

AUDIENCIA NACIONAL
Sentencia de 19 de febrero de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 395/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Prueba indiciaria. La Sala confirma el acuerdo de liquidación y sanción derivados de la factura emitida por la fundación a la cooperativa, por los servicios prestados por el sindicato a la cooperativa, cuando la factura debió haber sido emitida por los servicios que prestó aquél, aunque el énfasis se ponga en el acuerdo sancionador, siendo la liquidación de cuota 0. Según la Inspección, lo que tuvo lugar es una simulación, con el objeto de transmitir en una sola operación varios inmuebles entre varias entidades, puesto que la fundación carece de medios humanos y materiales para el desarrollo de los servicios; la fundación no existía en el momento en que se prestan los referidos servicios y la operación lo que pretendía reducir es la tributación de la globalidad de la operación para las partes intervinientes, ya que los inmuebles recibidos en pago de los servicios prestados por el sindicato debieron declararse, como rendimientos en el IS del sindicato. La actora considera que no ha existido un verdadero perjuicio para la Hacienda Pública, como lo pone en relieve la elevación del Acta sin perjuicio, hecha por la Inspección de tributos. Se invoca que no ha habido simulación porque no había intención de ocultar nada y se cita el informe pericial de un experto tributario, pero este no es un informe contable, sino un informe jurídico desprovisto de máximas de la experiencia. No es verdadero informe pericial. Lo cierto es que cuando se expide la mencionada factura por parte de la fundación se omite que en realidad debe haber sido emitida por el sindicato, que es quien verdaderamente prestó dichos servicios, y por tanto, podría tributar aunque sea una entidad parcialmente exenta por el ejercicio de dicha actividad en el IS, y sin embargo, no lo hizo. Por ello no puede decirse, en modo alguno, que no haya existido perjuicio para la Agencia Tributaria, toda vez que no ha quedado suficientemente acreditado que la deducción que pudiese haber obtenido dicho sindicato hubiese dejado sin efecto la correspondiente declaración tributaria por tal ingreso. La infracción que se imputa es el incumplimiento de las obligaciones de facturación. Alega la recurrente que no cabe imputar la citada infracción cuando ha sido deducida por la propia cooperativa que tuvo que soportar la deducción por IVA, por lo que no puede ser considerada como falsa. Lo cierto es que ello no desvirtúa el contenido de la infracción imputada, ni infracción de la doctrina de los actos propios, toda vez que la admisión de la deducción deriva de la evitación de un perjuicio a dicha cooperativa, que lo cierto es que tuvo que soportar el IVA, admitiéndose que los servicios prestados existieron y se realizaron, aunque no por la fundación. No ha habido tampoco vulneración del principio de íntegra regularización. Que no se haya regularizado al sindicato que obtuvo la remuneración de sus servicios en modo alguno ha perjudicado a la actora, ni como se ha dicho al sindicato. Y es que la Agencia Tributaria puede entender que no hay perjuicio a efectos sancionadores, porque la cuota ha sido cero, pero en el acto de liquidación se indica que el sindicato debió declarar por IS por los rendimientos derivados de los inmuebles recibidos por mucho tipo reducido que se les aplique en su régimen especial. La motivación en el acuerdo sancionador es suficiente para realizar el juicio de reprochabilidad en que consiste la motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad. Es perfectamente posible la aplicación al Derecho Tributario sancionador de presunciones *hominis* constitutivas de una verdadera prueba indiciaria, que no de presunciones *iuris*, como son las que se encuentran en el texto de la legislación del impuesto de sociedades y no existe ningún obstáculo en admitir la prueba indiciaria al derecho tributario sancionador, siempre y cuando los hechos base que justifican la prueba de indicios hayan quedado debidamente acreditados, y no de forma indiciaria. Y esto es precisamente lo que ha ocurrido en el caso de autos, en el que los indicios examinados para regularizar han quedado acreditados de forma directa. Alega la actora que no es proporcionada exigir una sanción del 150% de la factura cuando la cuota ha sido de 0 euros, sin embargo el art.187.1.c) LGT establece la aplicación del tipo indicado en el porcentaje aplicado, por lo que la falta de proporcionalidad sería imputable al legislador, no a la Agencia Tributaria.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SEGUNDA****Núm. de Recurso: 0000395/2020****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 01351/2020****Demandante: FUNDACIÓN INVESTIGACIÓN Y PROGRESO****Procurador: MIGUEL ÁNGEL DE LA ROSA MARTIN****Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.: D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA****S E N T E N C I A N º:****Ilma. Sra. Pre sidente:**D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a diecinueve de febrero de dos mil veinticinco.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo 395/2020, interpuesto por FUNDACIÓN INVESTIGACIÓN Y PROGRESO, representada por el Procurador D. MIGUEL ÁNGEL DE LA ROSA ARTÍN, y asistida por el letrado Sr. Raúl de Francisco Garrido, impugnando el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 12 de noviembre de 2019 (R.g 5750/2018), que desestima el recurso de alzada interpuesto por dicha entidad contra la resolución del TEAR de Castilla La Mancha de fecha 3 de septiembre de 2.018 que desestima las reclamaciones económico-administrativas nº NUM000 y NUM001 interpuestas frente a los acuerdos de liquidación y sanción de fecha 30 de mayo de 2.014 por Impuesto de Sociedades de 2010, de la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de Castilla La Mancha de la Agencia Estatal de la Administración tributaria, siendo la cuantía de 825.000 euros. Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don Javier Eugenio López Candela, Magistrado de la Sala, que expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-La representación de FUNDACIÓN INVESTIGACIÓN Y PROGRESO, representada por el Procurador D. MIGUEL ÁNGEL DE LA ROSA ARTÍN, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 12 de noviembre de 2019 (R.g 5750/2018),

