AUDIENCIA NACIONAL
Sentencia n.º 521/2026 de 30 de septiembre de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 562/2022

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Principios de la potestad sancionadora. Tipicidad. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. *Facturas por servicios no acreditados que encubrían rappels sobre ventas. Regularización integra y cuota cero.* La aplicación del principio de regularización íntegra y la inexistencia de una cuota tributaria a ingresar no excluyen automáticamente la posibilidad de imponer sanciones tributarias. Deben distinguirse los efectos de la regularización practicada de la conducta del obligado tributario, que debe analizarse de forma independiente para determinar si concurren los elementos objetivo y subjetivo de la infracción. En el supuesto examinado, la deducción improcedente de cuotas de IVA soportadas mediante facturas que documentaban supuestos servicios y que, según la Inspección, encubrían realmente rappels sobre ventas puede ser sancionada, aunque el resultado final de la liquidación sea cero, siempre que la Administración acredite la tipicidad de la conducta y la concurrencia de dolo o culpa. La Audiencia Nacional considera suficientemente acreditada la culpabilidad de la entidad, al entender que conocía la naturaleza de las operaciones y que no había justificado la realidad de los servicios facturados, confirmando la procedencia de las sanciones impuestas.

AUDIENCIA NACIONAL

SENTENCIA
A U D I E N C I A N A C I O N A L

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN QUINTA

Núm. de Recurso:562/2022

Tipo de Recurso:PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Demandante:GAMBASTAR, S.L

Procurador:SR. RODRÍGUEZ NOGUEIRA, RAMÓN

Demandado:MINISTERIO DE HACIENDA

Abogado del Estado:

Ponente Ilma. Sra.Dª FÁTIMA DE LA CRUZ MERA

SENTENCIA

Ilma. Sra. Presidenta:

Dª. ALICIA SÁNCHEZ CORDERO

Ilmos./as. Sres./as. Magistrados/as:

Dª MARGARITA PAZOS PITA

Dª. FÁTIMA BLANCA DE LA CRUZ MERA

D. EDUARDO HINOJOSA MARTÍNEZ

Madrid, a 30 de septiembre de 2026.

Esta Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha visto el recurso contencioso-administrativo número 562/2022, promovido por el procurador de los tribunales D. Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación de la mercantil**Gambastar, S.L.,**con la asistencia letrada de Dª. Raquel Cerrillo Rodríguez, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 22 de febrero de 2022, dictada en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013 y 2014. Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Es ponente la Ilma. Sra.**Dª. Fátima de la Cruz Mera,**Magistrada de la Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO
PRIMERO.-Iniciadas actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los ejercicios 2013 y 2014 a la mercantil Gambastar, S.L., el 4 de maro de 2019, mismo día en que se formalizó acta de disconformidad, se inició expediente sancionador por el mismo concepto tributario y ejercicios, que tras la pertinente tramitación terminó por acuerdo sancionador de 6 de mayo de 2019.

Disconforme, la citada empresa interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por acuerdo de 19 de julio de 2019 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Nuevamente disconforme, formuló reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que la desestimó por la resolución de 22 de febrero de 2022 frente a la que acude a esta vía jurisdiccional, impugnándola.

SEGUNDO .-Interpuesto recurso contencioso-administrativo y turnado a esta Sección, fue admitido a trámite con reclamación del expediente administrativo, del que, una vez recibido, se dio traslado a la actora con su emplazamiento para formalizar la demanda, lo que así hizo su representación mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró oportunos, terminó suplicando a la Sala: "tenga por formulada demanda en el recurso contencioso-administrativo 562/2022 contra la Resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de febrero de 2022,*(...), resultando una sanción por importe de 422.340,93 euros".*

Tras ser emplazado para ello, el Sr. Abogado del Estado contestó a la demanda por medio de escrito en el que, con los fundamentos fácticos y jurídicos que entendió procedentes, pidió a la Sala que*"dicte sentencia por la que se desestime el recurso. Con imposición de costas a la parte demandante".*

TERCERO .-Tras la sucesiva presentación de sus escritos de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de señalamiento para votación y fallo, que tuvo lugar el día 29 septiembre de 2026.

