

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**Sentencia n.º 518/2025 de 18 de junio de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 2172/2021.****SUMARIO:**

Procedimiento sancionador. Infracciones específicas de los tributos. IVA. Grupo de entidades. Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. La entidad recurrente alega que el sujeto infractor sería la entidad dominante del grupo, conforme al art. 163 nonies.7 de la Ley IVA. Indica que la administración se basa en una resolución del TEAC, de 15 de julio de 2016, para entender que la entidad actora, como sociedad dependiente del grupo, es la que ha cometido la conducta infractora detallada en el acuerdo sancionador. En este caso debe examinarse si la entidad dominante es el sujeto infractor por el incumplimiento de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades, respondiendo solidariamente las demás entidades del pago de estas sanciones, o bien la recurrente puede ser considerada sujeto infractor de las sanciones imputadas. A partir de la reforma operada por la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal tiene la consideración de sujeto infractor, en ambos tributos, la entidad representante del grupo, con independencia de cuál haya sido la entidad integrante del grupo que haya cometido la infracción, entendiéndose que será la entidad cabecera del grupo la que responde por ello, como presentadora del modelo consolidado o agregado del grupo y representante del mismo ante la Administración tributaria. Esta Ley no contiene ninguna regla transitoria de la modificación legal analizada y la reforma no consiste en la aplicación de un régimen más favorable para el sujeto infractor, sino de una modificación de la determinación de quién tiene la consideración de sujeto infractor en los grupos del IVA, en términos equivalentes al régimen aplicable en el contexto de los grupos del IS, y, en consecuencia, la modificación legal únicamente puede aplicarse respecto de infracciones cometidas a partir de la entrada en vigor de la Ley 11/2021. Ello implica que como en este recurso examinamos el IVA de 2012 y 2013, periodos en los que no había entrado en vigor dicho cambio normativo, no sería aplicable y el sujeto infractor no es la entidad dominante sino la entidad del grupo que cometía la infracción, en este caso la entidad recurrente, por lo que es perfectamente posible imputarle la comisión de dos infracciones tributarias previstas en los arts. 191 y 195 LGT. Por otro lado el Tribunal confirma el acuerdo sancionador, ya que se motiva correctamente el elemento subjetivo de la culpabilidad.

TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA DE MADRID**SENTENCIA****Tribunal Superior de Justicia de Madrid****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Quinta****C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004****33009710****NIG:28.079.00.3-2021/0059118****Procedimiento Ordinario 2172/2021****Demandante:CONSTRURED OBRAS Y SERVICIOS S.A.****PROCURADOR D. MIGUEL ANGEL HEREDERO SUERO****Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH****Sr. ABOGADO DEL ESTADO****TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA****DE****MADRID****SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

Síguenos en...

SECCIÓN QUINTA**SENTENCIA Nº 518/2025**

RECURSO NÚM.: 2172-2021

PROCURADOR D. MIGUEL ÁNGEL HEREDERO SUERO

Ilmos. Sres.:**Presidente****D. José Alberto Gallego Laguna****Magistrados****Dña. María Rosario Ornosá Fernández****Dña. María Antonia de la Peña Elías****D. Daniel Ruiz Ballesteros****Dña. Ana Rufz Rey**

En Madrid, a dieciocho de junio de dos mil veinticinco.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 2172-2022, interpuesto por CONSTRURED OBRAS Y SERVICIOS SA, representada por el Procurador D. MIGUEL ÁNGEL HEREDERO SUERO, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de septiembre de 2021, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número NUM000 y NUM001, del TRIBUNALECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH, interpuesta frente al acuerdo de imposición de sanción (referencia NUM002) con origen en la propuesta sancionadora nº NUM003 relativo al IVA, periodos de 01/2012 a 12/2013.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

SEGUNDO: Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

TERCERO: Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 17 de junio de 2025, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Rosario Ornosá Fernández.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en este recurso contencioso administrativo la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 29 de septiembre de 2021, relativa a las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001, interpuestas, respectivamente en relación a acuerdo sancionador derivado de los periodos de liquidación de 01/2012 a 12/2012 y de 01/2013 a 12/2013 del Impuesto sobre el Valor Añadido, por importe total de 74.060,27 €.

SEGUNDO.- La entidad actora sostiene la demanda, en relación a las dos infracciones que se le imputan de los artículos 191 y 195 LGT, que el sujeto infractor sería la entidad dominante del grupo, tal como se determina en el artículo 163 nonies, apartado siete, de la Ley 37/1992.

Indica que la administración se basa en una resolución del TEAC, de 15 de julio de 2016, para entender que la entidad actora, como sociedad dependiente del grupo, es la que ha cometido la conducta infractora detallada en el acuerdo sancionador.

Sin embargo, en los modelos presentados por la recurrente, en relación al IVA, se deriva que el resultado es trasladado al correspondiente modelo 353, presentado por la sociedad dominante, del que deriva un importe a ingresar o compensar, en función del resultado de todas las entidades pertenecientes al grupo. La actora no ha dejado de ingresar importe alguno ni acreditado indebidamente importe a compensar en periodos futuros.

Además, lo expuesto queda corroborado por la modificación introducida por la ley 11/2021, de 9 de julio, en el artículo 181 LGT, relativa a los sujetos infractores, que añadió la letra h) al apartado

uno de dicho artículo e incluye como sujeto infractor a la entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con carácter subsidiario alega también la nulidad de la sanción por ausencia de la motivación sobre la culpabilidad y la inversión de del principio de la carga de la prueba.

Defiende que los gastos en viajes serán deducibles porque estaban afectos a la actividad, así como que era procedente la deducción de IVA por los gastos en vehículos.

La inspección no ha podido acreditar en ningún momento que los gastos personales no se encontraran afectos a la actividad, y defiende también que no existió en su conducta dolo o culpa respecto del IVA repercutido por cesión de obras, ya que no se incluyó en la base imponible del IVA la parte correspondiente a la tasa por la licencia de obras y una cesión de obra y ello fue debido al entender que únicamente existía un mero derecho de retorno del sustituto frente al contribuyente de la tasa y que ningún caso debía de formar parte de la base imponible del IVA.

En todo caso, no puede presumirse la culpabilidad, basándose la administración en que la entidad actora es una empresa destacada en su sector y de ello inferir que tiene capacidad para cumplir con sus obligaciones tributarias.

Se infringe en el acuerdo sancionador el principio de la presunción de inocencia y se establece una responsabilidad objetiva por el resultado.

Con carácter subsidiario el legal también que no existió ocultación de datos a la AEAT y que hubo un error de cálculo de la sanción.

TERCERO.-La defensa de la Administración General del Estado, en la contestación a la demanda, señala que la entidad actora se dedujo determinados importes de IVA, correspondientes a viajes de personas que no eran trabajadores ni empleados de la recurrente y se eliminan gastos abonados a través de una tarjeta de crédito por el administrador de la entidad.

Así como que se eliminan las cuotas de IVA en relación a gastos de vehículos no afectos a la actividad de la empresa o a la utilización de combustible de los mismos.

También se procede a corregir el IVA devengado, declarado por Construred, en relación a una cesión de obra de Atarfe, Granada y a la factura emitida a Sauco Inversiones. En el primer caso, se trata de una factura emitida por Construred a Construcciones San José, SA, el 30 de julio de 2013, número NUM004 en la que se excluye de la base imponible una parte de la contraprestación.

En el segundo caso se trata de una factura, emitida el 30 de noviembre de 2012 por Construred a Sauco Inversiones en la que figura indebidamente como concepto obra la construcción vivienda DIRECCION000 y en la que también se consignó indebidamente que procedía la inversión del sujeto pasivo, concluyéndose por la administración que se facturan determinados bienes y servicios distintos a la construcción de una vivienda, como muebles, electrodomésticos, colchones, lámparas, sofás, cortinas, espejos, alfombras, accesorios de baño, toallas, sábanas, limpia fondos de piscinas, y la construcción de una pista de pádel.

Defiende la motivación en el acuerdo sancionador del elemento subjetivo de la culpabilidad y señala que ha quedado desvirtuada la presunción de inocencia, en base a la existencia de esa culpabilidad debidamente motivada.

Solicita la desestimación del recurso.

CUARTO.-El acuerdo sancionador de 23 de enero de 2019 razona así los elementos objetivo y subjetivo de la conducta de la entidad actora:

"1. - TIPICIDAD

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 183.1 señala 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".

La normativa a tener en cuenta en el presente expediente es, por una parte, el artículo 191 de la LGT que dispone en su apartado 1 lo siguiente: "1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley . (...)".

Además, debe tenerse en consideración lo dispuesto en el artículo 195 de la LGT que señala:

"Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

(...)

3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones".

