …-…-2024 (nº recurso …/2023), al entender simulados los servicios documentados en las facturas emitidas, por los mismos hechos y argumentos expuestos anteriormente por este TEAC:

"Debemos señalar que la simulación absoluta declarada por la AEAT lo es en relación a las prestaciones de servicios contenidas en las facturas discutidas, no en relación a la totalidad de la actuación de la recurrente y empresas vinculadas.

*En concreto se identifican las siguientes facturas "- Factura nº NUM002 de 20/11/2016 emitida por **JK** por importe de 87.000 euros a **XZ** - Factura nº NUM003 de 30/12/2016 2016 emitida por **JK** por importe de 32.000 euros a **XZ** - Factura nº NUM004 de 31/12/2016 p2016 emitida por **JK** por importe de 98.000 a **XZ** - Factura nº NUM005 de 31/10/2016 emitida por **GH** por importe de 83.413,08 euros".*

*Siendo en relación a las mismas y a la actividad que sustentan su emisión respecto a las que se declara la simulación y se procede al ajuste positivo en la recurrente y correlativo ajuste negativo en las otras dos entidades vinculadas, **JK** y **GH**.*

(...)

3º.- La declaración se sustenta en los hechos bases y su enlace con los hechos deducidos, tal como se refiere la liquidación dictada.

La prueba de indicios, tal como hemos señalado de modo reiterado siguiendo al TS, es una prueba válida en derecho. (...)

4º.- Tal como se indica en las actuaciones a la administración le incumbe demostrar o acreditar la simulación y así lo efectúa a través de los indicios o hechos base y ello conforme al art 105 de la LGT y reiterada jurisprudencia, entre otras TS 175/2019 recurso 4238/2017.

La administración recoge páginas 40 a 44 el análisis de la existencia de simulación, identificando los hechos base para a continuación examinar el enlace entre los hechos bases y hechos deducidos, limitándose la recurrente a reiterar la existencia de actividad, cosa que no se niega, salvo en relación a las cuatro facturas discutidas, sin aportar elemento alguno para desvirtuar las actuaciones administrativas y los indicios y hechos bases que determinan la liquidación."

Teniendo en cuenta todo lo anterior, este Tribunal Central debe declarar ajustada a Derecho la prueba de la simulación realizada por la Inspección, al observar el vínculo de razonabilidad exigido entre las presunciones apreciadas y la consecuencia lógica extraída. Los hechos puestos de manifiesto por la Inspección llevan razonablemente a concluir que ésta ha recabado un conjunto de pruebas indirectas, y no meras sospechas, de las que se infiere la existencia de simulación en la prestación de servicios por parte de la sociedad **JK** a **XZ** documentadas en tres facturas consideradas falsas, con el fin de alterar la realidad de la Cuenta de Resultados de las entidades y obtener unos beneficios fiscales que, de otra manera, no hubieran existido.

QUINTO.- **Sobre el principio de regularización íntegra.**

Alega asimismo la recurrente, la aplicación del principio de regularización íntegra, en los términos siguientes:

"Subsidiariamente de considerarse la simulación, sus efectos no deben ser los considerados por la Inspección como ya hemos introducido. De acuerdo con esta Jurisprudencia del Tribunal Supremo, la Administración tributaria, en sus actuaciones de comprobación, esta obligada a realizar todas las correcciones que sean necesarias para restablecer la situación que hubiera habido de no haber sido necesaria esa regularización. La Inspección debe corregir la situación tributaria tanto a favor del contribuyente como a favor de la Administración practicando la liquidación que proceda como resultado de estos ajustes.

El Tribunal Supremo en sentencias recaídas en recursos de casación de fecha 13 de noviembre (Rec. Cas. 167S/2018), 25 de setiembre (Rec. Cas. 4786/2017) y 10 de octubre (Rec. caso 4809/2017 y 4153/2017), extiende este principio Jurisprudencial ya asentado en el IVA, al Impuesto de Sociedades.

*En el caso en concreto, no se puede poner en duda el sistema utilizado de forma parcial. En todo caso, debería ser eliminada a todos los efectos la sociedad **XZ**. La sociedad obtuvo un resultado contable y base imponible negativa (ambas) de 39.488,26 euros, su imputación a las otras sociedades reduciría su resultado*

*contable y fiscal. Según anexo 3 (documentos aportados al TEAR), el resultado fiscal de las sociedades empeora, bajo la hipótesis de eliminación de servicios internos y reparto de resultado resultante de **XZ** (bajo criterio de facturación o factor de coste crítico-personal-) .*

Por lo tanto, la regularización integral no sólo no conlleva incrementos de cuota sino que al contrario incrementa las pérdidas de las otras empresas."

Pues bien, en relación a esta alegación procede hacer referencia a la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección2ª) de 26 enero 2012, recurso de casación núm. 5631/2008, en la que el Alto Tribunal se refiere al principio de regularización íntegra en los siguientes términos:

"Este Tribunal ha acogido el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria , valga de ejemplo la sentencia de 25 de mazo de 2009 (RJ 2009, 3285) , o la más reciente de 10 de mayo de 2010 (RJ 2010, 3603) (casación 1454/2005) en la que se dijo que "la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (F. de D. Segundo)"; Se ha considerado que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación procede atender a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia. Principio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales, pero que, claro está, debe aplicarse dentro de cada marco concreto en el que debe ponderarse, y no puede obviarse que estamos en este caso ante una comprobación de carácter parcial. Por lo tanto, habrá de atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora de carácter parcial.

Y en este contexto, delimitado el ámbito de actuación de comprobación parcial a verificar la corrección o no de la deducción por doble imposición, no le era exigible a la Administración Tributaria una actuación que comprendiera otras deducciones, en las que se veía obligado a ampliar el ámbito de actuación con el fin de comprobar, a los efectos del art 10.3 de la Ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164), la contabilidad del sujeto pasivo, para verificar el resultado contable determinado de acuerdo con las normas mercantiles. Debiendo insistir, conforme a los términos legales antes expuestos, que era facultad de la parte recurrente haber solicitado la comprobación tuviera carácter general, lo que no hizo."

Es preciso delimitar cuál es el alcance del principio de regularización íntegra y si este puede invocarse respecto de ejercicios que son anteriores o posteriores al ámbito temporal de alcance del procedimiento inspector. A esta cuestión ha dado respuesta el Tribunal Supremo en su reciente sentencia de 28/02/2023 (rec. cas. 4598/2021) en la que se planteaba como cuestión de interés casacional:

"[...] Determinar si el principio de íntegra regularización, en su vertiente sustantiva, es aplicable a los supuestos en los que se regulariza por la Administración un hecho imponible imputándolo al ejercicio correspondiente, cuando el contribuyente ha procedido previamente a autoliquidar imputando erróneamente el hecho imponible aun período posterior al del devengo, debiendo analizar la administración tanto los aspectos desfavorables como los favorables para el contribuyente.

Aclarar si este principio, en su vertiente procedimental, es aplicable no solo a los procedimientos de inspección sino también a los procedimientos de gestión tributaria, precisando si la Administración debe comprobar tanto la correcta imputación pretendida, como la procedencia de la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por el contribuyente en el ejercicio siguiente; o, por el contrario, el contribuyente para obtener la devolución de la cantidad incorrectamente autoliquidada debe de iniciar un procedimiento de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos [...]".

La cuestión que se planteó ante el Tribunal Supremo se originó por la exigencia por parte de la Administración de una tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas, que había sido abonado por el recurrente en trimestre posterior. Contra esta liquidación se presentó reclamación económico administrativa frente a este TEAC invocando la regularización íntegra, quién desestimó sus pretensiones señalando que, en ningún caso, cabe la compensación entre periodos puesto que dichos periodos "*son estancos*", fallo que fue confirmado por la Audiencia Nacional en la Sentencia que fue objeto del recurso de casación. Pues bien, el Alto Tribunal al dar respuesta a esta cuestión de interés casacional en el fundamento de derecho QUINTO argumenta lo siguiente (subrayado incorporado en la presente resolución):

"QUINTO. Juicio de la Sala. El principio de regularización íntegra.

Conviene no perder de vista, en una primera aproximación a la naturaleza y justificación de este principio de regularización íntegra, que se trata de un principio general del Derecho tributario de configuración judicial, inspirado en principios constitucionales y legales, que toma como punto de partida la generalizada declaración de los tributos y su cuantificación por la vía de la autoliquidación, por la que la carga, virtualmente universal, de declarar el hecho imponible y cuantificar la deuda recae sobre el llamado por ley a satisfacerlos.

En ese contexto, el principio que nos ocupa desarrolla su potencialidad en el curso de la regularización correctora que de tal autoliquidación efectúe la Administración tributaria, en el ejercicio de sus competencias legalmente atribuidas, y tiene por objetivo que tal ajuste sea íntegro o total, es decir, que en el curso de tal comprobación se han de llevar a cabo todas las correcciones y ajustes necesarios para rectificar o establecer la situación tributaria de manera global, tanto si beneficia a la Administración como si la perjudica.

Esa regularización, obviamente, puede afectar a periodos, conceptos tributarios o sujetos distintos a los determinantes del ámbito objetivo inicial del procedimiento comprobador de que se trate pero, en uno y otros casos, la finalidad última es dejar indemne al contribuyente de los efectos colaterales de la regularización emprendida. Así, la idea misma de obligación conexa se encuentra recogida en la LGT (artículos 68 y 225, entre otros, tras la reforma operada por Ley 34/2015 (EDL 2015/155225)) como evidencia de que los tributos no son compartimentos estancos, ni en sí mismos considerados ni puestos en relación con otras figuras fiscales.

Es reiteradísima la jurisprudencia de este Tribunal Supremo construida en relación con este principio de regularización íntegra y su directa vinculación a principios sustantivos y procedimentales. Entre los primeros se encuentra concernido directamente el de justicia tributaria, atributo del sistema por medio del cual se satisface el deber de contribuir a las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica (art. 31.1 CE).

Más específicamente, sirve al designio de evitar la doble imposición y las situaciones de enriquecimiento sin causa o injusto, corolarios de dicho principio de justicia. Entre los de orden procedimental, es de conectar este principio, obviamente, con los de eficacia y economía, en el ámbito de una organización servicial de los intereses generales (art. 103 CE), que desdeña enrevesamientos, artificio o excusas banales para no devolver lo que se ha satisfecho de más, así como el de proporcionalidad en la aplicación del derecho tributario (art. 3.2 LGT).

Si el indicado principio de regularización íntegra ha de ser tomado en consideración y aplicado de modo general por la Administración, que no es la dueña del procedimiento ni de los tributos, sino un mero servidor instrumental de uno y otros, incluso debiendo actuar de oficio para ello estricto deber legal que no es frecuente observar , con más razón se impone aquí el derecho de la recurrente, si se tiene en cuenta la extraordinaria simplicidad de los hechos acaecidos y la evidencia con que se ha producido una doble imposición.