FUNDAMENTOS DE DERECHO
PRIMERO.-La resolución recurrida y antecedentes de interés.

El TEAC consigna los hechos que determinaron la incoación del expediente sancionador así:

"- La sociedad había deducido cuotas soportadas a tipo general y a tipo reducido incluidas en facturas recibidas de algunos de sus clientes*(...),*correspondientes a servicios u otros conceptos cuya realidad no se había acreditado y que correspondían a Rappels sobre ventas conforme a la contabilidad de GAMBASTAR, S.L.*(...), no se había justificado la recepción de dichos servicios, ni se habían aportado contratos correspondientes a los mismos. La Inspección entendió que, tal y como había denominado en su contabilidad, esos servicios eran rappels aplicados por GAMBASTAR, S.L. a su cliente, por lo que GAMBASTAR debió emitir facturas rectificativas al 10%.*

-Respecto de las cuotas soportadas por la entidad vinculada,*(...),*ANTARNOVA, S.L. no contaba con medios materiales ni humanos para realizar la prestación de servicios por los que recibía los únicos ingresos de la actividad procedentes de la empresa vinculada Gambastar y que se había simulado que era aquella entidad quien prestaba esos servicios cuando realmente quien los prestaba era D. Abilio*(...).*Por tanto, el IVA de las cuotas soportadas en facturas emitidas por la entidad ANTARNOVA debía considerarse no deducible.*(...) procedía minorar el IVA devengado declarado por la entidad, si bien estos importes no se restan de la liquidación en la medida en que originaría una devolución a su favor improcedente, pues la cantidad resultante de las cantidades indebidamente repercutidas deberán ser abonadas al destinatario del servicios* -sic-*, en este caso, Gambastar. Devoluciones que, en todo caso, se harán efectivas en el momento en que adquieran firmeza las liquidaciones que deriven de las actas incoadas".*

Así descritas las conductas, el TEAC considera ajustada a Derecho su calificación jurídica como infracción tributaria grave consistente en*"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"*(artículo 195.1 de la Ley 58/20023, de 17 de diciembre, General Tributaria- en adelanteLGT -) y la de*"obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo"*(artículo 193.1), imputable al periodo 12 de 2013 que se califica de muy grave en aplicación del artículo 184.3.b) por*"El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción".*El importe total al que ascienden las dos sanciones impuestas es de 422.340,93 euros.

En lo atinente a la primera de las conductas la Administración hizo notar, además, que se desconoce si los gastos por servicios de publicidad prestados por grandes distribuidoras de alimentación se refieren a la suya propia o a la de aquellas otras con el fin de promocionar las mercancías que previamente han adquirido

a Gambastar, optando la inspección por considerar, en consonancia con la propia contabilidad de la aquí actora, que eran rappels sobre ventas.

Y respecto a la segunda conducta, calificada de simulada en sede de inspección a Antarnova, la Administración detalla numerosos datos y hechos al respecto, y que la vinculación entre ambas mercantiles viene dada por estar Gambastar participada en su capital por Antarnova en un 50%, amén que el Sr. Abilioera el administrador de ambas.

SEGUNDO.-Del principio de tipicidad y de los efectos de la regularización íntegra practicada en el acuerdo de liquidación del que trae causa la resolución sancionadora.

El acuerdo de liquidación - que no consta impugnado - arrojó un resultado de cuota tributaria 0 por la aplicación del principio de regularización íntegra, según el cual*«(...) [en palabras del TS, cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable (...).*

De acuerdo con la jurisprudencia del TS, en los casos en que el destinatario de unas operaciones (debemos considerar incluso en el supuesto de que estas operaciones sean inexistentes) hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (así cuando las cuotas fueron repercutidas improcedentemente, por la causa que fuese) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto".(STS de 25 de febrero de 2025 - recurso 960/2023- entre las más recientes).