Los hechos y circunstancias recogidos en el presente documento se estiman probados y son subsumibles en los tipos de infracción descritos, toda vez que, CONSTRURED, en sus declaraciones, dedujo indebidamente determinados importes como IVA SOPORTADO y además no repercutió ni declaró determinados importes de IVA DEVENGADO. Como consecuencia de las declaraciones incorrectas de CONSTRURED OBRAS Y SERVICIOS SA, y de otras entidades del grupo, el grupo 527/08 en determinados periodos dejó de ingresar las cuotas correspondientes (artículo 191 de la LGT) y en otros periodos declaró improcedentemente cuotas a deducir en periodos posteriores (artículo 195 de la LGT).

El desglose de las modificaciones en las cuotas de IVA indebidamente deducidas o de IVA devengado no declarado, imputables a la conducta de CONSTRURED OBRAS Y SERVICIOS SA según se recoge en el Acuerdo de Liquidación es el siguiente:

Síguenos en...



	IVA devengado no declarado. Apartado B.3. del ACUERDO	IVA indebidamente deducido. Apartado B.1. del ACUERDO	IVA regularizado
ene-12		52,69	52,69
feb-12		45,31	45,31
mar-12		235,01	235,01
abr-12		48,45	48,45
may-12		56,34	56,34
jun-12		74,91	74,91
jul-12		226,99	226,99
ago-12		191,19	191,19
sep-12		153,33	153,33
oct-12		117,08	117,08
nov-12	98.788,61	116,02	98.904,63
dic-12		128,25	128,25
TOTAL	98.788,61	1.445,57	100.234,18

	IVA devengado no declarado. Apartado B.2. del ACUERDO	IVA indebidamente deducido. Apartado B.1. del ACUERDO	IVA regularizado
ene-13		133,44	133,44
feb-13		163,69	163,69
mar-13		243,64	243,64
abr-13		308,42	308,42
may-13		84,40	84,40
jun-13		134,44	134,44
jul-13	13.938,77	146,86	14.085,63
ago-13		140,02	140,02
sep-13		201,16	201,16
oct-13		114,18	114,18
nov-13		109,18	109,18
dic-13		50,86	50,86
TOTAL	13.938,77	1.830,29	15.769,06

La resolución del TEAC de 15 de julio de 2016 (RG 5931/2013), ha negado la posibilidad de sancionar a la entidad dominante de los grupos de entidades por los incumplimientos derivados de las actuaciones individuales de las entidades dependientes, al afirmar que en este régimen especial, la entidad dominante no tiene la obligación de determinar los resultados de las declaraciones individuales de las entidades del grupo, por lo que las conductas de las entidades dependientes sólo les podrán ser imputables a ellas. Eso supone que no se puede imponer la sanción a la entidad dominante, si no fue ella la que cometió la infracción. Procederá sancionar, en su caso, a quien cometa la conducta infractora, es decir, a la entidad integrada en el grupo que realice la conducta sancionable.

La NOTA N° 7/2016 RELATIVA A LAS SANCIONES APLICABLES EN RELACIÓN CON EL RÉGIMEN ESPECIAL DE GRUPOS DE ENTIDADES de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de fecha 7 de octubre de 2016, analiza la doctrina vinculante del TEAC y señala la forma en la que se deben sancionar los incumplimientos.

Síguenos en...

En su apartado TERCERO, la mencionada nota señala:

"TERCERO

Ahora bien, en las infracciones de los artículos 191, 193 y 195 de la LGT, podría ocurrir que la regularización de una entidad integrante del grupo fuera positiva mientras que el resultado del grupo fuera negativo, o viceversa. Por ello, se debe plantear cómo se debe calcular el resultado de la regularización, si en función del resultado individual de cada una de las entidades del grupo de entidades o en función del resultado del grupo en su conjunto.

La aplicación en función del resultado individual resulta más simple de aplicar, pero entendemos que no se ajusta a la normativa ni a la naturaleza de este régimen especial.

El apartado cinco del artículo 163 nonies de la LIVA dispone lo siguiente:

"Cinco. En caso de que alguna de las entidades integradas en el grupo de entidades presente una declaración-liquidación individual extemporánea, se aplicarán los recargos e intereses que, en su caso, procedan conforme al artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que a tales efectos tenga incidencia alguna el hecho de que se hubiera incluido originariamente el saldo de la declaración-liquidación individual, en su caso, presentada, en una declaración-liquidación agregada del grupo de entidades.

Cuando la declaración-liquidación agregada correspondiente al grupo de entidades se presente extemporáneamente, los recargos que establece el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se aplicarán sobre el resultado de la misma, siendo responsable de su ingreso la entidad dominante".

Luego, en el caso de las declaraciones extemporáneas la norma señala expresamente que se tiene en cuenta la situación individual de las declaraciones de las entidades integrantes del grupo. Posteriormente, al apartado Séptimo se refiere a las sanciones y no establece dicha regla. De ello parece desprenderse que la norma no ha pretendido ese tratamiento para el caso de las sanciones.

Respecto de la naturaleza de este régimen especial, el ingreso o la solicitud de devolución o compensación se efectúa de forma global por el grupo. Si por ejemplo, un grupo de entidades ha declarado una cantidad a compensar de 3.000, y la única regularización que procede es un incremento positivo de 1.000 de la sociedad X integrante del grupo, no se podría sancionar a la sociedad X por dejar de ingresar 1.000, dado que realmente esa cantidad se compensa con las cantidades negativas de otras entidades del grupo, y nunca llega a existir una falta de ingreso. Luego en este caso, lo que se ha producido realmente es que se ha declarado una cantidad a compensar mayor que la que corresponde.

De acuerdo con ello, el resultado a ingresar, devolver o compensar debería ser el mismo para todas las entidades del grupo, independientemente de que unas entidades tengan resultado individual positivo y otras negativo. Ello se debe a que el ingreso, devolución o compensación es único, como resultado del sistema de agregación y compensación de saldos que es propio de este régimen.

(.../...)

Por consiguiente, entendemos que el resultado (a ingresar, compensar o devolver) que se imputa a la sociedad dependiente no se corresponde con el resultado positivo o negativo de su declaración individual, sino con el resultado del grupo.

Por consiguiente, si, como consecuencia de la infracción cometida por esa sociedad del grupo, el grupo dejó de ingresar, u obtuvo indebidamente una devolución, o declaró incorrectamente una cantidad a compensar, esa sería la infracción cometida, no la que resultaría, en su caso, de la declaración individual.

De acuerdo con lo anterior, para determinar la infracción cometida por una sociedad del grupo hay que considerar, no el resultado individual de dicha sociedad, sino el resultado del grupo. De manera que si el resultado de la declaración presentada por el grupo, Modelo 353, resultó positivo, el resultado de la infracción de cada una de las sociedades que integran el grupo se determina en función de dicho resultado positivo, siendo indiferente que el resultado individual de las sociedades declarado en el Modelo 322 hubiera sido positivo o negativo.

AÑO 2012

DETERMINACIÓN DE LOS TIPOS DE INFRACCIÓN

En los cuadros siguientes se resumen las cuotas de IVA regularizadas respecto a cada una de las sociedades del grupo 527/08, en cada uno de los periodos de 2012, en el acuerdo de liquidación extendido a GRUPO RA como representante del citado grupo, así como el porcentaje que supone la regularización que tiene su origen en la conducta de CONSTRUED frente a la totalidad de lo regularizado al grupo.

Síguenos en...

	NIF	ene-12	feb-12	mar-12	abr-12	may-12	jun-12
RA INMOBILIARIA	B97421788	301,08	282,50	302,50	489,19	315,05	349,55
GRUPO RA	B97405955	4.014,23	3.921,06	4.042,06	3.920,93	4.239,50	3.636,12
ROVER ALCISA	A28111607	5.911,78	6.429,10	8.037,97	6.976,77	3.034,73	8.220,00
CONSTRURED	A30606842	52,69	45,31	235,01	48,45	56,34	74,91

	NIF	ene-12	feb-12	mar-12	abr-12	may-12	jun-12
TOTAL		10.279,78	10.677,97	12.617,54	11.435,34	7.645,62	12.280,58
% Regularizado a CONSTRURED frente a regularización total		0,51%	0,42%	1,86%	0,42%	0,74%	0,61%

	NIF	jul-12	ago-12	sep-12	oct-12	nov-12	dic-12
RA INMOBILIARIA	B97421788	329,65	329,45	394,23	356,40	422,42	371,95
GRUPO RA	B97405955	3.991,80	3.506,67	4.392,53	4.047,88	4.933,72	4.390,06
ROVER ALCISA	A28111607	3.639,82	5.128,16	8.520,31	11.006,90	11.515,25	7.731,45
CONSTRURED	A30606842	226,99	191,19	153,33	117,08	98.904,63	128,25
TOTAL		8.188,26	9.155,47	13.460,40	15.528,26	115.776,02	12.621,71
% Regularizado a CONSTRURED frente a regularización total		2,77%	2,09%	1,14%	0,75%	85,43%	1,02%