Lo que aquí ha sucedido es lo siguiente, resumidamente:

1) El ICAC tiene derecho a exigir una tasa, prevista en el artículo 44.2 del Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio en realidad, esa figura encubre un impuesto, como ha declarado el Tribunal Constitucional en el auto n.º 381/2005, de 25 de octubre, de modo que su hecho imponible es la mera emisión de informes por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, con independencia de que dichos informes sean o no objeto de verificación posterior por el ICAC .

No se trata, pues de retribuir con una tasa el servicio prestado al respecto por dicho organismo, con lo que el hecho imponible queda un tanto etéreo y en cierto modo huérfano de justificación identificable, pues si se atiende a la remisión que el art. 44.2 efectúa al 27.4 del propio TR, la tasa se exige por consecuencia de un control formal que no parece necesario realizar. En todo caso, no es problemático en este asunto el deber de satisfacer la sedicente tasa.

2) El sistema de declaración y determinación de la tasa es el de autoliquidación.

3) … & … se equivocó y lo admite llanamente a la hora de computar el número de informes que debían ser integrados en la declaración de 2011, por lo que los incluyó en su primera declaración de 2012.

4) Esto es, esos mismos informes que fueron objeto de la comprobación limitada abierta, sin discusión de la Administración actuante, fueron espontáneamente declarados por el sujeto pasivo en 2012. Ello significa que aquélla conocía o debía conocer que los mismos informes determinantes de la mal llamada tasa que debió ser declarada e ingresada tempestivamente lo habían sido con notoria anterioridad a la apertura del procedimiento.

5) En su comprobación limitada, se corrige, aumentándolo, el importe de la tasa debida, añadiendo a la base imponible el número de informes que debieron declararse en 2011, pero que en todo caso se habían declarado ya en 2012, aunque sin que ese ajuste temporal diese lugar a declaración o decisión relativa a los que ya se conocía que habían sido satisfechos, consumando con ello, con toda evidencia, la exigencia de un doble tributo por los mismos hechos.

6) La Administración revisora y la Sala a quo, en su sentencia, niegan que, en el mismo procedimiento en que se exige la tasa por los informes elaborados en 2011, se pueda acordar la devolución de lo indebidamente pagado en 2012 en relación con esos mismos informes.

Con ello, de hecho, se ha producido, a conciencia de ello, una doble imposición innegable , pues unos mismos informes se han sometido dos veces a la tasa (2011, objeto de la comprobación; y 2012, por el importe indebidamente declarado y no devuelto). La indicación de la sentencia recurrida acerca de que no existe tal doble imposición es difícil de asimilar: "[...] No estamos, tampoco, ante un supuesto de doble imposición, como pretende hacer ver el actor. Esos informes no declarados en 2011 se devengaron en 2011, la doble imposición se produce cuando se tributa dos veces por el mismo hecho imponible y desde luego no es el caso".

Pues bien, con ello parece olvidar la Sala juzgadora, acaso de modo impremeditado, que los informes en cuestión, que ciertamente se devengaron en 2011, son los mismos que se habían declarado por … & … en 2012. Con ello se corona la tributación dos veces por el mismo hecho la emisión particular de los reiterados informes , cuando la Administración estaba en disposición de saber de haber observado una mínima

diligencia que ya se había autoliquidado la tasa correspondiente a los informes propios de ese año 2011, si bien no fueron incluidos inicialmente, pues lo fueron de modo tardío, pero en todo caso anterior a la apertura de procedimiento de comprobación limitada.

7) No parece un esfuerzo sobrehumano, lejos del alcance de una Administración servicial de los intereses generales, la mera comprobación de la realidad de ese doble pago y la posibilidad de regularización íntegra, a fin de evitar esa indebida y perturbadora doble imposición, que es evidente, y el enriquecimiento injusto de aquélla.

Cabe añadir, finalmente, puesto que el asunto, en su simplicidad, no requiere de mayor despliegue argumental, lo siguiente: de un lado, que la idea del TEAC sobre que lo que se pretende en la solicitud del recurrente es una especie de compensación que luego asume como propia la Sala a quo , apodícticamente no se compadece con los rasgos esenciales de la figura, pues la compensación es un modo de extinguir las deudas mediante la neutralización entre acreedor y deudor de las que recíprocamente se deban entre sí.

Aquí, por el contrario, se trata de otro fenómeno distinto, no difícil de distinguir del anterior: se ha satisfecho la tasa, por el sujeto pasivo, de modo extemporáneo y luego, en una comprobación que no es íntegra, ni siquiera atenta o diligente, se vuelve a exigir la misma tasa, relativa al mismo periodo y afectante a unos mismos informes, sin tener en cuenta el pago previo. Dicho de modo sencillo, no cabe la compensación de una deuda con la misma deuda.

Por otro lado, tampoco es aceptable la incorporación justificadora del supuesto principio de estanqueidad, dentro de una misma figura tributaria, entre periodos, lo que llevado a sus últimas consecuencias, haría inviable no solo la aplicación del principio de regularización íntegra en muchos de los supuestos en que sería posible, sino la propia actuación de la Administración que pretendiera comprobar hechos que afectasen a una pluralidad de periodos o ejercicios que dogmáticamente considera como estancos o incomunicables, máxime cuando no se menciona la norma legal que reconoce ese sedicente principio, sea jurídico o técnico, que se superponga al de justicia tributaria o al de evitación de la doble imposición sobre unos mismos hechos, demostrativos de la evanescente capacidad económica que se grava.

Por último, la reflexión que efectúa el escrito de oposición en relación con la dificultad de ampliar actuaciones en el en el ámbito del procedimiento de comprobación limitada, con mención de la sentencia de esta Sala de 3 de mayo de 2022, pronunciada en el recurso de casación n.º 5101/2020, no es afortunada.

Al margen de que en dicho asunto la cuestión debatida era ajena por completo a la que aquí se dirime siendo, además, que la Administración vio anulados sus actos de liquidación y revisión por consecuencia de la estimación del recurso deducido por el contribuyente , la cuestión no es la mayor o menor dificultad en ampliar actuaciones, sino en el ámbito originario a que afectaba el procedimiento elegido al efecto, pese a que se conocían de antemano las circunstancias que han quedado expuestas y que exigían, sin duda, otro tratamiento del órgano de gestión, atendidos los principios que hemos visto, que recusan frontalmente la posibilidad, fácilmente evitable, de tributar doblemente por unos mismos hechos."

Argumenta el Tribunal Supremo que el principio de regularización íntegra puede afectar a periodos, conceptos tributarios o sujetos distintos a los determinantes del ámbito objetivo inicial del procedimiento comprobador de que se trate, pues la finalidad última de este principio es dejar indemne al contribuyente de los efectos colaterales de la regularización, enlazando este principio con la justificación jurídica que subyace de la regularización de las obligaciones conexas.

Así, señala que no se puede predicar la "*estanqueidad*" entre los distintos periodos cuando se trate de una misma "*figura tributaria*" pues de otra forma se limitaría la aplicación de este principio respecto de supuestos en los que sí sería de aplicación con el fin de evitar la doble imposición y conseguir una "*justicia tributaria*".

De esta forma en su fundamento de derecho SEXTO fija la siguiente doctrina:

"a) El principio de íntegra regularización, que reiteradamente hemos reconocido, es aplicable a los supuestos en los que se comprueba por la Administración un hecho imponible la emisión de informes de auditoría, imputándolo al ejercicio que corresponde, sin tener en cuenta que el contribuyente ya había satisfecho el importe de la deuda, fuera del plazo legal, pero con carácter previo al inicio de la regularización. La evitación de que se pague dos veces por la misma deuda tributaria obliga a considerar, en el seno de la comprobación, esa circunstancia, debiendo analizar la Administración tanto los aspectos desfavorables como los favorables para el contribuyente. En este caso, debió la Administración hacer todo lo posible, de oficio, para evitar ese doble pago, ajustando la deuda única a la realidad de la autoliquidación tardía, sin remitir al sujeto pasivo al inicio de una solicitud para obtener aquello que podía derivar y reconocerse del propio procedimiento abierto.

b) Este principio, en su vertiente procedimental, es aplicable no solo a los procedimientos de inspección sino también a los procedimientos de gestión tributaria, incluido el de comprobación limitada, en los términos ya expresados, sin que sea admisible remitir al contribuyente, para obtener la devolución de la cantidad doblemente percibida a un procedimiento nuevo de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos totalmente innecesario y contrario a los principios de eficacia, economía y proporcionalidad en la aplicación de los tributos."

En definitiva, señala el Tribunal Supremo que este principio de regularización íntegra es aplicable a los supuestos en los que la Administración compruebe un hecho imponible, imputándolo en el ejercicio correspondiente, sin que haya tenido en cuenta que el contribuyente ya satisfizo esta deuda de forma extemporánea pero previa al inicio del procedimiento inspector.

Pues bien, y a pesar de lo alegado, considera este Tribunal que el mencionado principio se cumple en los términos anteriores, habiendo practicado la Inspección los ajustes correlativos en ambas empresas, receptora y emisora de los servicios simulados, de forma tal que en **JK** se elimina de la tributación el ingreso derivado de los servicios en los que se ha apreciado simulación -ajuste negativo-, y en **XZ** se elimina la deducción del gasto no real derivado de tal servicio - ajuste positivo-. Así, consistiendo la regularización por simulación absoluta en la eliminación de los efectos fiscales de la operación simulada, se eliminan todos ellos, tanto los beneficiosos como los perjudiciales.

En relación a la documentación aportada respecto a los efectos de la posible eliminación de la sociedad **XZ**, y tal y como indica el TEAR, nada tiene que ver con la regularización efectuada por la Inspección referida a **JK** y a las tres facturas señaladas en el procedimiento, considerando la existencia de simulación en los servicios documentados en las mismas, supuestamente prestados por **JK** a **XZ**, entidad que, a su vez, como ya hemos señalado, fue objeto de un procedimiento inspector, habiendo interpuesto el interesado las correspondientes reclamaciones económico-administrativas contra sendos acuerdos de liquidación y sanción (38-01564-2020 y 38-01979-2020), desestimadas por el TEAR mediante resolución de 31-10-2023, así como el correspondiente recurso contencioso administrativo ante el TSJ de Canarias (…/2023), también desestimado mediante sentencia de …-…-2024.

Por lo anterior, debemos confirmar la resolución impugnada en este punto, desestimando las alegaciones formuladas.

SEXTO.- **Sobre la deducibilidad de determinados gastos.**

En relación a la deducibilidad de determinados gastos, alega la recurrente, lo siguiente:

"Se aduce por parte de la Inspección que algunos gastos de dietas, transporte y viajes están inválidamente justificados por tickets, y que no se ha probado la relación con la actividad.

Ya se alegó que la jurisprudencia admite la deducibilidad de gastos justificados mediante tickets en Sentencia TSJ Cataluña 28/03/201, nº de recurso 265/2016. La inspección responde en el procedimiento sancionador, que "reclamante es un profesional persona física sin personal contratado a su cargo, cuya actividad requiere de desplazamientos en el 60% de las ocasiones".