SEGUNDO.- Con posterioridad la representación del recurrente formalizó la demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expuso sus argumentos de impugnación, terminando con la solicitud de una sentencia por la que se anule la resolución impugnada del TEAC así como el acuerdo sancionador del que deriva.

TERCERO.El Abogado del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación y solicitando la desestimación del recurso con imposición de costas a la recurrente.

CUARTO.-Continuado el proceso por sus trámites, recibido el proceso a prueba por auto de fecha 14 de julio de 2.022, presentaron las partes sus escritos de conclusiones sobre pretensiones y fundamentos de demanda y contestación, y se declaró concluso el procedimiento; para votación y fallo se señaló el día 22 de enero de 2.025, como así tuvo lugar, continuando la deliberación el día 5 de febrero de 2.019, siendo la cuantía del procedimiento de 825.000 euros.

Síguenos en...



FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna por la FUNDACIÓN INVESTIGACIÓN Y PROGRESO, representada por el Procurador D. MIGUEL ÁNGEL DE LA ROSA ARTÍN, el acuerdo del Tribunal Económico- Administrativo Central (TEAC) de 12 de noviembre de 2019 (R.g 5750/2018), que desestima el recurso de alzada interpuesto por dicha entidad contra la resolución del TEAR de Castilla La Mancha de fecha 3 de septiembre de 2.018 que desestima las reclamaciones económico-administrativas nº NUM000 y NUM001 interpuestas frente a los acuerdos de liquidación y sanción de fecha 30 de mayo de 2.014 por Impuesto de Sociedades de 2010, de la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de Castilla La Mancha de la Agencia Estatal de la Administración tributaria.

SEGUNDO.-Son hechos acreditados en autos, que constan documental en el expediente administrativo los siguientes:

1º.- En fecha 13 de agosto de 2013 la Dependencia Regional de Inspección de Castilla La Mancha de la AEAT inició actuaciones inspectoras de carácter parcial respecto de la entidad recurrente, ejercicio 2010, por IS. Por acuerdo de ampliación notificado en fecha 13 de noviembre de 2013 las actuaciones pasaron a tener carácter general.

2º.-Como consecuencia de ello se dictó acta de disconformidad número A02 NUM002 de fecha 16 de abril de 2.014.