Para la determinación de cuáles son las infracciones cometidas y la determinación de las bases de las sanciones en los periodos comprendidos entre enero y diciembre necesitamos tener presentes los datos declarados por el grupo y la modificación a los mismos realizada por la inspección, para así identificar el tipo de infracción cometida.

	ene-12	feb-12	mar-12	abr-12	may-12	jun-12
DECLARADO M.353						
Resultado Total (Sumatorio del resultado de entidades)	499.945,60	239.485,86	1.091.548,16	790.206,28	1.155.435,46	744.906,73
Cuotas a compensar de Ejercicios anteriores						
Resultado de la Autoliquidación	499.945,60	239.485,86	1.091.548,16	790.206,28	1.155.435,46	744.906,73
MODIFICACIONES A LOS IMPORTES DECLARADOS						
Σ CUOTAS REGULARIZADAS (incremento al sumatorio del resultado de entidades)	10.279,78	10.677,97	12.617,54	11.435,34	7.645,62	12.280,58
RESULTADO TOTAL COMPROBADO (sumatorio comprobado del resultado de entidades)	510.225,38	250.163,83	1.104.165,70	801.641,62	1.163.081,08	757.187,31
CUOTAS A COMPENSAR DE EJERCICIOS ANTERIORES COMPROBADAS						
RESULTADO COMPROBADO	510.225,38	250.163,83	1.104.165,70	801.641,62	1.163.081,08	757.187,31
A INGRESAR/COMPENSAR SEGÚN LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA	10.279,78	10.677,97	12.617,54	11.435,34	7.645,62	12.280,58
INFRACCIÓN COMETIDA:						
Dejar de Ingresar Art. 191.1 LGT. Importe dejado de ingresar por el Grupo 0527/08	10.279,78	10.677,97	12.617,54	11.435,34	7.645,62	12.280,58

% Regularizado a CONSTRUED frente a regularización total. % de la infracción que corresponde a CONSTRUED	0,51%	0,42%	1,86%	0,42%	0,74%	0,61%
--	-------	-------	-------	-------	-------	-------

	jul-12	ago-12	sep-12	oct-12	nov-12	dic-12
DECLARADO M.353						
	jul-12	ago-12	sep-12	oct-12	nov-12	dic-12
Resultado Total (Sumatorio del resultado de entidades)	190.642,55	208.681,97	551.504,55	-177.139,58	159.113,57	1.474.996,40
Cuotas a compensar de Ejercicios anteriores					177.139,58	18.026,01
Resultado de la Autoliquidación	190.642,55	208.681,97	551.504,55	-177.139,58	-18.026,01	1.456.970,39
MODIFICACIONES A LOS IMPORTES DECLARADOS						
Σ CUOTAS REGULARIZADAS (incremento al sumatorio del resultado de entidades)	8.188,26	9.155,47	13.460,40	15.528,26	115.776,02	12.621,71
RESULTADO TOTAL COMPROBADO (sumatorio comprobado del resultado de entidades)	198.830,81	217.837,44	564.964,95	-161.611,32	274.889,59	1.487.618,11
CUOTAS A COMPENSAR DE EJERCICIOS ANTERIORES COMPROBADAS				-161.611,32		
RESULTADO COMPROBADO	198.830,81	217.837,44	564.964,95	-161.611,32	113.278,27	1.487.618,11
A INGRESAR/COMPENSAR SEGÚN LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA	8.188,26	9.155,47	13.460,40	-161.611,32	113.278,27	30.647,72
INFRACCIÓN COMETIDA:						
Acreditar improcedentemente importes a compensar Art. 195.1 LGT. Importe acreditado indebidamente por el Grupo 0527/08. (Diferencia entre el importe declarado a compensar y el procedente)	-----	-----	-----	15.528,26	18.026,01	-----

Dejar de Ingresar Art. 191.1 LGT. Importe dejado de ingresar por el Grupo 0527/08	8.188,26	9.155,47	13.460,40	-----	113.278,27	30.647,72
% Regularizado a CONSTRUED frente a regularización total. % de la infracción que corresponde a CONSTRUED	2,77%	2,09%	1,14%	0,75%	85,43%	1,02%

Por tanto, las infracciones cometidas por CONSTRUED son las de acreditar indebidamente importes a compensar por los periodos de octubre y noviembre de 2012 (art. 195.1 de la LGT), y dejar de ingresar por cada uno de los periodos de 2012 a excepción de octubre (art. 191.1 de la LGT).

AÑO 2013

DETERMINACIÓN DE LOS TIPOS DE INFRACCIÓN

En los cuadros siguientes se resumen las cuotas de IVA regularizadas respecto a cada una de las sociedades del grupo 527/08, en cada uno de los periodos de 2013, en el acuerdo de liquidación extendido a GRUPO RA como representante del citado grupo, así como el porcentaje que supone la regularización que tiene su origen en la conducta de CONSTRUED frente a la totalidad de lo regularizado al grupo.

	NIF	ene-13	feb-13	mar-13	abr-13	may-13	jun-13
RA INMOBILIARIA	B97421788	352,58	358,92	37,80	471,93	258,71	251,76
GRUPO RA	B97405955	4.564,96	4.297,90	4.228,59	4.558,29	4.470,42	4.602,08
	NIF	ene-13	feb-13	mar-13	abr-13	may-13	jun-13
ROVER ALCISA	A28111607	10.243,91	7.177,43	7.036,51	6.494,12	5.686,63	4.124,38
CONSTRUED	A30606842	133,44	163,69	243,64	308,42	84,40	134,44
TOTAL		15.294,89	11.997,94	11.546,54	11.832,76	10.500,16	9.112,66
% Regularizado a CONSTRUED frente a regularización total		0,87%	1,36%	2,11%	2,61%	0,80%	1,48%

	NIF	jul-13	ago-13	sep-13	oct-13	nov-13	dic-13
RA INMOBILIARIA	B97421788	48,75	458,58	257,07	220,92	259,65	220,92
GRUPO RA	B97405955	3.833,48	4.866,68	4.764,34	7.642,52	4.531,57	11.220,17
ROVER ALCISA	A28111607	7.083,95	5.718,33	4.884,95	4.057,60	5.721,33	6.717,77
CONSTRUED	A30606842	14.085,63	140,02	201,16	114,18	109,18	50,86
TOTAL		25.051,81	11.183,61	10.107,52	12.035,22	10.621,73	18.209,72
% Regularizado a CONSTRUED frente a regularización total		56,23%	1,25%	1,99%	0,95%	1,03%	0,28%

Para la determinación de cuáles son las infracciones cometidas y la determinación de las bases de las sanciones en los periodos comprendidos entre enero y diciembre necesitamos tener presentes los datos declarados por el grupo y la modificación a los mismos realizada por la inspección, para así identificar el tipo de infracción cometida.

	ene-13	feb-13	mar-13	abr-13	may-13	jun-13
DECLARADO M.353						
Resultado Total (Sumatorio del resultado de entidades)	418.926,09	1.032.162,33	191.114,01	-84.262,00	251.718,21	608.669,42
Cuotas a compensar de Ejercicios anteriores				84.262,01		
Resultado de la Autoliquidación	418.926,09	1.032.162,33	191.114,01	-84.262,01	167.456,20	608.669,42
MODIFICACIONES A LOS IMPORTES DECLARADOS						
Σ CUOTAS REGULARIZADAS (incremento al sumatorio del resultado de entidades)	15.294,89	11.997,94	11.546,54	11.832,76	10.500,16	9.112,66
RESULTADO TOTAL COMPROBADO (sumatorio comprobado del resultado de entidades)	434.220,98	1.044.160,27	202.660,55	-72.429,24	262.218,37	617.782,08
CUOTAS A COMPENSAR DE EJERCICIOS ANTERIORES COMPROBADAS					-72.429,25	
RESULTADO COMPROBADO	434.220,98	1.044.160,27	202.660,55	-72.429,24	189.789,12	617.782,08
A INGRESAR/COMPENSAR SEGÚN LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA	15.294,89	11.997,94	11.546,54	-72.429,24	22.332,92	9.112,66
INFRACCIÓN COMETIDA:						
Acreditar improcedentemente importes a compensar Art. 195.1 LGT. Importe acreditado indebidamente por el Grupo 0527/08. (Diferencia entre el importe declarado a compensar y el procedente)				11.832,77		
	ene-13	feb-13	mar-13	abr-13	may-13	jun-13
Dejar de Ingresar Art. 191.1 LGT. Importe dejado de ingresar por el Grupo 0527/08	15.294,89	11.997,94	11.546,54	22.332,92	9.112,66	
% Regularizado a CONSTRURED						