El TEAC rechazó la argumentación jurídica de la entidad sancionada - que mantiene en este proceso judicial - según la cual si su conducta no generó perjuicio económico alguno para la Hacienda Pública, en principio no existiría base de sanción y, por ende, la imposición de una sanción tributaria vulnera el principio de tipicidad y el de proporcionalidad a la vista de su elevado importe.

Una vez expuesto lo anterior, lo cierto es que la parte actora no consigue rebatir válidamente lo expuesto al respecto en la resolución recurrida cuando expresa que habiéndose practicado en debida forma la regularización íntegra a la reclamante, añade:*"Que el resultado final de la liquidación sea una cuota cero es consecuencia del resultado de la compensación de una cuota de liquidación positiva con un resultado a favor del obligado que obtiene una devolución a la que tiene derecho y que se le concede en el mismo acuerdo.*

No obstante, lo anterior no excluye la posibilidad de sancionar por la conducta regularizada (deducir improcedentemente unas cuotas que dieron lugar a una liquidación con resultado a ingresar a favor de la Hacienda Pública), pues habrá que analizar la conducta del obligado tributario en sí misma para determinar si es una conducta típica, antijurídica y culpable objeto de reproche y cabe imponer sanción por ella, con independencia del resultado de la liquidación.".

En esta misma línea de argumentación se pronunció la Administración en el acuerdo sancionador, en los siguientes términos:*"El hecho de que en la liquidación efectuada en fecha de hoy se haya determinado que no existe cuota dejada de ingresar, no implica que no exista tipo infractor puesto que la aplicación del principio de regularización integra ha partido de la indebida deducción de cuotas soportadas por diversos conceptos que no son deducibles tal como se fundamenta en el acuerdo de liquidación, si bien, a la vista de los motivos que también en dicho documento se recogen se ha realizado la compensación con la devolución de ingresos indebidos que como procedimiento diferente debería haber instado la entidad".*

Este Tribunal comparte esta tesis jurídica, pues la regularización íntegra, destinada a evitar una duplicidad de procedimientos (el de inspección y el de devolución de ingresos indebidos) y en virtud de la cual se realiza una compensación de créditos y deudas a efectos liquidatorios para garantizar la neutralidad en materia de IVA, no elimina automáticamente la infracción tributaria. El mero hecho de aplicar dicho principio no conlleva la ausencia de conducta infractora desde una perspectiva general y teórica, sin perjuicio de que en cada caso concreto se analice, como se hará en este supuesto, si la actuación de la mercantil recurrente puede ser o no considerada constitutiva de las infracciones tributarias por las que fue sancionada, con independencia del resultado de su regularización, insistimos, en el ámbito del acuerdo de liquidación. Acuerdo, además, que no está anulado - como parece sostenerse a la luz de algunas alegaciones de la recurrente -, pues el que su resultado numérico sea 0 euros no equivale a su anulación.

Más allá de la invocación del principio de regularización íntegra cuyos efectos, insistimos, se despliegan en el ámbito del acuerdo de liquidación, la recurrente no cuestiona la tipificación de su conducta en las infracciones de losarts. 193.1y195.1 de la LGT, por lo que no se infringe el principio de tipicidad en materia sancionadora tributaria (arts. 178,181y183 de dicho texto legal).

La tesis aquí sostenida sobre que la aplicación del principio de regularización íntegra no determina*per se*y de forma automática la imposibilidad de imponer sanciones tributarias resulta amparada por su similitud a este caso en laSTS de 10 de febrero de 2023 (recurso 5441/2021), en la que se enjuiciaba la procedencia de la regularización íntegra de la situación tributaria de un obligado partícipe de un fraude o abuso por la deducción de cuotas por servicios no prestados, habiéndose impuesto también allí sanciones tributarias, en la que se dijo:

"Por otro lado, la regularización íntegra -sobre la base de la liquidación practicada-, debería permitir determinar con mayor precisión las consecuencias sancionadoras de la conducta de los contribuyentes, ofreciéndoles, además, una visión que, por incorporar mayor información sobre las consecuencias últimas de su conducta, posibilitaría un mejor ejercicio de sus derechos que, de esta forma no verían pospuestos -o fraccionados- a momentos distintos, pese a tratarse de la regularización de la misma situación tributaria.