Nada más lejos de la realidad, la sentencia recuerda que es reiterada su postura en general: "En suma, si el medio de prueba empleado es idóneo, no debe existir obstáculo alguno para admitir la deducción, aunque se haya infringido algún requisito formal "

En nuestro caso, se aporta comprobantes de algunos de los gastos rechazados probando su relación con la actividad:

-Anexo 4 "Captura de pantalla de email XX", es un email relacionado con la visita navideña para entregar una cesta navideña (factura de bebidas alcohólicas).

*-Anexo 5 "Contrato de trabajo de **OmI**" su centro de trabajo se encontraba en la sede de la sociedad **DIRECCION_1**, sin embargo, tenía categoría de comercial, que requerían visitas a clientes, y era responsable del centro (situado en otro municipio) como se refleja en su pie de firma de los emails adjuntos en el mismo anexo. Es evidente la necesidad de las dietas.*

-Anexo 6 dietas de cursos ejecutados, donde los proveedores hacen constar las dietas y referencian la formación.

*-Anexo 7. 5e adjunta recibí de la persona que se desplazó (**Awy**), email sobre el tema (visita a posibles clientes), y finalmente las facturas a los clientes."*

La regularización de la Inspección consistió en la realización de ajustes positivos en la base imponible del IS de los ejercicios 2014, 2015 y 2016, al no admitirse la deducibilidad de una serie de gastos contabilizados en la cuenta 629 por suplidos, dietas, gastos de transporte y desplazamiento, por no acreditar debidamente la correlación con los ingresos.

El detalle de los gastos regularizados es el que sigue:

2014:

6290000013 gastos de viajes 4.665,98 euros.

6290000014 suplidos y dietas de hospedaje 562,00 euros.

6290000015 desplazamientos 843,45 euros.

6290000016 dietas locales 3.256,91 euros.

6290000804 prensa y revistas 176,59 euros.

Total: 9.504,93 euros.

2015:

6290000013 gastos de viajes 3.331,41 euros.

6290000014 suplidos y dietas de hospedaje 250,00 euros.

6290000015 desplazamientos 1.096,05 euros.

6290000016 dietas locales 825,06 euros.

6290000020 servicios varios 1.700,19 euros.

Total: 7.202,71 euros.

2016:

6290000013 gastos de viajes 6.030,72 euros.

6290000015 desplazamientos 1.256,80 euros.

6290000016 dietas locales 3.101,30 euros.

Total: 10.388,82 euros.

En el Acuerdo de liquidación se rectificó el acta incoada en lo referente a la deducibilidad de gastos, en los siguientes términos:

"En un primer término, cabe atender al gasto por "cena de navidad" (pág. 23/27). Esta Jefatura aprecia la comisión de un error material en la formulación de la propuesta de regularización, en la medida en que habiéndose admitido la deducibilidad fiscal del gasto en el acta por ser subsumibles en aquellos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa (artículo 15.1 e) LIS), ello no tuvo su reflejo en la propuesta de liquidación. Así, el gasto concreto se halla documentado en el soporte aportado junto al escrito de 18/02/2020. En el documento "TERCERO MUESTREO CUENTAS 629/ 629.20 Servicios varios 2015" obra la justificación documental del gasto asumido en la en fecha de 12/12/2015, correspondiente a la factura nº 1048 emitida por ***CB*** *SLU. Su importe es de 1.205,89 euros. En cuanto al gasto restante por compras en* ***DF*** *(494,30 euros), justificado documentalmente en el mismo soporte, cabe ratificar la propuesta de regularización, toda vez que siendo de fecha, concepto y emisor distintos (16/12/2015), por compra de bebidas alcohólicas, y no constatándose la justificación de su correlación con los ingresos de la sociedad, debe ser considerado no deducible en atención a lo dispuesto en los artículos 11.1 y 15.1 e) de la LIS.*

De conformidad con lo expuesto, procede la rectificación sin más trámite de la propuesta de liquidación (ex art. 188.3 RGAT), minorándose en 1.205,89 euros el ajuste propuesto por el equipo instructor al respecto de los gastos no deducibles fiscalmente.

Por cuanto antecede, el detalle de los gastos considerados fiscalmente no deducibles en relación con el período impositivo 2015 es el que sigue, habiéndose minorado los 1.700,19 euros que figuraban en el ajuste propuesto respecto de la cuenta 6290000020 (pág. 22/27 del acta), en los 1.205,89 euros que sí se consideran gastos fiscalmente deducibles (se anticipa la desestimación de las alegaciones restantes):

2015

6290000013 gastos de viajes 3.331,41

6290000014 suplidos y dietas de hospedaje 250

6290000015 desplazamientos 1.096,05

6290000016 dietas locales 825,06

6290000020 servicios varios 494,30

TOTAL GASTO NO DEDUCIBLES 2015 5.996,82"

Centrándose la controversia en determinar el derecho de la entidad a deducir estos gastos, debemos hacer referencia a los requisitos que, de forma unánime, exigen tanto la doctrina como la jurisprudencia para admitir su deducibilidad:

1. Contabilización del gasto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de Reservas.

Tanto el artículo 19.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), aplicable en el ejercicio 2014, como el artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) -redacción original-, aplicable en los ejercicios 2015 y 2016, señalan que: "*No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente*".

2. Justificación mediante factura completa o cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho. Además del requisito anterior, se exige que el gasto se corresponda con una operación efectivamente realizada. Así se desprende del artículo 106.3 de la LGT; del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre; de la resolución de este TEAC de fecha 19/01/2001 y de la consulta vinculante de la DGT de fecha 16/11/2006, entre otras.

Al respecto, la tesis que debe imponerse en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades es aquélla que permite la libertad de prueba a la hora de justificar el gasto. Ahora bien, la exigencia de factura tiene relevancia en lo que se refiere a la carga de la prueba, de tal forma que, en el caso de que el sujeto pasivo

no aporte una factura completa, será él quien deba acreditar la deducibilidad del gasto por los medios de prueba que estime convenientes. Debe tenerse en cuenta que, aún aportándose dicha factura, la Inspección de los Tributos, en uso de sus facultades, puede verificar el resto de los requisitos exigidos en cuanto a la admisión o no de su deducibilidad.

3. Imputación según criterio de devengo, con las excepciones previstas en el segundo párrafo del artículo 19.3 del TRLIS y el artículo 11.3 de la LIS para el caso de gastos o ingresos imputados en un período impositivo posterior/anterior al de su devengo. Así, con carácter general: "*Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros*" (artículos 19.1 del TRLIS y 11.1 de la LIS).

4. Correlación con los ingresos de la sociedad. Este requisito debe ser analizado desde una doble perspectiva: una positiva, que requiere con carácter previo constatar la existencia de un auténtico servicio y, a continuación, justificar que éste está directamente relacionado con la obtención del beneficio; y una negativa, como contraria a la existencia de un "*donativo o liberalidad*".

El artículo 14.1.e) del TRLIS señala expresamente que:

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".

Y el artículo 15 e) de la LIS -redacción original-:

"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirecta-mente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlaciona-dos con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad".

5. Principio de efectividad del gasto. Este requisito supone que un gasto, para ser deducible, debe ser efectivo y, por tanto, debe responder a una operación efectivamente realizada. La prueba y justificación de dicha realidad recae, por expresa disposición del artículo 105 de la LGT, sobre quien pretende el ejercicio de tal deducción, esto es, sobre el obligado tributario. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la deducción de los gastos está condicionada a la efectiva realidad de los mismos, si el sujeto pasivo no prueba esta circunstancia, no puede ejercitar tal derecho sin que la Administración Tributaria tenga que soportar la carga de la prueba.

A este respecto, el artículo 105.1 de la LGT señala que: "*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*".

6. Necesidad del gasto. Si bien la norma fiscal no recoge de una manera directa este requisito de deducibilidad del gasto, el mismo se infiere del principio de correlación de ingresos y gastos, tal y como recoge la Consulta de la DGT de fecha 11/05/2004, cuando dispone que:

"...aquellos gastos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente, no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica".

Por su parte, en relación con la deducibilidad de los gastos, este Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en su resolución para unificación de criterio de fecha 03/02/2010 (RG 358/2009), señala: «*en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de estar relacionado con los ingresos, debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto presente dicha correlación, esté contabilizado y se haya realizado efectivamente*».

Asimismo, debemos traer aquí la sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de fecha 05/05/2014 (casación n.º 1511/2013), en cuyo fundamento de derecho CUARTO el Alto Tribunal repasa su doctrina al respecto:

«Se ha de recordar en este punto que, ya bajo la vigencia de la Ley 61/1978 (artículo 13 y 14), para que un gasto tuviera el carácter de deducible fiscalmente debía ser necesario para la obtención de los ingresos, además de real o efectivo. No bastando a tal efecto con estar contabilizado, porque el artículo 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (BOE de 21 de octubre), disponía que "toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente".

Esta configuración no varió bajo la vigencia de la Ley 43/1995, que vinculó el concepto de gasto fiscalmente deducible a su carácter de necesario para la obtención de los ingresos, además de a sus imprescindibles reflejo contable y justificación documental, debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia, según hemos recordado, entre otras muchas, en la sentencias de 25 de noviembre de 2011 (casación 594/09 , FJ 4º), 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11, FJ 2 º) y en dos de 11 de marzo de 2013 (casaciones 3854/10 y 3858/10 , FFJJ 8º y 3º, respectivamente).

Pues bien, en virtud del artículo 114.1 de la Ley General Tributaria de 1963 (también en la disciplina del artículo 105 de la Ley 58/2003), correspondía al sujeto pasivo la carga de probar la efectividad y la necesidad de los gastos cuya deducción fiscal pretendía, conforme a la doctrina consolidada de esta Sala, referida tanto a la Ley 61/1978, como a la Ley 43/1995, que la sustituyó [véanse, por todas, las sentencias de 19 de diciembre de 2003 (casación 7409/98, FJ 6º), 9 de octubre de 2008 (casación 1113/05), FJ 4º), 16 de octubre de 2008 (casación 9223/04, FJ 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05 , FJ 3º), 15 de mayo de 2009 (casación 1428/05 , FJ 4º), 27 de mayo de 2010 (casación 1090/05 , FJ 3º), 24 de noviembre de 2011 (casación 594/09 , FJ 4º), 2 de febrero de 2012 (casaciones 388/09, FJ 3 º, y 686/09, FJ 4 º) y 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11, FJ 2º), además de las dos citadas en último lugar en el párrafo anterior], sin que el principio de facilidad probatoria ni el de buena fe procesal puedan amparar una inversión del onus probandi [tres sentencias de 13 de febrero de 2012 (casaciones 4096/08 , 4910/08 y 4964/08 , FJ 4º en los dos primeros casos y FJ 5º en el último)].

Así pues, la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de su realidad o efectividad, a cuyo fin se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos y debidamente contabilizadas, pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando aquellos documentos, por sí mismos, no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (casación 2739/02, FFJJ 4 º y 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05 , FJ 3º), 10 de septiembre de 2009 (casaciones 3171/05 y 3238/05 , FJ 3º), 5 de noviembre de 2009 (casación 5349/03, FJ 8 º) y 17 de diciembre de 2009 (casación 4545/04 , FJ 11º)]».