frente a regularización total.						
% de la infracción que corresponde a CONSTRURED	0,87%	1,36%	2,11%	2,61%	0,80%	1,48%
	jul-13	ago-13	sep-13	oct-13	nov-13	dic-13
DECLARADO M.353						
Resultado Total (Sumatorio del resultado de entidades)	-101.207,58	-129.347,39	178.296,74	90.389,96	249.586,82	447.131,04
Cuotas a compensar de Ejercicios anteriores	101.207,57	230.554,96	52.258,22			
Resultado de la Autoliquidación	-101.207,58	-230.554,96	-52.258,22	38.131,74	249.586,82	447.131,04
MODIFICACIONES A LOS IMPORTES DECLARADOS						
Σ CUOTAS REGULARIZADAS (incremento al sumatorio del resultado de entidades)	25.051,81	11.183,61	10.107,52	12.035,22	10.621,73	18.209,72
RESULTADO TOTAL COMPROBADO (sumatorio comprobado del resultado de entidades)	-76.155,77	-118.163,78	188.404,26	102.425,18	260.208,55	465.340,76
CUOTAS A COMPENSAR DE EJERCICIOS ANTERIORES COMPROBADAS		-76.155,77	-194.319,55	-5.915,29		
RESULTADO COMPROBADO	-76.155,77	-194.319,55	-5.915,29	96.509,89	260.208,55	465.340,76
A INGRESAR/COMPENSAR SEGÚN LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA	-76.155,77	-194.319,55	-5.915,29	58.378,15	10.621,73	18.209,72
INFRACCIÓN COMETIDA:						
Acreditar improcedentemente importes a compensar Art. 195.1 LGT. Importe acreditado indebidamente por el Grupo 0527/08. (Diferencia entre el importe declarado a compensar y el procedente)	25.051,81	36.235,41	46.342,93			
Dejar de Ingresar Art. 191.1 LGT. Importe dejado de ingresar por el Grupo 0527/08				58.378,15	10.621,73	18.209,72
% Regularizado a CONSTRURED frente a regularización total. % de la infracción que corresponde a CONSTRURED	56,23%	1,25%	1,99%	0,95%	1,03%	0,28%

Por tanto, las infracciones cometidas por CONSTRURED son las de acreditar indebidamente importes a compensar por los periodos de abril, julio, agosto y septiembre de 2013 (art. 195 de la LGT), y dejar de ingresar por los periodos de enero, febrero, marzo, mayo, junio, octubre, noviembre y diciembre de 2013 (art. 191 de la LGT).

2. CULPABILIDAD

Como se ha puesto de manifiesto anteriormente en la transcripción del acuerdo de liquidación NUM005, relativo al concepto IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 2012/13, extendido a GRUPO ROVER ALCISA SL el 5-3-2018, las conductas imputables a CONSTRURED OBRAS Y SERVICIOS SA, en tanto que dicha sociedad forma parte del grupo 527/08, se pueden agrupar en los siguientes apartados:

Síguenos en...

Disminución de las cuotas de IVA soportado:

- IVA deducido derivado de facturas de viajes sin que se haya acreditado su relación con la actividad de CONSTRURED, ni la relación de las personas que viajaron con CONSTRURED.
 - IVA deducido por gastos realizados mediante la VISA del administrador sin que se haya acreditado su relación con la actividad de la entidad, y que por su naturaleza (entradas a los toros, compra de un móvil) y su forma de pago (visa del administrador) se deduce que corresponden a gastos personales.
 - IVA deducido como consecuencia de la reparación de vehículos de uso particular no afectos a la actividad de la empresa.
 - IVA deducido como consecuencia del consumo realizado con determinadas tarjetas de combustible asignadas a vehículos no afectos a la actividad de la empresa.
- Se trata, por tanto, fundamentalmente de gastos de viaje de personas desconocidas y gastos particulares que tienen como característica común que no están afectos a la actividad de CONSTRURED.

Incremento de las cuotas de IVA devengado:

- Factura de cesión de obra de Atarfe (Granada).
- Factura emitida a SAUCO INVERSIONES.

Se trata de importes recogidos en factura y respecto a los que no se ha repercutido ni ingresado el IVA correspondiente.

En el primer caso se trata de una factura emitida por CONSTRURED a CONSTRUCCIONES SAN JOSÉ SA con fecha de 30 de julio de 2013 y nº NUM004, en la que se excluye de la base imponible una parte de la contraprestación.

En el segundo caso de una factura emitida, el 30 de noviembre de 2012, por CONSTRURED a SAUCO INVERSIONES, en la que figura indebidamente como concepto "Obra: Construcción vivienda DIRECCION000", y en la que consignó, también indebidamente, que procedía la inversión del sujeto pasivo. Posteriormente se ha concluido que lo que en realidad se factura son determinados bienes y servicios distintos a la construcción de una vivienda. La operación que se documenta en esa factura es de entregas de bienes y alguna ejecución de obra, que deben tributar a tipo general y sin inversión del sujeto pasivo. En concreto se facturaron muebles, electrodomésticos, colchones, lámparas, sofás, cortinas, espejos, alfombras, accesorios de baño, toallas, sábanas, limpia-fondos de piscinas, la construcción de una pista de pádel. Estas conductas de CONSTRURED, que se consideran incorrectas y que determinaron la falta de ingreso de IVA, son las que procede analizar a efectos de valorar el elemento intencional presente en el obrar del obligado tributario a fin de determinar si existe dolo o culpa en el mismo pues, solo en ese caso, su actuar podría ser objeto de sanción.

A estos efectos establece el artículo 183 LGT

Artículo 183. Concepto y clases de infracciones tributarias.

1. 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.

Concepto de negligencia:

Profundizando en el concepto de "negligencia" señalado en el artículo 183 de la LGT, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la Sentencia 76/1990 refiriéndose al deber constitucional de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica, lo que implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. El conjunto de normas, derechos y obligaciones en las que se concreta ese deber no se compagina con la actitud de descuido o desinterés que caracteriza el concepto de negligencia.

De igual manera, la Circular de la Dirección General de Inspección de 29 de febrero de 1988, a la que aluden reiteradamente las Sentencias del Tribunal Supremo afirma que "la negligencia no exige para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos en la mismalla. La culpabilidad o negligencia en el ámbito tributario consiste, en definitiva, en la no realización del comportamiento exigible, según la naturaleza de la obligación.

La negligencia, como elemento subjetivo de la infracción, ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, es decir, con los medios personales y materiales, en sus aspectos cuantitativos y cualitativos, de que dispone o debiera disponer. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos (artículo 179 de la LGT).

Síguenos en...

Concepto de dolo:

Por lo que respecta al dolo, la conducta dolosa se realiza intencionadamente y a sabiendas. El dolo requiere la concurrencia de dos elementos: el intelectual o cognitivo (saber lo que se hace) y el volitivo (querer hacerlo).

Elemento intelectual: Para actuar dolosamente el sujeto de la acción debe saber qué es lo que hace y conocer los elementos que caracterizan su acción como acción típica. El autor ha de conocer los elementos objetivos integrantes del tipo de injusto. Esto no quiere decir que el sujeto deba tener un conocimiento exacto de cada particularidad o elemento del tipo objetivo. Por ello, la doctrina penalista señala que basta con que aproximadamente se represente tal extremo. Se habla en estos casos de "valoración paralela en la esfera del profano", es decir, el sujeto ha de tener un conocimiento aproximado de la significación social o jurídica de tales elementos.

El conocimiento deberá deducirse del hecho realizado y las actuaciones anteriores, simultáneas y posteriores del autor. Así, por ejemplo, si se aprecia una maquinación para realizar el hecho ilícito o para ocultar su producción o dificultar su descubrimiento.

La vertiente negativa del elemento intelectual del dolo es el error, que da lugar a que el dolo no exista, pudiendo existir todo lo más una de imprudencia.

Elemento volitivo: Para actuar dolosamente es necesario, además, querer realizar los elementos objetivos del tipo. La doctrina penalista distingue entre el dolo directo y el eventual.

En el dolo directo el autor quiere realizar el resultado o lo admite como necesariamente unida a éste.

En el dolo eventual el sujeto se representa el resultado como de probable producción y, aunque no quiere producirlo, sigue actuando, admitiendo su eventual realización, de forma que "cuenta con él", "admite su producción" o "acepta el riesgo". El dolo eventual constituye la frontera entre el dolo y la culpa o imprudencia. La conducta se realizaría con dolo eventual si el autor actuaría aun cuando fuera segura la producción del resultado, mientras que sería imprudencia si hubiera dejado de actuar de haberse representado el resultado como de segura producción.

El ánimo defraudatorio ha de probarse mediante juego de inferencias (pruebas indirectas o indiciarias), sobre la base de los actos anteriores, coetáneos o posteriores al hecho ilícito (STS de 25-2-1998):

Las circunstancias del caso concreto: como el carácter habitual o único de la operación realizada, la complejidad de la normativa aplicable, etc.