Dándose traslado a la actora del acta, formuló alegaciones en fecha 7 de mayo de 2.014, y se dicta el acuerdo de liquidación de fecha 30 de mayo de 2014 del Jefe de la oficina técnica por importe de 0 euros, notificado el 10.9.2015. La regularización consistió en la apreciación de simulación por parte de la Inspección de tributos en relación con la factura expedida por La Fundación Investigación y Progreso a la Cooperativa de Viviendas correspondiente al pago de los servicios de asesoramiento prestados por parte del Sindicato CSI/CSIF a la Cooperativa de viviendas CSI-CSIF de Castilla la Mancha, y que consistió en la transmisión de varios inmuebles de dicha cooperativa dentro de la promoción inmobiliaria de 193 viviendas, garajes y trasteros en 2.010.

3º.- Igualmente fue incoado expediente sancionador, en el que, tras dar traslado a la actora para formular alegaciones, lo que efectuó en fecha 7.5.2014, se dicta el acuerdo sancionador de fecha 30 de mayo de 2.014, por infracción muy grave prevista en el art.201.3 de la LGT 58/2003, y por la que impone 825.000 euros de sanción.

4º.-La actora interpuso sendas reclamaciones contra el acuerdo de liquidación y sanción, siendo desestimadas por el TEAR de Castilla La Mancha en resolución de fecha 3 de septiembre de 2.018. Recurrida dicha resolución en alzada en fecha 8.10.2018, fue desestimada por resolución del TEAC de fecha 12.11.2019.

TERCERO.-El debate en el presente recurso contencioso-administrativo se centra en la procedencia del acuerdo de liquidación y sanción derivados de la factura emitida por la Fundación a la Cooperativa, por los Servicios prestados por el Sindicato a la Cooperativa, cuando la factura debió haber sido emitida por los servicios que prestó aquél, aunque el énfasis se ponga en el acuerdo sancionador, siendo la liquidación de cuota 0.

Según la Inspección, lo que tuvo lugar es una simulación, con el objeto de transmitir en una sola operación varios inmuebles entre varias entidades, puesto que la Fundación carece de medios humanos y materiales para el desarrollo de los servicios; la Fundación no existía en el momento en que se prestan los referidos servicios y la operación lo que pretendía reducir es la tributación de la globalidad de la operación para las partes intervinientes, ya que los inmuebles recibidos en pago de los servicios prestados por el sindicato. debieron declararse, como rendimientos en el Impuesto de Sociedades del sindicato.

La actora considera que no ha existido un verdadero perjuicio para la Hacienda Pública, como lo pone en relieve la elevación del Acta sin perjuicio, hecha por la Inspección de tributos. Además de ello el hecho de que haya habido un error no significa que haya habido intencionalidad sancionadora, que, por otro lado, resulta ser absolutamente desproporcionada.

CUARTO.- Respecto del acuerdo de liquidación:

Las alegaciones formuladas por la actora han de ser desestimadas. En primer lugar, se alega la prescripción del derecho de la Agencia Tributaria a liquidar la deuda, porque las alegaciones formuladas en la vía económico-administrativa, después de la reclamación económica no interrumpiría en el plazo de prescripción. Sin embargo, este criterio se opone a una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha venido indicando que dichas alegaciones en la vía

Síguenos en...



económico-administrativa, a diferencia de las que se practican en la vía administrativa frente al acta, sí interrumpen el mencionado plazo, porque forman parte de la reclamación misma, conforme al art.68 de la LGT 58/2003, a diferencia de las alegaciones al acta. Así, por todas, cabría citar las sentencias del Tribunal Supremo de fecha 29.12.2011, recurso 3596/2009, o 14.12.2011, recurso 558/2010.

En segundo lugar, se invoca que no ha habido simulación porque no había intención de ocultar nada. Y se cita el informe pericial del Sr. Urbano, experto tributario, indica la actora. Pero no se trata de un verdadero informe contable. Es un informe jurídico desprovisto de máximas de la experiencia. No es verdadero informe pericial. Y lo cierto es que este motivo de ser desestimado toda vez que cuando se expide la mencionada factura por parte de la Fundación se omite que en realidad debe haber sido emitida por el Sindicato. Es el que verdaderamente prestó dichos servicios, y por tanto, podría tributar aunque sea una entidad parcialmente exenta por el ejercicio de dicha actividad en el Impuesto de Sociedades, y sin embargo, no lo hizo. Por ello no puede decirse, en modo alguno, que no haya existido perjuicio para la Agencia Tributaria, toda vez que no ha quedado suficientemente acreditado que la deducción que pudiese podido obtener dicho sindicato hubiese dejado sin efecto la correspondiente declaración tributaria por tal ingreso. En este sentido es cierto que el procedimiento sancionador comienza con propuesta de sanción sin perjuicio, pero ello solamente puede tener su alcance a los meros efectos sancionadores que veremos a continuación.