Y, finalmente, en cuanto a la justificación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la permitir la deducibilidad de los gastos, cabe señalar que se trata de 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 tener en cuenta 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 ya citado artículo 105.1 de la LGT, en redacción original, 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*". Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización e interpretación por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse "*Teoría de la proximidad al objeto de la prueba*"; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de normalidad, disponibilidad y facilidad probatoria.

Por otra parte, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (norma ésta a la que se remite el ordenamiento tributario, según el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria), que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, "*para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio*".

En el presente caso, se dispone en el Acuerdo de liquidación:

"Sea o no factura el documento aportado al expediente, deberá conducir a la justificación de la existencia del gasto y de su correlación con los ingresos, e ir acompañado del argumento fáctico del obligado tributario, en tanto interesado de que se reconozca la concurrencia del nexo gasto-generación de rendimientos. En nuestro caso no obra fundamentación del interesado en tal sentido.

En estos casos, como se ha dicho, se exige del obligado tributario algo más que la presentación del correspondiente documento y/o justificante de pago. Deberá disponer de algún procedimiento o sistema que dé lugar a las necesarias pruebas para acreditar ante la Administración tributaria que los gastos, además de reales, corresponden inequívocamente a la actividad realizada y son necesarios para generar los rendimientos, así como para poder descartar que respondan a liberalidades con terceros (clientes, proveedores, trabajadores…terceros, en general) o que se destinen a satisfacer intereses particulares.

Descendiendo al caso que nos ocupa, respondemos a las alegaciones y efectuamos el análisis de algunos de los gastos.

Habiéndose formulado requerimiento de aportación de documentos acreditativos de los gastos deducibles específicos (diligencias nº 13 y 14), se informaba en diligencia nº15 del sentido en que iba ser dictada la propuesta de regularización, argumentándose, la ausencia de prueba de la correlación de los gastos de desplazamientos y dietas que se citan en las alegaciones, con los ingresos obtenidos. Esto fue reiterado con motivo del acta.

En el escrito de 18/06/2020 se alega que la jurisprudencia admite la deducibilidad de gastos justificados mediante tickets.

En el supuesto al que se refiere la sentencia mencionada (STSJ CAT 28/03/2019, nº. recurso 265/2016), el reclamante es un profesional persona física sin personal contratado a su cargo, cuya actividad requiere de desplazamientos en el 60% de las ocasiones. En la mayoría de ocasiones el contribuyente es contratado por empresas que se dedican también a la formación profesional. Y de la lectura de la resolución judicial se colige que hubo una explicación al respecto de la correlación de los gastos con los ingresos.

En el caso que nos ocupa, sin embargo, estamos ante una entidad que tiene contratada a una plantilla de trabajadores importante, que además cuenta con personal subcontratado, que en la mayoría de los casos realiza su actividad en sus centros de formación y que no realiza ninguna manifestación detallada sobre a qué se refieren los gastos controvertidos ni expone argumento para correlacionarlos con los ingresos.

Acudiendo al texto de la página 20/27 del acta de referencia podrá observarse que la regularización se encuentra motivada no sólo por el aspecto meramente formal o documental referido en el escrito de alegaciones, sino que se expuso la razón concerniente a la correlación de ingresos y gastos, fundamentándose, en lo que hace a los gastos por desplazamientos y dietas, que no se había justificado la correlación del gasto con los ingresos de la actividad. De igual modo, analizando el escrito de alegaciones de 03/03/2020 se advierte que el interesado ha de aportar detalle al respecto de la correlación con los ingresos. Se adujo escuetamente "los gastos de los trabajadores por desplazamientos, con el recibí, son justificantes suficientes". Y ahora, en el escrito de 18/06/2020 se reitera sin más en esa afirmación y se cita una sentencia cuyos antecedentes de hecho no presentan la semejanza que le quiso otorgar. En ese escenario no puede admitirse sin más la deducibilidad de los gastos, pues lo que debió hacer el interesado fue un análisis fáctico de la situación en que fueron presuntamente asumidos, explicar su nexo con la generación de rendimientos y trasladarla al equipo instructor para que su valoración.

Si analizamos, por ejemplo, el doc "629.14 suplidos 2014", puede observarse que:

*- se satisface a terceros un importe de 629 euros en concepto de dietas por presunta formación en Gran Canaria, sin argumentarse ahora por el interesado (ni antes) a qué se está refiriendo el gasto concretamente, esto es, qué formación tuvo lugar en dicha isla en ese momento, a fin de poder comprobar su certeza, y si tiene relación con la actividad realizada por **JK**, visto el conjunto relevante de vínculos mercantiles que mantiene su administrador y socio. Se trata de un gasto cuya correlación con los ingresos no ha sido justificada.*

*- Se advierte la aportación de recibí firmado por D. **Ubj**, por el concepto de "suplidos y transportes", sin que sea posible conocer en qué concepto puede haberse satisfecho un suplido y cuál es su importe concreto, no siendo tampoco identificable la cuantía y la naturaleza concreta del gasto/dieta que correspondería a transportes. Nada se alega. Siquiera hay separación de suplido y dieta. No es posible verificar la correlación con los ingresos. No hay consignación de tales dietas en el modelo 190 presentado por el año natural 2014.*

*- Se aporta recibí por cantidades correspondientes a dietas y desplazamientos firmado por Dª. **Oml**, sin detallarse por el interesado el concepto específico por el que incurre en tales los gastos, a fin de poder analizar la correlación con los ingresos, así como para poder descartar incluso que se tratase de liberalidades para con sus empleados. A este respecto también cabe decir que nada de esto se informa en concepto de dietas en el modelo 190 presentado.*

*Lo mismo ocurre con los importes presuntamente satisfechos en concepto de dietas por locomoción presentes en el doc. "629.14 suplidos 2015" a dicha Sra. Ni se justifica su correlación con los ingresos, ni aparecen consignados en los modelos 190 de declaración resumen anual de retenciones presentados por **JK** respecto de los años naturales 2014 y 2015, en calidad de dietas exentas (clave L). Además, el importe presuntamente percibido en tal concepto por Dª. **Oml** resulta ser de 250,00 euros, esto es, un importe justo, redondo, sin decimales, que además se repite en el tiempo, según atestiguan los recibís fechados en los*

días 17/12/2014 y 30/03/2015. No es posible correlacionarlos con los ingresos ni determinar en qué modo una parte está exenta o no.

*En el doc. "629.14 suplidos 2016" se importa incluso un recibo firmado por Dª. **Awy**, esto es, la administradora de **LM**, SL, en el que se indica que el concepto es el de desplazamientos para visitas de clientes, sin más detalle para analizar la correlación con los ingresos. Es gasto injustificado y, a falta de más información, liberalidad con un tercero."*

Pues bien, de lo anterior se desprende que el requisito cuestionado es el de la necesidad del gasto, dicho de otro modo, el cumplimiento del requisito de correlación de ingresos y gastos. Considera la Inspección que, más allá de la aportación de factura, o documento formal equivalente, que acredite que el gasto ha tenido lugar, no se han acreditado de forma suficiente los hechos o circunstancias relacionadas con la actividad que han llevado a la realización de los mismos.

Vuelve a aportar ahora el interesado los mismos anexos aportados ante el TEAR, referidos a determinados gastos cuya deducibilidad se cuestiona, disponiendo la resolución impugnada en su Fundamento de Derecho DÉCIMO, lo siguiente:

"DÉCIMO.- Por otro lado, se indica por la entidad reclamante que se aportan en esta vía de revisión algunos comprobantes de gastos que fueron rechazados por el Órgano inspector, probando así su relación con la actividad de la empresa.

Analizará este TEAR uno por uno los aspectos relativos a los mencionados gastos a efectos de determinar si efectivamente, como se argumenta, con las nuevas pruebas aportadas resulta suficientemente probada la correlación de dichos gastos con la actividad de la entidad, resultando así que los mismos sí son deducibles en el impuesto.

- Facturas de bebidas alcohólicas: se anexa captura de pantalla de e-mail XX relacionado con la visita navideña para entregar una cesta de navidad (Anexo cuatro). Respecto de dicho gasto en bebidas alcohólicas señala la Inspección, página 46 del acuerdo de liquidación, que según los artículos 11.1 y 15.1 e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), no consta justificación de su correlación con los ingresos de la sociedad. A este respecto procede indicar que dada la categoría de gastos, bebidas alcohólicas, y la actividad desarrollada por la empresa, enseñanza, el simple pantallazo de lo que parece ser un correo electrónico en el que se indica expresamente que " Van a estar tú y S en la oficina sobre las 12:00? Es para dejarles unos detalles" , sin que se haga referencia alguna al gasto concreto, no se considera suficiente para justificar la pretendida correlación de dicho gasto con la actividad de la empresa.

Deben rechazarse sus alegaciones sobre la deducibilidad de este gasto concreto.

*- Contrato de trabajo **OmI** de su centro de trabajo con categoría comercial, quien realizaba visitas a clientes y era responsable del centro en otro municipio como se refleja en los e-mails adjuntos. Con ello se justifica la necesariedad de las dietas. Sobre este gasto se recoge en el acuerdo de liquidación, que " Se aporta recibí por cantidades correspondientes a dietas y desplazamientos firmado por Dª **OmI**, sin detallarse por el interesado el concepto específico por el que incurre en tales los gastos, a fin de poder analizar la correlación con los ingresos, así como para poder descartar incluso que se tratase de liberalidades para con sus empleados. A este respecto también cabe decir que nada de esto se informa en concepto de dietas en el modelo 190 presentado. Lo mismo ocurre con los importes presuntamente satisfechos en concepto de dietas por locomoción presentes en el doc. "629.14 suplidos 2015" a dicha Sra. Ni se justifica su correlación con los ingresos, ni aparecen consignados en los modelos 190 de declaración resumen anual de retenciones presentados por **JK** respecto de los años naturales 2014 y 2015, en calidad de dietas exentas (clave L). Además, el importe presuntamente percibido en tal concepto por Dª. **OmI** resulta ser de 250,00 euros, esto es, un importe justo, redondo, sin decimales, que además se repite en el tiempo, según atestiguan los recibís fechados en los días 17/12/2014 y 30/03/2015. No es posible correlacionarlos con los ingresos ni determinar en qué modo una parte está exenta o no.". De acuerdo con lo expuesto, entiende este TEAR que la aportación del contrato de trabajo en el que se establece que se prestarán por dicho trabajador servicios de agente comercial y unos e-amils en los que se firma como responsable de centro, no desvirtúan lo dispuesto sobre dichos gastos en el acto impugnado sin que pueda entenderse que estos documentos aportados hacen prueba suficiente para justificar la cuestionada correlación de esos gastos con los actividad de la empresa. Deben rechazarse también sus alegaciones en este punto.*