Los indicios que se desprenden de la conducta del autor: Documentos falsos o falseados, operaciones simuladas, anomalías contables, omisión de operaciones, utilización de testaferros, falta de presentación de declaraciones, manifestaciones falsas, resistencia a la inspección, etc.

o La condición personal del autor: Su formación y estudio

o experto operador en el sector económico de que se trate, etc.

Apreciación del elemento subjetivo en la actuación del Obligado Tributario

Siguiendo con el esquema planteado al comienzo de este apartado, comenzaremos analizando si concurre el elemento subjetivo en las conductas que conllevan la minoración del IVA soportado en sede de CONSTRURED, para posteriormente analizar si concurre tal circunstancia en el caso del IVA devengado.

IVA DEDUCIDO INDEBIDAMENTE

En los años comprobados, como queda recogido en las diligencias extendidas (especialmente se describe en la Diligencia A04 extendida por el Impuesto sobre Sociedades), CONSTRURED, perteneciente al GRUPO ROVER, ha realizado obras para organismos públicos, de manera directa o a través de UTE'S en las que participa, y ha construido viviendas unifamiliares para los socios del grupo: SAUCO INVERSIONES SL y EXPAGRIL SL, y para el Director General de Construcción del GRUPO ROVER.

Este tipo de actividad no justifica de modo alguno que se deduzca como gasto importes de viajes de personas ajenas a la entidad, ni que su administrador, esposo de la socia del grupo haya cargado a la entidad entradas a los toros.

Tampoco esta actividad justifica que, además de los vehículos que CONSTRURED tiene alquilados y que usan los empleados para el desplazamiento a las obras, CONSTRURED deduzca el IVA soportado relacionado con tres vehículos de alta gama asignados a uso particular y que usan, según las pólizas de seguros, Carlos Ramón (socio mayoritario del grupo) y sus familiares, Feliciano (esposo de la otra socia del grupo Eloisa) y sus familiares, y el hijo de Feliciano y Eloisa, junto con cuatro tarjetas de combustible. Esos gastos, y consecuentemente ese IVA, no pueden tener otro sentido distinto a gastos personales dada la actividad de la entidad. Obviamente, quien mejor conoce esta realidad es la propia entidad que, si ha deducido este importe sin hacer el necesario análisis respecto a si pueden deducirse esos importes ha actuado

Síguenos en...

negligentemente, ya que esos gastos y ese IVA no resisten el más mínimo análisis respecto a su deducibilidad.

Claramente no es deducible el IVA soportado por viajes de personal ajeno a la entidad, cuya relación con los ingresos de la empresa no ha sido acreditado (art. 96.Uno.6° LIVA), que el IVA soportado por gastos satisfechos con una VISA por el administrador para adquirir una entrada de la feria de las Fallas 2012 o para adquirir un terminal iPhone tampoco es deducible al considerarse gastos personales (arts. 96.Uno.4 ° y 95 y 96.5° LIVA) ya que no se ha acreditado en absoluto la relación de los mismos con la actividad de la empresa.

También es claro que no se puede deducir el IVA correspondiente a reparaciones de vehículos a disposición de los socios o del administrador, IVA que se ha deducido en su totalidad y cuya afectación a la actividad no solo no se ha probado en absoluto, sino que por la información obtenida por la inspección se trata de vehículos de uso "particular" del socio último mayoritario de la entidad, Carlos Ramón, y de sus familiares y del administrador de la entidad, Feliciano, esposo de la otra socia última de la entidad (Eloisa), y del hijo de Feliciano y Eloisa (artículo 95. Tres 4a y Cuarto de la LIVA) y, finalmente, no resulta deducible el IVA de los gastos de combustible de los vehículos anteriores y de una tarjeta ligada a un vehículo que no está a nombre de CONSTRURED (arts. 95. Tres. 4a y Cuarto LIVA) y que con posterioridad es transferido a Feliciano.

Todos estos importes de IVA deducidos, corresponden a gastos personales y vinculados a los socios últimos del grupo y sus familiares, basta recordar la estructura del GRUPO ROVER ALCISA reflejada en los hechos de este acuerdo. Solo teniendo presente que se trata de un grupo familiar, se explica, que no justifica, que un grupo de tal envergadura haya deducido el IVA correspondiente a gastos no relacionados con la actividad de la entidad.

Por tanto, aquí nos estamos refiriendo al IVA soportado relativo a viajes de personas ajenas a CONSTRURED y cuya relación con CONSTRURED no se ha explicado, o a vehículos y tarjetas de combustible utilizados por los dueños o familiares de los dueños, o a espectáculos sin que se acredite la utilización de los mismos en ninguna actividad relacionada con la empresa. Es de todos conocido que el IVA que corresponde a gastos personales de los dueños de una entidad no resultan deducibles.

El deducir ese IVA debe calificarse, por tanto, en un primer análisis como una actitud negligente por parte de la entidad.

Sin embargo, al analizar el grupo en su conjunto, tal como se describe en el acuerdo resulta que: S Carlos Ramón tiene a su disposición para su uso particular y el de sus familiares, según se dice en las pólizas de seguros, dos PORCHES y un BMW cuyos gastos satisface GRUPO ROVER ALCISA, (y cuyo IVA deduce esa entidad), un LEXUS

/LS cuyos gastos satisface ROVER ALCISA SA (y cuyo IVA deduce esa entidad), y un BMW serie 5 cuyos gastos satisface CONSTRURED (y cuyo IVA deduce esa entidad) todo ello con sus correspondientes gastos de reparación, tarjetas de combustible....

S Feliciano tiene a disposición un AUDI cuyos gastos satisface GRUPO ROVER ALCISA (y cuyo IVA deduce esa entidad), otro AUDI y un BMW cuyos gastos asume CONSTRURED (y cuyo IVA deduce esa entidad), vehículos que conduce o él o sus familiares, cada uno de ellos con sus gastos de reparación, tarjetas de combustible.... y según la información a disposición de la AEAT, Feliciano no figura como titular de ningún vehículo durante los años 2012 y 2013, lo que acredita aún más que esos vehículos se usan para satisfacer necesidades particulares de Feliciano, que no tiene más relación con GRUPO RA que ser el esposo de una de sus socios, y que, aunque es administrador de CONSTRURED su cargo no es retribuido, y los vehículos son de uso particular y conducidos por él y sus familiares.

La asunción sistemática por parte del Grupo de gastos personales de sus dueños (no solo de vehículos como se aprecia en el Acta y la Liquidación) y del IVA correspondiente, gastos que evidentemente se sabe que no corresponden a las sociedades sino a su dueño, es necesariamente consciente, conocida, y resultado de un deseo claro y evidente de que la sociedad asuma esos gastos e IVA's soportados que no le corresponden, y así también disminuir las cuotas a ingresar por los distintos conceptos. Es manifiesto que esos vehículos que están a disposición del dueño y que conducen sus familiares no están afectos a la actividad de la entidad. Esta conducta irrespetuosa con el principio consagrado en el artículo 31 de nuestra Constitución , de que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, es voluntaria y consciente, por lo tanto, dolosa.

IVA NO REPERCUTIDO POR CESIÓN DE OBRA

En segundo lugar y por lo que se refiere a la factura emitida por CONSTRURED por la cesión de la obra para la construcción de un colegio en la localidad de Atarte (Granada), cuya construcción

se había adjudicado inicialmente a dicha sociedad, la ley establece claramente que la Base Imponible del IVA está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas (art. 78 Uno LIVA) sin que proceda disminuir el importe de la base imponible en la cantidad de 66.375,09€, alegando que ese importe corresponde a la licencia de obras satisfecha en su día por CONSTRURED.

Hay una sola prestación, la cesión del contrato de obras a CONSTRUCCIONES SAN JOSÉ SA, con una sola contraprestación, sin que se de recibo la argumentación esgrimida por el obligado tributario para justificar la disminución de la base imponible.

CONSTRURED se dedica a la construcción, sabe lo que es una licencia de obras, y lo que es una cesión de obra, y que el cómo se cuantifique la contraprestación por la cesión de la obra no influye en absoluto en la naturaleza de la cesión ni en su sujeción al IVA.

La simple lectura de la Ley del IVA no deja lugar a dudas, la base imponible es la contraprestación total, no hay duda, no hay confusión posible, no hay interpretación posible. Una entidad como CONSTRURED debió poner la diligencia y el cuidado necesario en emitir correctamente la factura y en repercutir e ingresar el IVA correspondiente. Para excluir de la base imponible parte de la contraprestación hay que realizar una excepción a lo habitual, eso exige una conducta activa, una decisión que debió ir precedida de un análisis, y cualquier análisis serio de la ley no ampara la actuación realizada.