En tercer lugar, se añade que el TEAC se limita a reproducir los argumentos de la Inspección y del TEAC. Sin embargo, la vía económico-administrativa no es un recurso de apelación. Cabe reproducir dichos argumentos contestando a todas las alegaciones, conforme al art.239 de la LGT 58/2003, si se entiende que no han quedado desvirtuados.

Los motivos expuestos, por tanto, han de ser desestimados.

QUINTO.-Respecto del acuerdo sancionador, examinaremos los siguientes motivos de impugnación:

A) En relación con la posibilidad de incoar expediente sancionador antes de modificarse la liquidación, es decir, con la mera propuesta, es una cuestión resuelta por la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 23 de diciembre de 2.020, recurso 1993/2019, como bien indica la Abogacía del Estado, en el sentido de que "el artículo 209.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) no exige que el procedimiento sancionador solo pueda instruirse después de que se haya dictado la liquidación de la que trae causa". Por consiguiente, el motivo ha de ser desestimado.

B) Sobre tipicidad del acuerdo sancionador.

Se imputa a la recurrente una infracción grave prevista en el art.201.2 de la LGT 58/2003, la cual expresa:

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

Y en este sentido, alega la recurrente que no cabe imputar la citada infracción cuando ha sido deducida por la propia Cooperativa que tuvo que soportar la deducción por IVA, por lo que no puede ser considerada como falsa. Lo cierto es que ello no desvirtúa el contenido de la infracción imputada, ni infracción de la doctrina de los actos propios, toda vez que la admisión de la deducción deriva de la evitación de un perjuicio a dicha Cooperativa, que lo cierto es que tuvo que soportar el IVA, admitiéndose que los servicios prestados existieron y se realizaron, aunque no por la Fundación. No ha habido tampoco vulneración del principio de íntegra regularización. Que no se haya regularizado al Sindicato, o al menos, no hay constancia en autos, que obtuvo la remuneración de sus servicios en modo alguno ha perjudicado a la actora, ni como se ha dicho al Sindicato. Y es que la Agencia Tributaria puede entender que no hay perjuicio a efectos sancionadores, porque la cuota ha sido cero, pero en el acto de liquidación se indica que el Sindicato debió declarar por IS por los rendimientos derivados de los inmuebles recibidos por mucho tipo reducido que se les aplique en su régimen especial.

C) Falta de motivación del acuerdo sancionador en cuanto al elemento subjetivo.

Con carácter previo hay que indicar que, en relación con la falta de motivación del acuerdo sancionador, hemos de recordar que la imposición de una sanción tributaria debe respetar las exigencias del principio de culpabilidad (STS de 27.6.2008, recurso 396/2004, 12.7.2010, recurso 4466/2007, 27.12.2012, recurso 210/2009, 7.2.2013, recurso 5897/2010, 18.7.2013, rec 2424/2010, 8.2.2017, rec 3849/2015, por todas). Sobre la aplicación de este principio al ámbito

sancionador tributario hay que recordar la doctrina del Tribunal Supremo recogida en la sentencia de fecha 28.1.2013, recurso 539/2009, la cual indicaba:

" Esta Sala se viene pronunciando sobre cuestiones similares a las nos ocupa habiéndose conformado un cuerpo doctrinal sobre la materia en el sentido de que no basta para justificar y acreditar la concurrencia del elemento subjetivo que las normas aplicables sean claras, precisando en numerosas ocasiones que la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la LGT antigua, no era suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite razonar 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 -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 Ley de 1963 (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) Ley General Tributaria establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular", el vigente artículo 179.2.d) Ley 58/2003 , dice entre otros supuestos, uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que 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.

Añadir que ya en la sentencia de 15 de enero de 2009 , decíamos 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 Ley General Tributaria de 1963 - ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la [...] STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se "impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio". En este punto, la sentencia que venimos reproduciendo, recordaba las de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 fJ 6 °), 18 de abril de 2007 (casación 3267/02).