(...)*las consecuencias de abuso o fraude (en este caso, de la simulación constatada) deben dar lugar -si procede-, al ejercicio de la potestad sancionadora, como por lo demás, aquí así ha ocurrido".*

Finalmente, haciendo nuestra esta argumentación jurídica, tiene razón la Administración al razonar lo que sigue en la resolución desestimatoria del recurso de reposición deducido frente al acuerdo sancionador:

"No obstante, debemos recordar que en el acuerdo de imposición de sanción se detalla que es cuestión distinta que, como consecuencia de que la jurisprudencia y la doctrina recogen la necesaria aplicación del principio de regularización íntegra, tal como se ha alegado por la entidad, se haya aplicado el mismo considerando que las cuotas derivadas de las operaciones realizadas con los clientes de la entidad a las que la inspección ha otorgado una calificación diferente a la dada por la entidad y se haya aplicado igualmente a las operaciones con Antarnova no determinan derecho a la deducción pero procede reconocer el derecho a su devolución a la entidad y compensarse sus importes en aras de la íntegra regularización; del hecho de que la deducción de dichas cuotas es improcedente habiendo ocasionado en cada uno de los periodos de liquidación un perjuicio para la Hacienda Pública y una conducta típica, antijurídica y culpable que se debe sancionar".

TERCERO.-Sobre la culpabilidad de la sancionada.

A juicio de la parte actora se le atribuye un tanto de culpa de forma totalmente artificiosa.

En lo atinente a las cuotas de IVA soportadas por Gambastar y repercutidas por Antarnova, sostiene que la conducta de esta última no le benefició, y que de haber existido simulación, lo fue de un sujeto pasivo en cuya forma de actuar no tuvo nada que ver, desconociendo si aquella otra empresa contaba o no con medios para prestar los servicios facturados, o si empleó medios fraudulentos, trasladándole una responsabilidad por una supuesta conducta culpable que no es tal.

En cuanto a las cuotas de IVA soportadas de los clientes dedicados a la distribución, la recurrente afirma que se despreciaron por la Administración las pruebas aportadas para acreditar la realidad de los servicios, exigiendo contratos escritos y obviando el principio de libertad de forma y la validez de los no escritos.

El principio de culpabilidad enlaza con el de presunción de inocencia y extractando la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador (entre otrasSTS de 5 de diciembre de 2017 - recurso 1727/2016-y de 26 de octubre de 2016 - recurso 1437/2015-,podemos resumirla del siguiente modo, como ya dijimos en lasentencia de esta Sección de 25 de febrero de 2026 (recurso 208/2022):

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en losartículos 24.2y25.1 CEy expresamente establecida en elartículo 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.

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.

D.- Recae sobre la Administración tributaria la obligación 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.

E.- El principio de presunción de inocencia garantizado en elart. 24.2 CEno 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".*Confirmar la sanción porque el contribuyente 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. La circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable, no permite imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

F.- 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.

Expuesto cuanto antecede, este Tribunal considera concurrente el elemento subjetivo culpabilístico que niega la parte actora.