A juicio de la inspección la conducta debe calificarse de negligente, ya que a una entidad del sector como CONSTRURED y con sus medios le es exigible claramente una conducta distinta, respetuosa con la norma, y su actuación no respeta la norma ni está amparada en ninguna interpretación razonable de la misma.

IVA NO REPERCUTIDO CORRESPONDIENTE A LA ENTREGA DE BIENES Y REALIZACIÓN DE OBRAS PARA SAUCO INVERSIONES.

Y en tercer y último lugar, nos referiremos a la factura NUM006 de 30 de noviembre de 2012 emitida por CONSTRURED a SAUCO INVERSIONES con el concepto "OBRA: Construcción vivienda DIRECCION000 (Madrid)" y una base imponible de 470.421,97€.

Según el obligado tributario dicha factura tiene como objeto la ejecución de una obra, no repercutiéndose cuota de IVA alguna en aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo recogido en la ley.

Sin embargo, a juicio de la inspección, en cambio, procede la repercusión del IVA al tipo general de acuerdo con los siguientes hechos:

- Se construye una vivienda unifamiliar en la DIRECCION000 de Madrid, siendo el promotor SAUCO INVERSIONES, sociedad propiedad de D. Carlos Ramón. Saucó Inversiones es la socia mayoritaria del GRUPO RA. En esa vivienda está el domicilio habitual de D. Carlos Ramón.

- Tal como estaba previsto en el contrato firmado entre CONSTRURED y SAUCO el 01-02-2011, el promotor encarga al constructor la construcción de la vivienda. Y conforme a dicho contrato se emite el certificado final de obra, según el cual la obra se terminó el 17-4-2012. Con fecha 30-4-2012 se emite la certificación final de obra, y se entrega la misma a SAUCO INVERSIONES según el contrato.

- Durante la inspección se aportó el contrato y las facturas que se dijeron emitidas por CONSTRURED por la construcción de la vivienda.

- Una de ellas era la factura NUM006 de 30-11-2012 emitida por CONSTRURED, que tiene por concepto exactamente el mismo que las otras que se emitieron "OBRA: Construcción vivienda DIRECCION000" y en la que no se repercute IVA considerando que procede la Inversión del Sujeto pasivo.

- Durante la inspección se pone de manifiesto la existencia de facturas deducidas como gasto e IVA soportado en CONSTRURED, que no tenían correlación con los ingresos y que se referían a objetos de decoración, muebles, máquinas limpiadoras para piscina, cortinas, sábanas, perchas, colchones, almohadas, nórdicos

- El obligado tributario no aporta durante la inspección ninguna justificación al respecto.

- En el trámite de alegaciones, se dice que esas facturas están relacionadas con los ingresos porque existe un "anexo complementario" al contrato de construcción de la vivienda que aporta. Ese "anexo complementario" se trata de un documento privado que no ha sido visado por el Colegio de Arquitectos, ni aparece referido en el certificado fin de obra.

El hecho de que no se aportase ese "anexo complementario" cuando se aportó la documentación contractual de la construcción, y que se presente en el plazo de alegaciones para tratar de justificar la deducibilidad de unas facturas en CONSTRURED, puede incluso hacer pensar que se preparó en ese momento.

- La factura NUM006 de 30-11-2012 emitida por CONSTRURED, que tiene por concepto "OBRA: Construcción vivienda DIRECCION000" y en la que no se repercute IVA, se emite, no como consecuencia del contrato de construcción de vivienda 01/02/2011, sino que se corresponde con nuevos encargos posteriores a la entrega de la obra.

Ese "anexo complementario" es abiertamente contradictorio con el certificado de final de obra, y con lo que es una obra de construcción ya que se refiere a conceptos ajenos a la construcción, conceptos que debieron facturarse a tipo general como hemos indicado. Ese "anexo aportado" y el momento de su aportación, y la factura NUM006 de 30-11-2012, ponen de manifiesto de manera clara y evidente que CONSTRURED, e inversiones SAUCO, de manera consciente y dolosa trataron de hacer pasar por construcción de vivienda lo que no lo es, con la clara intención de beneficiarse del tipo reducido de IVA que corresponde a la construcción de viviendas en bienes y servicios que claramente debían ir a tipo general.

El facturar como construcción esos bienes y servicios pone de manifiesto una clara e inequívoca voluntad de "ahorrarse el IVA", ya que INVERSIONES SAUCO SL no podría deducir el IVA correspondiente a una vivienda que iba a alquilar, es evidente que cualquier empresa de construcción sabe que los edredones, lámparas, sábanas, sofás, sillones, objetos de decoración, pistas de padel, limpiafondos de piscinas no son construcción de vivienda y no van al tipo reducido y por supuesto no existe inversión del sujeto pasivo por todo lo explicado en el acta y en el acuerdo.

3. CALIFICACIÓN

Como hemos explicado en el apartado PRIMERO, las infracciones cometidas por las distintas entidades que tributan en el grupo de IVA 0527/08, y por tanto por CONSTRURED, son las que resultan de la declaración del grupo, es decir:

A.- Acreditar indebidamente a compensar (art. 195 LGT)

Las infracciones por acreditar indebidamente importes a compensar por los periodos de: octubre 2012, noviembre de 2012, abril 2013, julio 2013, agosto 2013 y septiembre de 2013 (art. 195 de la LGT), son GRAVES, por así preverlo expresamente la Ley.

B.- Dejar de ingresar (art. 191 LGT)

Las infracciones por dejar de ingresar por cada uno de los periodos de enero 2012, febrero 2012, marzo 2012, abril 2012, mayo 2012, junio 2012, julio 2012, agosto 2012, septiembre 2012, diciembre 2012, enero 2013, febrero 2013, marzo 2013, mayo 2013, junio 2013, octubre 2013, noviembre 2013 y diciembre 2013 son LEVES, al establecer el apartado 2 del artículo 191 de la LGT :

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

Y no superarse en ninguno de estos periodos los 3.000 € la base de la sanción (como posteriormente se expondrá).

Sin embargo, respecto al periodo de noviembre de 2012, la base de la sanción por dejar de ingresar, artículo 191 de la LGT , asciende a 96.770,86 €, y se aprecia ocultación en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 184 de la LGT :

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

Se aprecia ocultación en los hechos que se describen en el apartado B.3. del acuerdo de liquidación (expuesto en los hechos del presente acuerdo) ya que ponen de manifiesto de manera clara y evidente que CONSTRURED, e INVERSIONES SAUCO, de manera consciente y dolosa trataron de hacer pasar por construcción de vivienda lo que no lo es, con la clara intención de beneficiarse del tipo reducido de IVA que corresponde a la construcción de viviendas en la compraventa de bienes y servicios que claramente debían ir a tipo general debiéndose calificar esa conducta como de ocultación, ya que supera con creces la incidencia del 10% en la deuda derivada de la ocultación.

El facturar como construcción este tipo de bienes y servicios pone de manifiesto una clara e inequívoca voluntad de "ahorrarse el IVA". Es evidente que cualquier empresa de construcción sabe que los edredones, lámparas, sábanas, sofás, sillones, objetos de decoración, pistas de padel, limpiafondos de piscinas, etc. tributan al tipo general del IVA.

En ese periodo de noviembre de 2012 la regularización que deriva de las conductas de CONSTRURED supone:

	IVA devengado no declarado. Apartado B.3 del ACUERDO DE LIQUIDACIÓN	IVA indebidamente deducido. Apartado B.1 del ACUERDO DE LIQUIDACIÓN	TOTAL IVA regularizado
nov-12	98.788,61	116,02	98.904,63
Porcentaje sobre lo regularizado en el periodo	99,88%	0,12%	100,00%

En cuanto a la calificación de la sanción, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 191.3 de la LGT :

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

(.../...)

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

(.../...)

SEXTO.- Debemos de examinar, en primer lugar en este recurso lo alegado por la entidad actora respecto de que, al ser una sociedad dependiente dentro de un grupo consolidado, en base a lo dispuesto en el art. 163 nonies, apartado siete LIVA, la entidad dominante era el sujeto infractor por el incumplimiento de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades, respondiendo solidariamente las demás entidades del pago de estas sanciones, por lo que la recurrente no podía ser sujeto infractor de las sanciones imputadas sino que debía de haberlo sido la entidad dominante del grupo fiscal.

El art. 163 nonies determina:

"Obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades.

Uno. Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades tendrán las obligaciones tributarias establecidas en este Capítulo.

Dos. La entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria. En tal concepto, la entidad dominante deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales específicas que se derivan del régimen especial del grupo de entidades.

Tres. Tanto la entidad dominante como cada una de las entidades dependientes deberán cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 164 de esta Ley, excepción hecha del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución, debiendo procederse, a tal efecto, conforme a lo dispuesto en la obligación 2.ª del apartado siguiente.