Por tanto, no correspondía al obligado tributario justificar o explicar cuál ha sido la interpretación razonable que ha sustentado su conducta, o qué fines son los que perseguía, sino que incumbe a la propia Administración que sanciona descartar y comprobar, con la debida motivación, que los criterios hermenéuticos a los que llegó la entidad no estaban justificados ni amparados por la norma aplicada. Como decimos, lo contrario supondría una suerte de inversión de la carga de prueba, inaceptable en nuestro derecho sancionador. Lo que ha de llevarnos a estimar el recurso en este punto por contener la sentencia de instancia una doctrina contraria a la correcta...

Dicha sentencia también recuerda que

" En definitiva, la existencia de culpabilidad debe aparecer «debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora» (Sentencia de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003 , FD Quinto), de tal forma que «desde la perspectiva de los citados arts. 24.2 lo que debe analizarse es si «la resolución administrativa sancionadora» contenía «una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor» (Sentencia de 6 de mayo de 2010 (rec. cas. Núm. 427/2005 FD Octavo). Por lo tanto, ninguna relevancia jurídica posee el que se la culpabilidad se encuentre justificada en la sentencia impugnada, puesto que esta se limita, debe limitarse, a que efectivamente la resolución sancionadora contiene suficiente y motivadamente el juicio sobre la culpabilidad de la conducta que ha resultado sancionada.."

A este respecto conviene tener en cuenta que la determinación de la existencia de motivación o no en un acuerdo sancionador depende de cada caso concreto, sin que puedan valer referencias generales, siendo lo esencial de dicha motivación que se expresen las razones que permitan conocer al sancionado los fundamentos del mencionado acuerdo sancionador. Pero en este sentido conviene recordar que a las sanciones tributarias no se les puede exigir un deber de motivación superior y absoluto en relación con las sentencias penales, o con las que se imponen como consecuencia de otras infracciones administrativas, pues no son las sanciones tributarias de mayor condición ni ello deriva de la LGT 58/2003 en su art.211.3.

En este sentido expresa la STS 12.6.2019, recurso 586/2018, de la Sala II:

" El juez debe imponer las sanciones de acuerdo con los anteriores criterios y se le exige, para excluir todo atisbo de arbitrariedad que motive su decisión. En efecto, el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otras facetas, el de obtener una resolución judicial motivada y razonada en derecho y que no sea arbitraria o irrazonable, conforme a los artículos 120.3 y 24 de la Constitución . La exigencia de motivación no precisa exteriorizar en todo caso un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener sobre la cuestión que se decide, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales de la decisión. Basta que la motivación cumpla la doble finalidad de exteriorizar el fundamento de la decisión adoptada y permita su eventual control jurisdiccional (STC 5 de abril de 1990).."

Y la STS de 15.1.2019, recurso 10387/18, también de la Sala II indica:

" Es cierto que en ocasiones también ha recordado esta Sala (STS. 27.9.2006), que el Tribunal Constitucional interpretando los arts. 24 y 120 CE ha señalado que una motivación escueta y concisa no deja, por ello, de ser tal motivación, así como una fundamentación por remisión no deja tampoco de serlo, ni de satisfacer la indicada exigencia constitucional (SSTC, 5/87, 152/87, Sala Primera, 7.10.1987 y 174/87, Sala Primera, de 3-11-1987, no exigiéndose que las resoluciones judiciales tengan un determinado alcance o intensidad en el razonamiento empleado..."

Y en esta misma línea sobre el alcance de la motivación de la culpabilidad en el ámbito penal, también la Sentencia 24.4.2018, recurso 1551/2017, de la Sala II.

Por ello, puede decirse que en el ámbito del proceso penal el juicio de culpabilidad alcanza a la determinación de los elementos del tipo, grado de participación, la existencia de dolo o culpa y la concurrencia de causas de inculpabilidad. Y es en el ámbito tributario sancionador donde de forma análoga debe reflejarse debidamente la concurrencia de los elementos de tipo que fundamentan la sanción, el grado responsable del actor en concepto de dolo o negligencia, bastando la simple inobservancia, así como la concurrencia de causas que excluyen la culpabilidad, teniendo en cuenta que, sobre todo, el fundamento de la responsabilidad del sancionado se basa en la existencia o no de otra conducta exigible, lo cual explica la concurrencia en el caso de la existencia o no de una interpretación razonable de la norma, pues si ésta existe, no es exigible otra conducta distinta, con independencia de que la actora formulase o no alegaciones al acta.