*- Como anexo seis se aportan facturas de dietas de cursos efectuados. Tal como se indicó por el Órgano inspector no puede admitirse sin más la deducibilidad de estos gastos, sino que se solicitó del interesado un análisis fáctico de la situación en que fueron asumidos con una explicarción de su nexo con la generación de los rendimientos y su necesidad para desarrollar las actividades de la empresa. En cuanto a las dietas por la presunta formación en Gran Canaria, se recoge en el acuerdo de liquidación que "se satisface a terceros un importe de 629 euros en concepto de dietas por presunta formación en Gran Canaria, sin argumentarse ahora por el interesado (ni antes) a qué se está refiriendo el gasto concretamente, esto es, qué formación tuvo lugar en dicha isla en ese momento, a fin de poder comprobar su certeza, y si tiene relación con la actividad realizada por **JK**, visto el conjunto relevante de vínculos mercantiles que mantiene su administrador y socio. Se trata de un gasto cuya correlación con los ingresos no ha sido justificada.". Para su justificación se aporta una factura que recoge el concepto de dietas por formación en Gran Canaria, sin mayor detalle o explicación que permita su vinculación directa con una concreta formación llevada a*

*cabo por la empresa. También se anexa un recibí de gastos de suplidos y transportes firmado por **Ubj**, sin que se recoja separación entre dieta y transporte y sin que se justifique su naturaleza y necesidad para la empresa, aspectos estos que ya fueron puestos de manefiesto por la Inspección, además, del hecho de que no se consignaron las dietas en el modelo 190 presentado en el ejercicio en que se dice se incurrió en esos gastos. Por todo, comparte este Tribunal lo recogido por la AEAT en el acuerdo de liquidación, sin que se pueda entender como prueba suficiente la aportación de unas facturas de gastos sin mayor justificación o explicación que permitan asociar sin lugar a dudas la relación de estos gastos con una concreta formación desempeñada por la empresa.*

*- Por último, como anexo siete se adjunta recibí de la persona que se desplazó (**Awy**), e-mail sobre el tema de la visita a posibles clientes y facturas de los clientes. Se aportan dos pantallazos de correos electrónicos enviados por Doña **Awy** en los que se habla de visitar al día siguiente a su envío al Grupo **NP** y **VT**. Los supuestos e-mails son de fechas 20/01/2016 y 27/01/2016.*

Por otro lado se aportan facturas de cursos a dichos clientes con fecha de realización entre el 15/02/2016 y el 30/06/2016, donde nada se específica de la persona que imparte el curso para su supuesta relación con los posibles desplazamientos que se efectúan. Entiende este Tribunal tras el análisis de estos documentos que los mismos no desvirtúan lo ya dispuesto durante el procedimiento inspector instruido, por lo que, también sobre este gasto deben rechazarse sus alegaciones sobre su correcta."

En definitiva, constatado el hecho de que no se ha acreditado suficientemente la correlación de ingresos y gastos, estando este Tribunal de acuerdo con la valoración de la prueba realizada por el TEAR en su resolución, y no habiendo aportado el interesado nueva información o documentación que sirva para rebatir tal análisis, debemos confirmar la resolución impugnada, desestimando las pretensiones actoras al respecto.

SÉPTIMO.- **Sobre la motivación del Acuerdo sancionador.**

Respecto al Acuerdo sancionador, alega el interesado la falta de motivación del mismo, así como de la culpabilidad.

Pues bien, dispone el referido Acuerdo sancionador:

*"**B) Tipificación**:*

INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 203 LGT

La conducta atribuible al sujeto infractor se puede inscribir entre las tipificadas en:

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

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

(…)

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.

(...)".

(...)

En el caso examinado la falsedad es total en cuanto a las operaciones que se describen en el documento. Como ya se debatió en el curso del procedimiento inspector, queda de todo punto acreditado por vía indiciaria que los servicios que se hicieron constar en las facturas 117/16, 132/16 y 133/16 no han existido en el tráfico mercantil. Por ende, con su sola emisión ya se está faltando a la verdad en la narración de los hechos.

*En todos los casos de falsedad se requieren dos elementos esenciales, un elemento objetivo, que es la materialización de la inveracidad, y un elemento subjetivo, que es la voluntad consciente de alterar la realidad. En este caso la inveracidad de las facturas radica insistimos en los servicios que documentan y que se dicen haber sido prestados (sin en realidad haberlo sido) a **XZ**.*

Se da, por lo tanto, el tipo de emisión de facturas con datos falsos o falseados a que se refiere el artículo 201.3 LGT. En la práctica, todos los datos que se consignan en los documentos se hacen constar para reflejar una falsa e inexistente realidad empresarial y, por ende, son falsos.

*En lo que se refiere al segundo elemento -el subjetivo-, claro es que concurre esa voluntad consciente de alteración de la realidad, en la medida en que por la vía inferencia ha resultado probado que se disimulaba con fines de engaño que habían sido ejecutados unos servicios generadores de gasto para la vinculada **XZ**, bajo el conocimiento subrepticio de que nada de esto ocurrió en el mundo real.*

Reputándose probada la falsedad de los documentos expedidos, se concluye la apreciación del hecho típico.

INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 193 LGT

(...)

Habiéndose obtenido una devolución de 5.769,66 euros por el Impuesto sobre Sociedades 2014, se ha reputa acreditado que, de ellos, 2.376,23 euros fueron cobrados improcedentemente, manifestándose así el hecho típico.

***C) Culpabilidad:** (...)*

A juicio de este órgano las conductas sancionables son indubitadamente culpables, y al servicio de la tarea de dar cuenta razonada de estas circunstancias, conviene tener en cuenta los siguientes aspectos:

a) Inexistencia de deficiencia u oscuridad en la norma infringida, así como de especial complejidad en la misma.

(...)

b) Condición o circunstancias personales y subjetivas del sujeto obligado.

***JK** es una sociedad mercantil y, por ende, cabe esperar de ella, en principio, la diligencia de un ordenador empresario, prudente en la emisión de documentos mercantiles correspondientes a su negocio y en el registro contable de sus operaciones, así como responsable en el tratamiento fiscal que debe corresponderles. En suma, se le reputa sujeto conocedor de la normativa contable y tributaria que le afecta. Pero, obviamente, como persona jurídica que es, actúa mediante las personas físicas que ostentan la condición de órganos sociales con funciones de representación y gestión, hallándose obligadas al cumplimiento de los deberes fijados en los artículos 225 y 227 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010 -en adelante, LSC-). Así que puede deducirse que la acción material que constituye el presupuesto fáctico de una infracción tributaria necesariamente tiene su origen en la actuación de dichas personas físicas, por cuanto estas son quienes de forma efectiva instrumentan la actuación o gestión ordinaria de las personas jurídicas y quienes, además, exteriorizan la voluntad de su representada. Es por ello que la propia ley les hace responsables de los daños causados a la sociedad o a terceros cuando en su actuación no han observado las obligaciones y deberes propios de su cargo -artículo 236 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital-, sin perjuicio de la condición de sujeto infractor que le corresponde, como contribuyente, a la propia sociedad a la que se dirige el presente procedimiento [artículos 181.1 a) y 36 de la LGT y 7.1 a) de la LIS].*

Sentado lo que se ha dicho, basta remitirnos a los hechos puestos de manifiesto durante la inspección para reputar acreditado que la sociedad infractora se halla representada por una persona física con marcada experiencia societaria, que en su actuación profesional ha desarrollado sus funciones manteniendo contacto recurrente y directo con la normativa civil, mercantil, contable, administrativa, tributaria y presupuestaria enmarcada en el ámbito de las subvenciones públicas. Esto es, no nos hallamos ante un administrador primerizo y/o sin experiencia previa en el mundo empresarial que careciera de bagaje y conocimientos a la hora de presentar las autoliquidaciones y en el momento de aprobar la emisión de facturas falsas. Bien al contrario, en cuanto a las operaciones que acarrean la imposición de sanción, era plenamente consciente de lo que se hacía y le constaba cuáles era sus efectos en el ámbito tributario. En lo que hace a la justificación de los gastos consignados como fiscalmente deducibles, a la vista de su experiencia en materia mercantil y, en general, en el ámbito de las actividades económicas, claro es que de él es esperable el conocimiento de la referida obligación de justificación. No en vano, en el plano personal declara, además, rendimientos de actividades económicas en sus declaraciones del IRPF, por lo que se le debe reputar doblemente conocedor de los requisitos legales exigibles para la deducción fiscal de gastos (recordemos, coincidentes en materia de IRPF e IS, con las excepciones que no vienen al caso).

*D. **Ixt** venía siendo administrador y socio de diferentes sociedades del sector, entre las que se encuentran **GH**, **JK** y **XZ**. Además, con motivo de la personación de la Inspección en sus locales, realizaba manifestaciones por las que se colige sin ningún género de dudas que decide la planificación y ejecución diaria de las operaciones empresariales desarrolladas por sus sociedades y que conoce con rigor sus aspectos operativos.*

*En suma, el representante legal único y dirigente activo de **JK** es una persona respecto de la que cabe esperar una especial diligencia en el ámbito jurídico específicamente aplicable a las operaciones que han traído como consecuencia la imposición de las sanciones. Nos remitimos aquí a lo expuesto con profusión en el acta A02 y en el acuerdo de liquidación al respecto de la interrelación societaria y puramente operativa concurrente entre **JK**, **GH** y **XZ** y a la labor, actividades y cargos desempeñados por D. **Ixt**. Se trata de aspectos tan palmarios que no merecen mayores argumentaciones.*

c) No concurrencia de causa alguna excluyente de responsabilidad.

(...)

Pues bien, en el presente caso es claro que no se dan las circunstancias contempladas en las letras a), b), c) y e) del artículo transcrito. Y por lo que se refiere a la prevista en la letra d), es indubitado que tampoco, pues lejos de avistarse un comportamiento diligente cabe apreciar de partida, cuando menos, una gravísima negligencia totalmente alejada de los estándares de un ordenado empresario preocupado por cumplir con sus obligaciones legales para con la Hacienda Pública. Emitir una factura de contenido totalmente falso es manifestativo de una conducta diametralmente contraria a la diligencia de un obligado tributario, por cuanto que supone crear con fines de engaño una apariencia de ejecución real de operaciones con trascendencia tributaria, a sabiendas de que es falsa la descripción de las operaciones que se hacen constar en el documento, todo lo cual ante el órgano encargado de la aplicación de los tributos.

En lo que concierne a la ausencia de justificación de los gastos deducidos en la autoliquidación del IS 2014, cabe decir que no se aprecia la existencia de una interpretación razonable de la norma por parte de la entidad interesada, sino una opinión subjetiva del interesado respecto de los elementos de prueba que deben aportarse para acreditar los gastos, pese a la inexistencia de prueba tasada en la norma. En acta y en acuerdo de liquidación se expuso porqué cabía esperar que se presentase soporte probatorio adicional a los aportados, y la respuesta ha sido el silencio, con la previa afirmación de que los documentos presentados son suficientes. Esto lógicamente no puede ser considerado como interpretación razonable de la normativa, sino como negligencia certificada del sujeto infractor. En cuanto al resto de circunstancias citadas en el artículo 179.2 de la LGT, es obvio que no concurren, recordando nuevamente que es carga del interesado la de probar la existencia de cada una de las causas de exoneración de responsabilidad (F.D. SEXTO, en sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 15/03/2017, nº rec. 685/2015).

d) Otros indicios que se desprenden de la conducta del interesado

De cara a valorar la necesaria concurrencia de culpabilidad en la infracción cometida, han de tenerse en consideración las razones que se han venido argumentando hasta aquí, en la propuesta de imposición de sanción y en el propio acuerdo de liquidación A23. Analizamos en lo sucesivo el grado de culpa que se aprecia en las conductas antijurídicas y típicas que concurren en el presente expediente.