Cuatro. La entidad dominante, sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones propias, y con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, será responsable del cumplimiento de las siguientes obligaciones:

1.ª Comunicar a la Administración tributaria la siguiente información:

a) El cumplimiento de los requisitos exigidos, la adopción de los acuerdos correspondientes y la opción por la aplicación del régimen especial a que se refieren los artículos 163 quinquies y sexies de esta Ley. Toda esta información deberá presentarse en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que se vaya a aplicar el régimen especial.

b) La relación de entidades del grupo que apliquen el régimen especial, identificando las entidades que motiven cualquier alteración en su composición respecto a la del año anterior, en su caso. Esta información deberá comunicarse durante el mes de diciembre de cada año natural respecto al siguiente.

c) La renuncia al régimen especial, que deberá ejercitarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, tanto en lo relativo a la renuncia del total de entidades que apliquen el régimen especial como en cuanto a las renunciaciones individuales.

d) La opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, que deberá comunicarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

2.ª Presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda. Dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades deberán presentarse una vez presentadas las autoliquidaciones periódicas individuales de cada una de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

El período de liquidación de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

Cuando, para un período de liquidación, la cuantía total de los saldos a devolver a favor de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades supere el importe de los saldos a ingresar del resto de entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades para el mismo período de liquidación, se podrá solicitar la devolución del exceso, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de las autoliquidaciones individuales en que se originó dicho exceso. Esta devolución se practicará en los términos dispuestos en el apartado tres del artículo 115 de esta Ley. En tal caso, no procederá la compensación de dichos saldos a devolver en autoliquidaciones agregadas posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En caso de que deje de aplicarse el régimen especial del grupo de entidades y queden cantidades pendientes de devolución o compensación para las entidades integradas en el grupo, estas cantidades se imputarán a dichas entidades en proporción al volumen de operaciones del último año natural en que el régimen especial hubiera sido de aplicación, aplicando a tal efecto lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley.

3.ª Disponer de un sistema de información analítica basado en criterios razonables de imputación de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies. uno de esta Ley. Este sistema deberá reflejar la utilización sucesiva de dichos bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo.

El sistema de información deberá incluir una memoria justificativa de los criterios de imputación utilizados, que deberán ser homogéneos para todas las entidades del grupo y mantenerse durante todos los períodos en los que sea de aplicación el régimen especial, salvo que se modifiquen por causas razonables, que deberán justificarse en la propia memoria.

Este sistema de información deberá conservarse durante el plazo de prescripción del Impuesto. Cinco. En caso de que alguna de las entidades integradas en el grupo de entidades presente una declaración-liquidación individual extemporánea, se aplicarán los recargos e intereses que, en su caso, procedan conforme al artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que a tales efectos tenga incidencia alguna el hecho de que se hubiera incluido originariamente el saldo de la declaración-liquidación individual, en su caso, presentada, en una declaración-liquidación agregada del grupo de entidades.

Cuando la declaración-liquidación agregada correspondiente al grupo de entidades se presente extemporáneamente, los recargos que establece el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se aplicarán sobre el resultado de la misma, siendo responsable de su ingreso la entidad dominante.

Seis. Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial.

Siete. La no llevanza o conservación del sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro será considerada como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del volumen de operaciones del grupo.

Las inexactitudes u omisiones en el sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro serán consideradas como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las sanciones previstas en los dos párrafos anteriores serán compatibles con las que procedan por la aplicación de los artículos 191, 193, 194 y 195 de dicha Ley. Las imposiciones de las sanciones establecidas en este apartado impedirán la calificación de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 193 de dicha Ley como graves o muy graves por la no llevanza, llevanza incorrecta o no conservación del sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro.

La entidad dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades, incluidas las obligaciones derivadas del ingreso de la deuda tributaria, de la solicitud de compensación o de la devolución resultante de

la declaración-liquidación agregada correspondiente al grupo de entidades, siendo responsable de la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignadas por las entidades dependientes que se integran en la declaración-liquidación agregada. Las demás entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de estas sanciones.

Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias.

Ocho. Las actuaciones dirigidas a comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades se entenderán con la entidad dominante, como representante del mismo. Igualmente, las actuaciones podrán entenderse con las entidades dependientes, que deberán atender a la Administración tributaria. Las actuaciones de comprobación o investigación realizadas a cualquier entidad del grupo de entidades interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto referente al total de entidades del grupo desde el momento en que la entidad dominante tenga conocimiento formal de las mismas. Las actas y liquidaciones que deriven de la comprobación de este régimen especial se extenderán a la entidad dominante.

Se entenderá que concurre la circunstancia de especial complejidad prevista en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando se aplique este régimen especial."

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha introducido una importante modificación en el ámbito de las sanciones derivadas de la aplicación del régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A pesar de las diferencias existentes entre el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades y el régimen de entidades del IVA, había existido tradicionalmente un tratamiento homogéneo en ambos tributos de cara al desarrollo de los procedimientos de control y sancionadores desarrollados sobre los grupos fiscales por la AEAT.

Y ese paralelismo llevó, en el marco de los correspondientes procedimientos sancionadores, a la consideración de la entidad dominante del grupo del IVA como sujeto infractor, tanto si la conducta infractora había sido llevada a cabo por dicha dominante como si lo había sido por una entidad dependiente del grupo.

A partir de la doctrina reiterada del Tribunal Económico Administrativo Central a través de las Resoluciones de 22 de octubre de 2015 (RG NUM007) y de 15 de julio de 2016 (RG NUM008) se modificó ese criterio ya que por dicho órgano se consideró que no podía imponerse la sanción a una entidad dominante del grupo por conductas cometidas por una entidad dependiente del mismo, con base en el principio de responsabilidad personal de la pena. Se destaca en esas resoluciones el hecho de que el artículo 181 LGT recogía la consideración de la entidad dominante del grupo como sujeto infractor en el ámbito de los grupos fiscales del Impuesto sobre Sociedades, pero no en el de los grupos de entidades del IVA, junto al hecho de que la Ley del IVA hacía mención a la circunstancia de que las entidades que apliquen el régimen de grupos del IVA responden de la infracciones derivadas del incumplimiento de sus propias obligaciones tributarias.

En cumplimiento de esa doctrina en los procedimientos sancionadores, derivados de la aplicación del régimen de grupos del IVA, se consideró, a partir de ese momento, como sujeto infractor a la entidad, dominante o dependiente, que hubiera sido responsable del incumplimiento que da lugar a la imposición de la sanción.

Sin embargo no dejaba de ser un criterio distinto el aplicable en los grupos del Impuesto sobre Sociedades y en los grupos del IVA, en la determinación del sujeto infractor por lo que el legislador optó por modificar la determinación del sujeto infractor en el ámbito de los grupos del IVA, para equipararlo con el régimen aplicable en el Impuesto sobre Sociedades, y con el objeto de dar un tratamiento uniforme a esta materia en ambos regímenes especiales y de ahí que la Ley 11/2021 introduce dos modificaciones en este sentido:

El artículo decimotercero, apartado diecisiete, introduce una nueva letra h) en el apartado 1 del artículo 181 de la Ley General Tributaria, en virtud de la cual será sujeto infractor la entidad dominante del grupo en el régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los mismos términos que recoge la letra d) para el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo octavo, apartado dos, modifica el apartado siete del artículo 163 nonies LIVA, especificando que la entidad dominante responde de la declaración agregada y es responsable de la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignadas por las entidades dependientes y que se integran en la declaración-liquidación agregada del grupo.

En consecuencia, a partir de esa reforma tiene la consideración de sujeto infractor, en ambos tributos, la entidad representante del grupo, con independencia de cuál haya sido la entidad integrante del grupo que haya cometido la infracción, entendiéndose que será la entidad cabecera del grupo la que responde por ello, como presentadora del modelo consolidado o agregado del grupo y representante del mismo ante la Administración tributaria.

La Ley 11/2021 no introduce ninguna regla transitoria de la modificación legal analizada y la reforma no consiste en la aplicación de un régimen más favorable para el sujeto infractor, sino de una modificación de la determinación de quién tiene la consideración de sujeto infractor en los grupos del IVA, en términos equivalentes al régimen aplicable en el contexto de los grupos del Impuesto sobre Sociedades, y, en consecuencia, la modificación legal únicamente puede aplicarse respecto de infracciones cometidas a partir de la entrada en vigor de la Ley 11/2021.

Ello implica que como en este recurso examinamos el IVA de 2012 y 2013, periodos en los que no había entrado en vigor la reforma operada por la Ley 11/21, no sería aplicable la reforma y en consecuencia, el sujeto infractor antes de esa reforma no era la entidad dominante sino la entidad del grupo que cometía la infracción, en este caso la entidad actora, por lo que era perfectamente posible imputarle la comisión de dos infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 195 LGT.