La existencia de motivación en el acuerdo sancionador se deduce del folio 8 y ss, cuando indica que la responsabilidad es dolosa; hubo falta de diligencia a la hora de presentar unos servicios de gestión que nada tienen que ver con los que realiza la actora, así como por la inexistencia de una interpretación razonable de la actuación de la recurrente, siendo elementos suficientes para realizar el juicio de reprochabilidad en que consiste la motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad.

D) Sobre la posibilidad de sancionar una conducta regularizada en virtud de una prueba indiciaria hemos de entender que este motivo debe ser también desestimado.

Como ya ha tenido ocasión de pronunciarse esta Sala, es perfectamente posible la aplicación al Derecho Tributario sancionador de presunciones hominis, conforme al art.386.1 de la LEC 1/2000 , constitutivas de una verdadera prueba indiciaria, a que se refiere el artículo 108 de la Ley General tributaria 58/2003, que no de presunciones iuris, como son las que se encuentran en el texto de la legislación del impuesto de sociedades.

No conviene olvidar que la prueba de indicios es admisible para condenar en el ámbito penal a penas privativas de libertad (STC 186/05 de 4 de julio, 148/2009 de 15 de junio, 198/2009 de 28 de septiembre, por todas), sin que parezca lógica su exclusión en el ámbito del Derecho Tributario sancionador, que responde como a aquél al ejercicio del ius puniendi estatal. Por consiguiente, no existe ningún obstáculo en admitir la prueba indiciaria al derecho tributario sancionador, tal como prevé el art.108.2 de la mencionada LGT 58/2003. Pero ello siempre y cuando los hechos base que justifican la prueba de indicios hayan quedado debidamente acreditados, y no de forma indiciaria. Y esto es precisamente lo que ha ocurrido en el caso de autos, como hemos tenido ocasión de indicar, en el que los indicios examinados para regularizar han quedado acreditados de forma directa.

El motivo, por tanto, ha de ser desestimado.

E) Falta de proporcionalidad de la sanción. Sobre la agravación por la aplicación del art.201.5 de la LGT 58/2003.(75% del importe del conjunto de las operaciones que han originado la infracción).

Alega la actora que no es proporcionada exigir una sanción del 150% de la factura cuando la cuota ha sido de 0 euros.

Sin embargo, se admite la aplicación de dicha agravación, al entender de aplicación lo dispuesto en el art.187.1.c, al exceder del importe del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo y el período objeto de comprobación, sin que la actora haya desvirtuado la aplicación de dicho precepto. Por ello, se admite que es procedente el tipo indicado en el porcentaje aplicado dada la literalidad de los preceptos indicados y de las circunstancias concurrentes. La falta de proporcionalidad sería en su caso, imputable al legislador, no a la Agencia Tributaria, pero tampoco puede admitirse cuando deriva de la aplicación de un tipo y de una agravación plenamente acreditadas, y que por sí solas no resultan desproporcionadas.

SEXTO.-A la vista de todo lo expuesto, debe desestimarse el recurso contencioso-administrativo, y en consecuencia, confirmar la resolución del TEAC impugnada en autos, así como el acuerdo liquidador y sancionador del que deriva.

Por consiguiente, al haberse desestimado el recurso contencioso-administrativo, procede condenar a la actora al pago de las costas procesales, conforme al art.139 de la ley jurisdiccional.

FALLAMOS

En atención a lo expuesto, **la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional**, ha decidido:

1º.- **DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo** interpuesto por la FUNDACIÓN INVESTIGACIÓN Y PROGRESO, representada por el Procurador D. MIGUEL ÁNGEL DE LA ROSA MARTÍN, el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 12 de noviembre de 2019 (R.g 5750/2018), la cual se confirma así como el acuerdo liquidador y sancionador de los que deriva.

2º.- Condenar a la parte recurrente al pago de las costas procesales.

Esta 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 el art.89 de la ley jurisdiccional justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.-Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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