En relación con la actuación simulada con la entidad vinculada Antarnova, el acuerdo sancionador expresa lo siguiente:*"Por lo que se refiere a las facturas recibidas de Antarnova, la entidad conoce perfectamente que los servicios de administración se prestan directamente por el Sr. Abilio, que la entidad Antarnova no es más que un instrumento para reducir la tributación de su administrador y que por tanto, no amparan servicios efectivamente prestados por Antarnova, quien no dispone de medios materiales y personales para realizar los servicios facturados.*

La conducta de GAMBASTAR SL ha de calificarse de dolosa respecto de la parte de la cuota que deriva de la utilización de facturas falsas por servicios facturados por la sociedad ANTARNOVA SL (y que no fueron prestados por ésta), y cuando menos negligente respecto del resto de componentes de la cuota, por cuanto la norma es clara respecto a la no deducibilidad de las cuotas soportadas por bienes o servicios no afectados a la actividad económica del contribuyente o no justificados. Por otra parte, la conducta descrita tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el art. 179.2, mencionado, exculpatorias de responsabilidad. En particular, a nuestro juicio, no cabe ninguna razonable interpretación de esas normas que ampare la conducta del interesado.

Es evidente que la infracción se ha cometido por medio de una conducta culpable, y por ende, debe merecer el reproche sancionador que la norma establece para ese tipo de acciones. Como ya quedó dicho, resulta clara la normativa, que ningún margen deja a la interpretación en contrario, sin que, por otra parte, sea lo bastante compleja como para plantear problemas de comprensión en quién deba de aplicarla".

En efecto, según resulta de la abundante documentación que obra en el expediente administrativo y no niega la recurrente, la vinculación entre ambas empresas -ya explicada en el anterior fundamento jurídico- impide apreciar el supuesto desconocimiento de la operativa -simulada- de Antarnova, pues el Sr. Abilio, administrador de ambas empresas, era quien acudía a diario a la sede de Gambastar y ejercía de hecho las funciones de director/gerente/administrador ejecutivo, como explicaron algunos de sus trabajadores a la Inspección. Resulta injustificado sostener, como se hace en la demanda, que se desconocía la operativa de Antarnova, si carecía o no de medios personales y materiales para la prestación de los servicios, cuando era el Sr. Abilioquien realmente se los prestaba.

Todo ello conduce no solo a apreciar la culpabilidad a título de negligencia, al menos, en la conducta de la recurrente, sino a considerar suficientemente motivada su concurrencia en el acuerdo sancionador, rechazándose así el reproche que en este sentido se recoge en la demanda.

Por lo demás, ante la alegación de que en el acuerdo de liquidación por IVA a Antarnova se consignó que no existían indicios de infracción tributaria, además de que desconoce este Tribunal el devenir de la situación jurídica de dicha mercantil en lo atinente a dicho ámbito sancionador, lo cierto es que tal circunstancia no desvirtúa la concurrencia del elemento de culpa en la conducta de la recurrente, que es la que se enjuicia aquí.

Centrándonos ahora en la otra conducta infractora, el acuerdo sancionador la motivó en los siguientes términos:*"En cuanto a la deducción de cuotas derivadas de facturas emitidas por sus clientes en concepto de servicios como los de publicidad, la entidad conoce que no se trata sino de rappels puesto que de hecho así los contabiliza, es consciente de que se trata de servicios respecto a los que no prueba que tenga*

obligación de asumirlos ni que efectivamente se trate de una publicidad directa de sus productos que redunden su beneficio. Por tanto, se trata de cuotas que no tienen la consideración de deducibles sin que pueda alegarse duda interpretativa alguna.".

Cuestiona ahora la recurrente lo que el acuerdo de liquidación -no impugnado- refleja con claridad, a saber, que no se probó que los servicios en cuestión le fueran realmente prestados, aludiendo en la demanda a la libertad de forma y a la posibilidad de contratar verbalmente. Pues bien, la Inspección le requirió la justificación de los servicios por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, lo que no se hizo. En este sentido resulta cuanto menos curioso que grandes distribuidoras de alimentación como las aquí concernidas contraten sus servicios de forma verbal, sin ningún tipo de soporte documental. Las fotografías de la publicidad incorporadas al acuerdo de liquidación no pueden justificar válidamente lo requerido por la Inspección, pues como se afirmó se desconoce si los gastos por servicios de publicidad prestados por grandes distribuidoras de alimentación se refieren a la suya propia o a la de aquellas otras con el fin de promocionar las mercancías que previamente habían adquirido a Gambastar. Tampoco se ofrece una explicación razonada de por qué se contabilizaron como rappels sobre ventas si verdaderamente no lo eran. En estas condiciones, por tanto, la motivación sobre la culpabilidad, además de ser suficiente, es acertada.