Emisión de facturas falsas; período impositivo 2016.

*Como ha resultado circunstanciadamente justificado en el acta A02, en el acuerdo de liquidación confirmatorio y en la propuesta de imposición de sanción que da inicio al presente expediente, **JK** ha emitido varias facturas con un contenido que no se ajusta a operaciones realmente realizadas por la mercantil y por las que debiese expedirse factura alguna a favor de **XZ**. Las facturas, pues, son falsas. Y su expedición, con una descripción específica de operaciones, solo puede efectuarse de forma intencionada y consciente, esto es, bajo el conocimiento de que se está redactando y expidiendo un documento que no es real, que incumple el ordenamiento jurídico y que se hace con un propósito especial.*

*La expedición de las facturas 117/16, 132/16 y 133/16 fue hecha con el objetivo principal de servir de coartada probatoria de gastos aparentemente soportados por la sociedad también controlada por el Sr. **Ixt**: **XZ**, S.L. Se sabía que para que se admitiera la deducibilidad fiscal de los gastos sería necesario expedir un documento que sirviese de prueba documental y en el que se señalasen servicios presuntamente prestados a **XZ**. Este motivo mueve la redacción y la expedición de las facturas, para lo cual fue necesario un previo proceso de razonamiento y decisión específico, en el que se analizaron y concluyeron las características de las operaciones que se incluirían en el texto. En opinión de este órgano no cabe ninguna duda de que se trata de una acción culpable. Existe prueba de la emisión y falsedad de las facturas y es incontrovertiblemente obvio que la expedición fue intencionada y calculada en cada uno de los casos. (...)*

Las razones hasta aquí expuestas, conjuntamente consideradas, resultan suficientes para justificar la culpabilidad en grado de dolo.

Falta de acreditación del derecho a deducir gastos; período impositivo 2014. (...)

*Concretamente, ha podido verificarse que, tras haberle sido requerida a la entidad la justificación suficiente sobre determinados gastos consignados como deducibles en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, el acopio probatorio que conserva es de todo punto escaso para poder dar por acreditada la existencia del derecho a deducir gastos. O bien se trata de documentos indicativos de gastos por comidas, transporte y demás conceptos sin ser posible especificar quién fue el efectivo destinatario/beneficiario del gasto, o bien estamos ante presuntos suplidos respecto de los que no se aportó documentación que amparase la realidad de cuanto se manifestaba. En la página 48 del acuerdo de liquidación (especialmente) se concretó por esta Jefatura por qué no podía admitirse la deducibilidad fiscal de muchos de los gastos, dando respuesta a las alegaciones que se habían formulado frente al acta A02 y con ocasión de su trámite de audiencia previo. Como vimos, este acuerdo de liquidación fue notificado en julio de 2020. A la fecha de la emisión de la presente resolución sancionadora (más de 6 meses después) la entidad obligada tributaria ha guardado silencio a este respecto y no ha manifestado o aportado elemento de convicción adicional de cara a justificar su derecho. Por tanto, resulta certificado que se adoptó la negligente postura de consignar gastos deducibles en su autoliquidación del impuesto sin contar con soporte probatorio de su derecho. La norma es clara y la jurisprudencia profusa. Para **JK**, como para cualquier empresario, se trata de aspectos sumamente básicos que debieron ser analizados en el proceso de confección del modelo 200. Si no se está capacitado para justificar la correlación de los gastos con los ingresos de la empresa, o para dar cuenta de que se trata de gastos empresariales (no particulares), el empresario diligente debe efectuar ajustes al resultado contable a la espera de poder contar con la debida justificación. Se requirió la acreditación del derecho a deducir fiscalmente los gastos y se señalaron repetidamente en el acta (págs. 20 y ss.), en su informe complementario (págs. 20 y ss.) y en el acuerdo de liquidación (págs. 47 y ss.) las razones básicas por las que se debía negar el derecho a deducir. La respuesta de la entidad ha sido nula hasta la fecha de la presente resolución. Esto certifica que **JK** tomó la decisión de consignar en el modelo 200 del IS 2014 un importe de 9.504,93 euros por gastos fiscalmente deducibles, sin poseer el documental y el relato justificativo de su derecho a deducirlos. Se decidió mantener así la declaración, hacer solamente los ajustes que constan en el modelo presentado y solicitar la devolución tributaria. Y no estamos ante una decisión que se tome únicamente en el momento de la confección de la declaración, sino que estamos ante operaciones que son habitualmente analizadas a efectos fiscales antes, durante y después de la*

*contabilización de cada gasto, incluso a cierre del ejercicio contable, esto es, durante el mes de diciembre y, en cualquier caso, durante los meses naturales inmediatamente siguientes en el año posterior. Todo empresario conoce (o diligentemente debe conocer) que la aprobación del resultado de la empresa implica la determinación del resultado contable y fiscal y el señalamiento en la memoria de las cuentas anuales de las correcciones fiscales al resultado contable. Siendo, por tanto, múltiples los momentos en que se debió verificar si se reunían las condiciones necesarias para deducir los gastos, no podemos hablar de una actuación diligente. Conociendo la condición de empresario de **JK** y su incontrovertible conocimiento de la normativa tributaria, cabe concluir que la conducta sancionable es claramente culpable, por negligencia palmaria, mereciendo el reproche sancionador que aquí se hace."*

De acuerdo con reiteradas sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04-06-1991) la motivación del acto administrativo 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 106.1 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 (...)".

Pues bien, en cuanto a la motivación del Acuerdo sancionador anteriormente referenciado, podemos comprobar que el mismo especifica la conducta sancionada con indicación de los hechos que fueron su causa, en concreto, la emisión de facturas falsas que documentan gastos relativos a servicios no reales y la deducibilidad de gastos en el IS sin contar con justificación material suficiente de su correlación con los ingresos de la actividad; así como la norma que tipifica tal conducta como infracción tributaria (artículos 193 y 201 de la LGT), con alusión expresa a las normas que regulan las sanciones a imponer.

Así pues, a juicio de este Tribunal, el Acuerdo sancionador está suficientemente motivado al contener la exteriorización de los fundamentos por cuya virtud la Administración aprecia la concurrencia de la conducta tipificada por la norma como de infracción tributaria y la sancionabilidad de la misma, no generando indefensión en el contribuyente.

OCTAVO.- En lo que respecta a la motivación por la Administración de la concurrencia de culpabilidad en su actuación, es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que recayendo la potestad sancionadora en el órgano competente para sancionar, es a éste al que corresponde motivar la imposición de la sanción, no pudiendo, ni los órganos económico administrativos ni los Tribunales de Justicia, suplir a aquéllos en el ejercicio de dicha potestad, ni subsanar una posible falta de motivación de la culpabilidad en el Acuerdo sancionador. En este sentido se pronuncia el Alto Tribunal, entre otras, en sentencias de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014) y de 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Por lo que se refiere a la necesidad de motivación suficiente del elemento subjetivo, la más sólida jurisprudencia del Tribunal Supremo ha confirmado que dicha prueba que, como bien alega la reclamante, corresponde a la Administración, debe realizarse mediante la valoración de la concreta conducta del sujeto pasivo más que en función de su resultado, haciendo mención a los elementos de la conducta de los que pueda inferirse el dolo o la culpa (STS de 20-12-2012, en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 210/2009). En los mismos términos, debemos citar la STS de la misma fecha (rec. cas. 4320/2011), en la que se determina que la Administración debe hacer:

"...explícitos los motivos en un acuerdo por el que se imponen las sanciones, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción."

En resumen, no resulta suficiente que la Administración se limite a describir la conducta constitutiva del incumplimiento de la norma constatando la existencia del mismo, sino que debe probar que dicho resultado contrario a la norma es consecuencia de una conducta que no puede calificarse como diligente, haciendo explícitos los motivos que le llevan a considerar la ausencia de diligencia. Y para ello, tal y como establece la STS de 07/02/2013 (rec. cas. 5897/2010), debe justificar dicha ausencia de diligencia y cuidado necesario aportando *"el proceso lógico deductivo que le lleva a dicha conclusión".*

La Sentencia de la Audiencia nacional de 22/02/2018 (rec.314/2016) hace una compilación de la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo, en sentencias: SSTS de 18 de julio de 2013 (RJ 2013, 6195), (RC 2424/2010, FJ 4°), 1 de julio de 2013 (RJ 2013, 5663), (RC 713/2012, FJ 5°), 30 de mayo de 2013 (RJ 2013, 4720), (RC 4065/2010, FJ 4°), 7 de febrero de 2013 (RJ 2013, 2062), (RC 5897/2010, FJ 8°), 28 de enero de 2013 (RCUD 539/2009, FJ 4°), 20 de diciembre de 2012 (RCUD 210/2009, FJ 6°), 13 de diciembre de 2012 (RC 3437/2010, FJ 4°), 10 de diciembre de 2012 (RC 4320/2011, FJ 4°), 2 de julio de 2012 (RJ 2012, 7602), (RC 4852/2009,FJ 3 °) y 28 de junio de 2012 (RJ 2012, 7573), (RC 904/2009, FJ 4°). Y la resume de la siguiente forma:

"La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1, lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor.

Ni los Tribunales Económico - Administrativos ni los Tribunales contencioso administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. SSTS de 20-12-2013 (rec. 1537/2010, FJ 4º) y de 10-12-2012 (rec. 563/2010, FJ 3º y rec. 4320/2011, FJ 4º). Determinación de la culpabilidad a través de las circunstancias descritas en el acuerdo sancionador. STS de 28-04-2014 (Rec. 1994/2012)."

La sentencia del Tribunal Supremo de 06-06-2008 (rec. nº 146/2008) señala:

"...la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalcado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad.

Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que «no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere» (FD 6). Y la misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 216/2002), señaló: «Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada.

Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada.- Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta» (FD Cuarto)."

Asimismo, debe traerse también a colación la sentencia del Alto Tribunal de 12-07-2010 (rec. nº 480/2007), en la que se afirma:

"...este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º). La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple

circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º).

Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)]."

En relación con todo ello, la sentencia de 20-12-2013 (rec. nº 1587/2010), dispone:

"...si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [sentencia de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/96), FJ 3º), cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 5º)]. Ni el Tribunal Económico-Administrativo Central, ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, a la Inspección de los Tributos en el presente caso, a quien incumbía motivar la imposición de la sanción [confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05 , FJ 4º)]."

Estas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así cuando se dice: *"hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico"* o *"Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere"* o *"sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados"*, se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.

A su vez se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario pero no suficiente, debiéndose hacer patente en el procedimiento sancionador la existencia del elemento subjetivo de la culpabilidad mediante su motivación, no siendo subsanable una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas.