SÉPTIMO.-Debemos de pasar ahora al examen de si en el acuerdo sancionador se motiva correctamente el elemento subjetivo de la culpabilidad.

La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

Además, el Tribunal Supremo es especialmente exigente en esta materia, pudiendo citarse también la Sentencia de la Sala Tercera, Sección Segunda, de 15 de marzo de 2017, dictada en el recurso 1080/2016, en cuyo fundamento de derecho segundo se efectúa un resumen de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta cuestión al tiempo que se enumeran los requisitos exigibles para que pueda entenderse que un acuerdo sancionador está debidamente motivado:

"La jurisprudencia de la Sala sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador puede resumirse en los siguientes términos.

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

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre

la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente."

Como se puede apreciar, el Tribunal Supremo es muy exigente con la motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad en las sanciones tributarias. La STS, Sala Tercera, Sección Segunda, de 13 de febrero de 2020, dictada en el recurso de casación 3285/2018, en su fundamento de derecho tercero indica en cuanto a las simples alusiones a la regularización practicada:

"Pues bien, la Sala considera que en este caso la motivación de la culpabilidad, que nada añade a los motivos que determinaron la regularización, no alcanza los estándares establecidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que viene sosteniendo que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias (Sentencia de 28 de marzo de 2014 -rec. 5074/2011 -), y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o 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".

Y por último, en cuanto a la existencia de una interpretación razonable de la norma y de la necesaria motivación del juicio de culpabilidad en relación a la misma se refiere la Sentencia 662/2023, de la Sala Tercera, Sección Segunda del Tribunal Supremo, dictada en el recurso de casación 5250/2021, de 23 de mayo de 2023, en sus fundamentos de derecho sexto y séptimo, cuando señala:

"Por tanto, no se trata, como sostiene el abogado del Estado, de una cuestión de carga de la prueba, sino de correcta motivación sobre el juicio de culpabilidad. La razonabilidad de la creencia se fundará sobre la concurrencia de una serie de hechos -los que puedan ser relevantes para que opere la compensación-, y serán esos hechos los que están afectados por la carga de la prueba. Pero una vez probados los mismos en la extensión que sea, y aunque no concurran en su totalidad para dar lugar al efecto de la compensación, el juicio de razonabilidad sobre la creencia de que concurrían los presupuestos y por tanto las consecuencias jurídicas de tales hechos requiere una motivación específica, integrante del juicio de culpabilidad, que desde luego no ha realizado el acuerdo sancionador que se limita a negar la propia compensación, pero no a valorar si la creencia de que concurría pudiera ser objetivamente razonable. Se incurre así en una vulneración del principio de presunción de inocencia (art. 24.1 CE), pues como ha declarado la STC 164/2005, de 20 de junio , no cabe el reproche sancionador "[...] sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, 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 [...]". Este deber de motivar específicamente sobre la culpabilidad resultaba necesario en este caso porque, más allá del juicio de si concurrían o no los elementos determinantes de la compensación, extremo que el recurrente no cuestiona al dirigir el recurso exclusivamente contra la resolución sancionadora y no la liquidación, sí se aprecian elementos objetivos, admitidos por el acuerdo de liquidación (los préstamos recíprocos entre ambas partes, en cantidades que supondrían la extinción del préstamo otorgado por la recurrente, origen de rendimientos del capital mobiliario imputados) que requerían aquel examen del juicio de razonabilidad de la conducta del recurrente. SÉPTIMO.- La doctrina jurisprudencial. Como culminación de lo razonado debemos fijar como criterio interpretativo que la apreciación sobre si concurre la exclusión de responsabilidad por la comisión de infracción tributaria por haber actuado el obligado amparándose en una interpretación razonable de la norma, prevista en el art. 179.2.d) LGT, requiere una motivación específica sobre la razonabilidad de tal interpretación, como parte específica del juicio de culpabilidad."

El acuerdo sancionador, de acuerdo con esa doctrina, se encuentra debidamente motivado ya que no solamente se describen los hechos que dieron lugar a la regularización, tanto en relación al IVA repercutido, como al IVA devengado, sino que se ponen en relación con la conducta culpable.

En este sentido, se hace referencia a las distintas cuotas de IVA que no serían deducibles porque los gastos a los que iban asociadas no tenían relación con la actividad de la empresa, sino que se trataba de gastos particulares y en concreto a las cuotas de IVA asociadas a facturas de viajes, sin que se haya acreditado su relación con la actividad de la entidad actora, ni la relación de las personas que viajaron con la misma, o de gastos realizados, mediante la VISA del administrador, sin que se haya acreditado su relación con la actividad de la entidad y, que por su naturaleza, entradas a los toros o compra de un móvil, se correspondían con gastos personales. Tampoco serían deducibles las cuotas de IVA VA de gastos consistentes en reparación de vehículos de uso particular no afectos a la actividad de la empresa.

Por otra parte, en cuanto al IVA devengado, también se razona por la AEAT que procede la regularización en relación a dos facturas: una factura de cesión de obra de Atarfe (Granada) y otra factura emitida a SAUCO INVERSIONES sin que se haya repercutido ni ingresado el IVA correspondiente.

En el primer caso se trata de una factura emitida por CONSTRURED a CONSTRUCCIONES SAN JOSÉ SA, con fecha de 30 de julio de 2013 y nº NUM004, en la que se excluye de la base imponible una parte de la contraprestación.

En el segundo caso se trata de una factura emitida, el 30 de noviembre de 2012, por CONSTRURED a SAUCO INVERSIONES, en la que figura indebidamente como concepto "Obra: Construcción vivienda DIRECCION000", y en la que consignó, también indebidamente, que procedía la inversión del sujeto pasivo. La operación que se documenta en realidad en esa factura es la entrega de bienes y ejecuciones de obra, que deben tributar a tipo general y sin inversión del sujeto pasivo. En concreto se facturaron muebles, electrodomésticos, colchones, lámparas, sofás, cortinas, espejos, alfombras, accesorios de baño, toallas, sábanas, limpia-fondos de piscinas, la construcción de una pista de pádel.

Todo ello se pone en relación con la conducta culpable de forma individualizada y de ahí que consideremos suficientemente motivado el acuerdo sancionador, a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que no se produce una simple manifestación genérica de su conducta y del objeto de la regularización, sino que se concreta e individualiza en qué consistió la intencionalidad o negligencia de su conducta, con descripción de los hechos, especificando los actos que dieron lugar a la liquidación tributaria, origen del acuerdo sancionador, conectando esos hechos con la intencionalidad de la conducta y con la inexistencia de una interpretación razonable de la norma, de tal manera que consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, con expresiones de valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad, con lo que se cumple lo dispuesto en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

Debe así de desestimarse íntegramente el recurso y de confirmarse la Resolución del TEAR, por ser conforme a derecho.

OCTAVO.-En aplicación del artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que establece el principio del vencimiento en la imposición de las costas procesales, condenamos a la parte actora al pago de las costas

procesales causadas. No se aprecia que estemos ante un supuesto que genere serias dudas de hecho o de derecho.

Es doctrina jurisprudencial que para la determinación de los honorarios profesionales han de tenerse en cuenta los diversos factores concurrentes en cada caso, tales como el trabajo profesional realizado, la mayor o menor complejidad del asunto, el tiempo utilizado, las consecuencias en el orden real y práctico, etc., destacando como circunstancias de mayor relevancia, pero no únicas, la cuantía del asunto y los resultados obtenidos en mérito de los servicios profesionales prestados.

En este asunto, teniendo en cuenta y ponderando todas esas circunstancias, la complejidad del supuesto, el resultado favorable a las pretensiones de la parte demandada, la trascendencia económica del proceso, la contestación a la demanda que se centra en el verdadero problema a resolver y a fin de evitar incidentes en fase de tasación de costas, se limitan las costas por todos los conceptos al importe máximo de 2.000 euros, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, más el IVA si dicho tributo resulta procedente, conforme al artículo 243.2 LEC, a favor de la Administración General del Estado.

FALLAMOS

Desestimamos íntegramente el recurso contencioso administrativo 2172/2021, formulado por CONSTRUED OBRAS Y SERVICIOS SA, representada por el Procurador D. MIGUEL ANGEL HEREDERO SUERO, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 29 de septiembre de 2021, relativa a las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001, interpuestas, respectivamente, en relación a acuerdo sancionador derivado de los periodos de liquidación de 01/2012 a 12/2012 y de 01/2013 a 12/2013 del Impuesto sobre el Valor Añadido y confirmamos la Resolución del TEAR por ser conforme a derecho, con expresa condena al pago de las costas causadas a la entidad actora hasta el límite establecido en el último fundamento jurídico.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-2172-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-2172-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).