CUARTO.-Sobre la proporcionalidad de las sanciones.

Ya hicimos alusión anteriormente a este principio (artículo 178 LGT) invocado en relación con el de regularización íntegra, por lo que no cabe sino remitirnos a lo que ya se ha resuelto al respecto, sin perjuicio de recordar nuevamente lo que sostuvo con acierto la Administración en lo que a esta concreta cuestión jurídica se refiere:

"No obstante, lo anterior no excluye la posibilidad de sancionar por la conducta regularizada (deducir improcedentemente unas cuotas que dieron lugar a una liquidación con resultado a ingresar a favor de la Hacienda Pública), (...)".

"El hecho de que en la liquidación efectuada en fecha de hoy se haya determinado que no existe cuota dejada de ingresar, no implica que no exista tipo infractor puesto que la aplicación del principio de regularización integra ha partido de la indebida deducción de cuotas soportadas por diversos conceptos que no son deducibles tal como se fundamenta en el acuerdo de liquidación, (...).".

"No obstante, debemos recordar que en el acuerdo de imposición de sanción se detalla que es cuestión distinta que, como consecuencia de que la jurisprudencia y la doctrina recogen la necesaria aplicación del principio de regularización íntegra, tal como se ha alegado por la entidad, se haya aplicado el mismo considerando que las cuotas derivadas de las operaciones realizadas con los clientes de la entidad a las que la inspección ha otorgado una calificación diferente a la dada por la entidad y se haya aplicado igualmente a las operaciones con Antarnova no determinan derecho a la deducción pero procede reconocer el derecho a su devolución a la entidad y compensarse sus importes en aras de la íntegra regularización; del hecho de que la deducción de dichas cuotas es improcedente habiendo ocasionado en cada uno de los periodos de liquidación un perjuicio para la Hacienda Pública(...)".

Insistir, como hace la parte actora, en que al no existir cuota a ingresar a resultas de la regularización de su situación tributaria no cabe sancionar por un importe como el exigido, supone obviar que ateniéndonos a los tipos infractores por los que fue sancionada (artículos 193y195 de la LGT), ciertamente en cada uno de los ejercicios examinados se obtuvieron indebidamente devoluciones y se determinaron improcedentemente partidas a compensar en relación con declaraciones futuras, con las consiguientes consecuencias económicas en cada uno de ellos, como detalladamente consta en el acuerdo sancionador. De ahí que el cálculo realizado al cuantificar el importe de cada sanción se haya realizado con sujeción a la base que dichos preceptos determinan, a saber,*"la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción"*y*"el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas",*respectivamente.

Tampoco puede tener favorable acogida la pretendida eliminación de la agravación de la sanción a resultas de la calificación de la infracción tributaria delartículo 195 como muy grave respecto al periodo 12 del ejercicio 2013, por aplicación delartículo 184, ambos de la LGT, pues como se ha afirmado con anterioridad en esta sentencia al respecto, la actora se sirvió de las facturas falsas para deducirse indebidamente las cuotas soportadas que aquéllas reflejaban.

QUINTO.-Conclusión y costas.

De todo lo dicho resulta la desestimación del recurso, debiendo imponerse las costas a la parte que ve rechazadas sus pretensiones en aplicación delartículo 139 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción.

En atención a lo expuesto,

FALLAMOS

DESESTIMARel recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de**Gambastar, S.L.,**contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 22 de febrero de 2022, dictada en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013 y 2014.

Con expresa condena a la recurrente a las costas procesales.

Recursos: La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación, en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en elartículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicciónjustificando el interés casacional objetivo que presenta, así como la constitución del depósito de 50€, en caso preceptivo, en la cuenta del B. Santander 265000000, más el número de procedimiento y año.

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