Por ello, los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio Acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora.

Pues bien, en el supuesto que nos ocupa podemos determinar que, dicho proceso lógico deductivo referido a las específicas conductas descritas se contiene en el Acuerdo sancionador de referencia, estando debidamente motivada por parte de la Inspección la culpabilidad en la conducta del recurrente respecto de la sanciones impuestas.

Así, el correlato de hechos que realiza la Inspección a la hora de justificar y motivar la culpabilidad es necesario para apreciar la concurrencia del elemento subjetivo. No es que se realice una enumeración de hechos sin más, es que son esos elementos fácticos concatenados los que permiten a la Inspección considerar culpable la conducta del obligado tributario.

Estando, por tanto, debidamente motivada la culpabilidad, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

NOVENO.- Partiendo de lo anterior, pasaremos a continuación a analizar la concurrencia del elemento objetivo (tipificación) y del elemento subjetivo (culpabilidad), necesarios para la imposición de sanción.

En lo que respecta al primer elemento, la tipificación, implica la previsión de la conducta en un precepto legal determinado, es decir que la conducta infractora sea calificada como tal por la normativa aplicable.

En el caso que nos ocupa, las infracciones cometidas se encuentran tipificadas en los artículos 193 y 201 de la LGT:

Artículo 193. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.

"1. Constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

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 cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción.

(...)"

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

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

(...)

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."

El marco normativo sustantivo al que nos hemos referido hace plena la recepción en el ámbito tributario del principio de inadmisión de la responsabilidad objetiva en el Derecho Administrativo sancionador que afirma nuestra jurisprudencia (sentencia de 26-04-1990 del Tribunal Constitucional y reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo). En consecuencia, para poder calificar la conducta del obligado tributario como infracción tributaria, con la consiguiente sanción, se precisa la concurrencia del elemento subjetivo junto a los elementos objetivos de antijuricidad y tipicidad.

En los Fundamentos de Derecho anteriores, este TEAC ha confirmando la totalidad de la regularización inspectora, relativa a la existencia de simulación en la prestación de servicios que no fueron reales, documentados en facturas falsas, así como el incumplimiento de los requisitos de deducibilidad de gastos en el IS.

Lo anterior determina la realización de la conducta sancionable que en este caso nos ocupa, consistente en la obtención de una devolución improcedente y el incumplimiento de las obligaciones de facturación por la expedición de facturas con datos falsos.

En relación al tipo infractor, alega el interesado que debió aplicarse el previsto en el artículo 18 LIS, al tratarse de operaciones entre entidades vinculadas. Si bien, la existencia de operaciones entre entidades vinculadas, en el caso que acontece, no implica que deba aplicarse dicho tipo infractor dado que la regularización de la Inspección nada tiene que ver con los ajustes por diferencias entre el valor convenido y el valor de mercado del artículo 18 LIS, sino con la existencia de operaciones simuladas entre las sociedades vinculadas, habiendo emitido el sujeto facturas falsas para dar tal apariencia de realidad.

Concurre, por tanto, el elemento objetivo requerido por la normativa y la doctrina para la imposición de las sanciones correspondientes, siendo éste claro y preciso, restando apreciar la concurrencia del elemento subjetivo, esto es, la culpabilidad.

DÉCIMO.- Por último, en relación a la culpabilidad, el artículo 183 de la Ley 58/2003, en su redacción original, establece que: *"Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", de tal forma que la imposición de una sanción requiere "la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica conciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias..."* (SAN de 07-12- 1994).

El obligado tributario, como sujeto pasivo, debía ser conocedor de la normativa aplicable y, de manera concreta, de las obligaciones de facturación y la emisión de facturas que documenten gastos reales, así como de los requisitos de deducibilidad de gastos en el IS.

De acuerdo a los apartados desarrollados por la Inspección en el Acuerdo sancionador, la culpabilidad se infiere de los siguientes elementos:

a) La inexistencia de deficiencia u oscuridad en la norma, es decir, se analiza la claridad y poca complejidad de la misma en lo que se refiere a la emisión de facturas falsas y los requisitos de deducibilidad de gastos en el IS.

b) Condición o circunstancias personales y subjetivas del sujeto obligado, pues se debe presuponer del administrador único de las entidades la diligencia de un ordenado empresario, con conocimiento y experiencia suficiente para acometer con corrección las obligaciones inherentes al tráfico mercantil.

c) No concurrencia de causa alguna excluyente de responsabilidad, de las previstas en el artículo 179.2 LGT.

d) Otros indicios, en los que se justifica la existencia de culpabilidad a título de dolo en la emisión de facturas falsas, a sabiendas de que las mismas lo son, pues documentan gastos no reales relativos a servicios que no han tenido lugar o que no han sido prestados por la entidad emisora de la factura. En lo que respecta a la deducibilidad de gastos, se aprecia la existencia de culpabilidad, pues el sujeto infractor se deduce gastos sin contar con la preceptiva justificación de que los mismos se realizan en el seno de la

actividad empresarial, debiendo razonablemente conocer y entender los requisitos exigidos por la norma para su procedente deducibilidad, y a sabiendas de que con ello se obtendría una devolución improcedente.

Pues bien, como consecuencia de la conducta descrita, se produjo un considerable beneficio fiscal para el sujeto pasivo que, de no haber intervenido la Inspección de los Tributos, habría quedado definitivamente consolidado. En el caso concreto que nos ocupa se estima que la conducta del obligado tributario 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, pues el obligado tributario debía de conocer sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, no pudiéndose apreciar la diligencia debida en la conducta del mismo en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, realizando las conductas tipificadas con pleno conocimiento y conciencia de su gravedad. De los hechos que obran en el expediente, conjuntamente con los indicios manifestados por la Inspección, se debe presuponer una clara intencionalidad en la conducta, siendo conocedor de la normativa y de cómo aprovecharla en su beneficio.

Por otro lado, este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo de forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que: *"la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales"* (resoluciones de 21-10-1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable pudiera ser causa excluyente de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende, la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse como de difícilmente vencible. En el caso que nos ocupa, no justifica el interesado en modo alguno la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previas en el artículo 179 de la LGT, ni en qué medida su proceder responde a una interpretación razonable de la normativa aplicable, sin que la misma revista mayor complejidad de la prevista en el procedimiento.

Es por ello que la concurrencia tanto de los elementos necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria como la apreciación de voluntariedad en dicha conducta, justifica la imposición de sanción, sin que pueda apreciarse ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179 de la Ley 58/2003.

UNDÉCIMO.- **Sobre la vulneración del principio de proporcionalidad en la sanciones impuestas.**

Alega asimismo el interesado la desproporción en las sanciones impuestas, señalando:

"El principio de proporcionalidad impone en materia sancionadora pública la congruente relación entre la infracción y la sanción impuesta. (...)

*Ante la alegación de que a nivel de la empresa y del Grupo, por la configuración elegida, se ha tributado de más (**JK** y **GH** se encontraban en pérdidas muy superiores); la Inspección responde página 9: "no parece que exista la desproporción invocada, porque **GH** pretendía que la factura fuera utilizada como MEDIO para reducir la base imponible de **XZ**". Como hemos probado en el apartado cuarto de eliminar **XZ**, el resultado de otras empresas hubiera sido mayores bases imponible negativas.*

En todo caso, el importe de cuota liquidada en las empresas es 65.896,34 euros y las sanciones propuesta 539.269,99 euros, múltiplo de sanción (12) que excede a la sanción penal (6)."

Al respecto, procede traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo (rec. n.º 2742/2013) de 11/12/2014, en la que se dispuso, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

"Como ha quedado explicitado en los Antecedentes, la Sala de instancia llega a la conclusión de que «la Administración se había limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, [por lo que] considera la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados, pues "no cabe, como hace el reclamante, fijarse en el perjuicio económico inexistente en … por las actas incoadas pues para el otro sujeto el empleo de facturas con datos falsos o falseados para justificar gastos origina un menor ingreso en la deuda tributaria y, por tanto, un perjuicio económico", debiendo confirmarse la sanción impuesta». Asimismo, rechaza las alegaciones de la actora sobre la improcedente aplicación de la sanción tributaria al considerar acreditado «el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación toda vez que afectaba a más del 20% de las operaciones realizadas en diciembre de 2004 y en diciembre de 2005, tal y como exige el precepto» (FD Quinto).

(...)

Esto sentado, es evidente que no concurre en el presente supuesto desproporción alguna entre el comportamiento infractor y la sanción impuesta por la Administración tributaria a la entidad recurrente. Y no existe quiebra alguna del principio de proporcionalidad en la cuantificación de la sanción, no por la mayor o menor intencionalidad apreciada en la conducta de la parte actora o por la cuantía del perjuicio económico que dicha conducta entraña para la recaudación, sino por el contenido concreto que se ha venido

atribuyendo al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador y por los términos específicos en los que el legislador tributario ha establecido las sanciones y la aplicación de los criterios de graduación de las mismas en la vigente LGT de 2003.

Como viene señalando reiteradamente el Tribunal Constitucional (en una doctrina que, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al administrativo sancionador), corresponde al legislador la potestad exclusiva «para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprensibles, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo» (por todas, SSTC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 9; y 136/1999, de 20 de julio, FJ 23). Y, en tanto que la cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del legislador, a «los Tribunales de justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las Leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad, o si son o no proporcionados en abstracto», conclusión ésta que se deduce del art. 117 CE (STC 65/1986, de 22 de mayo, FJ 3, in fine). En consecuencia, «no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución Española un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito» (STC 65/1986, de 22 de mayo, FJ 3, in fine) y en los supuestos en que «una condena penal pueda ser razonablemente entendida como aplicación de la ley, la eventual lesión que esa aplicación pueda producir», «será imputable al legislador y no al Juez» (STC 136/1999, de 20 de julio, FJ 21, in fine). De esta doctrina jurisprudencial se ha hecho eco, asimismo, esta Sala en nuestras Sentencias de 12 de noviembre de 2009 (rec. Cas. Núm. 1398/2004), FD Sexto B) y de 22 de septiembre de 2011 (rec. Cas. Núm. 4289/2009), FD Quinto D).

Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero -y es aquí donde queremos poner el acento-, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. Cas. Núm. 4289/2009), «en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada» no ha dejado «a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar» [FD Quinto D) a)]. A la inexistencia de este margen de maniobra en la aplicación del principio de proporcionalidad se refiere precisamente la sentencia recurrida cuando señala que «la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, considera[ndo] la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados» (FD Quinto), conclusión que hacemos enteramente nuestra y que trae como consecuencia la inexistencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad.

La Administración tributaria se limitó, en efecto, a imponerle a la entidad recurrente la sanción prevista en el art. 201.3 LGT por la expedición de facturas con datos falsos o falseados y a aplicar para graduar la sanción el criterio establecido en el art. 187.1.c) LGT que, de conformidad con el apartado 5 del art. 201.3 LGT , comporta -y lo hace automáticamente- un incremento de la sanción aplicable en un 100 por 100.

La aplicación de la doctrina jurisprudencial expuesta y de la circunstancia anterior nos lleva, pues, a rechazar el único motivo de casación admitido a trámite".

Y en efecto, de conformidad con lo previsto en el artículo 226 de la LGT, el ámbito de competencia material de los órganos económico-administrativos está limitado a enjuiciar los actos de aplicación de los tributos, mientras que la revisión de las cuestiones de legalidad de las normas reguladoras de los mismos se atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Así, los Tribunales Económico-Administrativos pueden pronunciarse sobre la adecuación o no al Ordenamiento Jurídico de los actos administrativos dictados en materia de naturaleza tributaria, competencia que en ningún caso incluye la revisión de las normas dispositivas aplicadas para la producción de los actos impugnados, correspondiendo el control de la constitucionalidad de las leyes al Tribunal Constitucional, ya sea vía recurso de inconstitucionalidad o de amparo (artículo 27 de la Ley Orgánica 2/1979 del Tribunal Constitucional, en relación con el artículo 161 de la Constitución Española), y el enjuiciamiento de la legalidad de las disposiciones generales, gubernativas o administrativas, a la jurisdicción contencioso-administrativa, por medio de la interposición del oportuno recurso (artículo 112.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y artículos 25 y 26 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en relación todos ellos con el artículo 106 de la CE).

Con base en la jurisprudencia sentada y no pudiendo este TEAC pronunciarse sobre la posible ilegalidad o inconstitucionalidad de las normas que tiene que aplicar, debiendo estar a lo establecido por éstas en tanto no sean derogadas, modificadas o declaradas ilegales o inconstitucionales, debemos desestimar las alegaciones de la reclamante sin entrar a dilucidar sobre esta cuestión, al resultar incompetente para conocer de la misma, y confirmar las sanciones en tanto que la Administración tributaria se limitó a imponer a la entidad las sanciones previstas en los artículos 193 y 201 de la LGT, calificando las mismas conforme a lo señalado en el mencionado precepto.

DUODÉCIMO.- **Sobre el importe de la sanción por infracción tributaria prevista en el artículo 201 de la LGT.**

Por último, alega el interesado respecto a la base de la sanción impuesta por infracción del artículo 201 LGT, por la emisión de facturas falsas, lo siguiente:

"Subsidiariamente, de considerarse correcto el tipo infractor, la base de la sanción como recoge la Resolución del TEAC 0021/2014/00/00 de 11 de septiembre:

"Esto es, la base de la sanción será el importe del conjunto de operaciones que hayan originado la infracción consistente en la emisión de facturas falsas. En el Acuerdo impugnado la Inspección ha determinado dicha base por la diferencia entre la facturación total y la que se estimaba podía facturar verdaderamente el obligado tributario. Es decir, reconoce que una parte de los trabajos facturados por el contribuyente a la entidad Y sí se habrían realizado, pero otra parte importante de los importes consignados en las facturas sería falsa."

La Inspección, que como hemos reiterado argumenta un mayor valor de facturación sobre los servicios recibidos, debió valorar ese importe de facturación supuestamente falso, y ese importe debió ser la base de la sanción."

Dispone el Acuerdo de liquidación, respecto a la sanción impuesta:

"b) Base de sanción

Una vez determinada la existencia de la infracción tributaria, es preciso proceder a la cuantificación de la sanción correspondiente.

Para ello debemos tener en cuenta el contenido del artículo 201.3 LGT:

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

También hemos de estar a lo dispuesto en el artículo 17.1 del RGRST, a cuyo tenor:

<<Se entenderá por importe de la operación que haya originado el incumplimiento la base imponible determinada a efectos del Impuesto General sobre ventas (…)>>.

De acuerdo con lo expuesto, ***la base de la sanción asciende a 217.000 euros, coincidentes con el sumatorio de las bases imponibles contenidas en las facturas nº 117/16, 132/16 y 133/16 expedidas por la entidad infractora.***

c) Porcentaje de sanción

El porcentaje mínimo de sanción es del 75%. Ello no obstante, la sanción correspondiente podrá graduarse (incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento) si, tal y como plantea al apartado 5 del artículo 201 LGT, tiene lugar el concepto de "incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación".

En el sentido apuntado, se entenderá que existe un incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación, cuando, siguiendo la literalidad del artículo 187.1.c) de la LGT, "el incumplimiento afecte a más del 20 por ciento de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación".

El importe de las operaciones sujetas al deber de facturación se toma del "libro registro de facturas expedidas" de la entidad para el año 2016 (documento nº 100 en el subexpediente correspondiente al procedimiento inspector). En concreto, acudimos al importe totalizado que figura como sumatorio de las facturas anotadas en el libro (406.598,70€), al que se adicionan las cuantías de las facturas rectificativas recogidas en el propio libro (13.712.49€, 45,76€, 2.340€, 2.610€ y 870€). El detalle es el siguiente:

Total Facturas según importe totalizado en libro registro facturas expedidas 406.598,70

Sumatorio de facturas rectificativas 19.578,25 =13.712,49+45,76+2.340+2.610+870

TOTAL OPERACIONES CON OBLIGACIÓN FACTURACIÓN 426.176,95

De todo ello se desprende que el importe total sometido a obligaciones de facturación para el período 2016 considerado sería de 426.176,95 €.

En consecuencia, el porcentaje que representa la facturación falsa (217.000 €) respecto del total de las operaciones sometidas a la obligación (426.176,95 €) es del 51%. Excediéndose el porcentaje de incumplimiento del 20% preceptuado en el artículo 187.1 c) de la LGT, debe haber lugar a la imposición de una multa pecuniaria proporcional del 150% de la base de la sanción (esto es, se duplica el importe de la sanción mínima del 75%).

De conformidad con lo que se ha argumentado, el importe de la sanción resultante de la aplicación del régimen sancionador contenido en el artículo 203 de la LGT resulta ser el siguiente:

PERIODO 2016

BASE SANCIÓN 217.000

Calificación muy grave

Porcentaje 150%

Importe sanción 325.500

Importe sanción reducida 325.500

Importe efectiva 325.500"

Pues bien, en relación a la base de la sanción, considera este Tribunal que la misma ha sido correctamente determinada conforme al artículo 201.3 de la LGT, que indica que esta será el importe conjunto de las operaciones que generen la infracción. En el caso que nos ocupa, cometida la infracción por emisión de facturas falsas, la base de la sanción se corresponde con el importe de 217.000,00 euros, total de las facturas falsas emitidas.

La Resolución de este TEAC de 11 de septiembre (0021/2014), citada por el interesado, no es extrapolable a este caso, pues el criterio previsto en la misma va referido a la determinación de la base de la sanción por métodos de "estimación indirecta", por diferencia con la facturación máxima estimada a partir de ratios extraídos de empresas del mismo sector.

Ahora bien, en relación al porcentaje de sanción y al criterio de graduación previsto en el artículo 201.5 LGT, aplicado por la AEAT para la determinación de la sanción impuesta, procede traer a colación la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 18-03-2024 (recurso nº 5108/2022), que resuelve la cuestión sobre si resulta aplicable el criterio de graduación de las sanciones previsto en el artículo 201.5 de la LGT, en relación con el artículo 187.1.c) de la LGT, en aquellos supuestos en los que la conducta sancionada (expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados) trae causa de la simulación de una actividad económica de la que se derivan las obligaciones de facturación.

En la STS de 18-03-2024, se indicó lo siguiente:

"En la presente ocasión, la sanción se impuso por la comisión de la infracción prevista en el apartado 1 del artículo 201, calificándose de muy grave conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del mismo artículo 201 que, además, concreta su alcance estableciendo que consistirá en "multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción" puesto que, como declara la sentencia de instancia apreciada la inexistencia de actividad económica independiente en las operaciones que en el presente caso dan origen a la infracción, considerada a efectos del apartado 3º del artículo 201 de la LGT, no pueden reputarse sujetas a un deber de facturación afectante al actor en relación con los específicos tributos u obligaciones tributarias y periodos objeto de investigación -IVA e IRPF en este caso, años 2008 y 2009-. El hecho de que se hayan tomado en consideración dichos tributos y periodos en cuestión y que esto haya comportado que las operaciones realizadas entre los socios y la sociedad en el ámbito de la cantidad de transporte de mercancías por carretera hayan sido anuladas, impide la aplicación de dicho criterio de graduación.

La dovela central de lo dispuesto en la letra c) del articulo 187.1 LGT es el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación. Lo que sucede es que, a los efectos de la aplicación de la agravante, por tal se entiende: cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por 100 del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación. De estas dos hipótesis, la sentencia de instancia ha considerado acreditada la concurrencia de la primera, por lo que ha estimado que puede aplicarse la agravante."

Fijándose, por tanto, la siguiente doctrina:

"... no resulta aplicable el criterio de graduación de las sanciones, previsto en el artículo 201.5 de la LGT, en relación con el artículo 187.1.c) de la LGT, cuando la conducta sancionada (expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados) trae causa de la simulación de una actividad económica de la que se derivan obligaciones de facturación, se hayan tomado en consideración los mismos tributos y periodos y ello haya comportado que las operaciones realizadas entre los socios y la sociedad, en el ámbito de la actividad de transporte de mercancías por carretera, hayan sido anuladas como consecuencia de la regularización practicada."

En el caso que nos ocupa, al igual que ocurre en el previsto en la sentencia anterior, las operaciones de prestación de servicios documentadas en facturas falsas emitidas por **JK** a **XZ** han sido anuladas en el IS de ambas sociedades, considerando que ha existido simulación absoluta, ya que se trata de operaciones no reales, que no han tenido lugar entre ambas sociedades. Es por ello que, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, las mismas no están sometidas a obligaciones de facturación, lo que impide la aplicación del criterio de graduación previsto en el artículo 201.5 de la LGT.

Precisamente en un sentido idéntico se pronuncia el TSJ de Canarias en su sentencia de …-…-2025 (recurso nº …/2023), aportada por el interesado ante esta instancia, en lo que respecta a la sanción por infracción del artículo 201 LGT, por la emisión de facturas falsas por parte de **GH** a **XZ**, disponiendo:

"La jurisprudencia referida en el trámite de tesis, considera la Sala que excluye la aplicación del incremento del 100% en la sanción por incumplimientos sustanciales, cuando las facturas emitidas están basadas en una actividad económica simulada y no real, que fue lo apreciado en la resolución sancionadora, pues en contextos donde no existía actividad económica real las operaciones no están sujetas a un deber de facturación. En consecuencia, se estima en parte el recurso sólo en cuanto a que en la sanción impuesta debe excluirse la aplicación del criterio de graduación del artículo 201.5 de la L.G.T., desestimando la demanda en sus demás pretensiones."

Por lo tanto, debe modificarse el porcentaje del 150% aplicado a la base de sanción por infracción del artículo 201 LGT cometida en este caso por **JK**, de forma tal que, conforme dicta el apartado 3 del artículo, se deberá aplicar el porcentaje del 75% a la base de la sanción de 217.000,00 euros.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el presente recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda