



Roj: **STSJ MU 2168/2017 - ECLI: ES:TSJMU:2017:2168**

Id Cendoj: **30030330022017100688**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Murcia**

Sección: **2**

Fecha: **14/12/2017**

Nº de Recurso: **194/2016**

Nº de Resolución: **750/2017**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **LEONOR ALONSO DIAZ-MARTA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD

MURCIA

SENTENCIA: 00750/2017

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

Equipo/usuario: RGS

Modelo: N11600

PALACIO DE JUSTICIA, RONDA DE GARAY, 5, 3ª PLANTA

N.I.G: 30030 33 3 2016 0000304

Procedimiento : PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000194 /2016

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. AGUAS NAVARRO GONZALEZ, S.L.

ABOGADO LAURA MARTINEZ PACHON

PROCURADOR D./Dª. PABLO JIMENEZ-CERVANTES HERNANDEZ-GIL

Contra D./Dª. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MURCIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./Dª.

RECURSO núm. **194/2016**

SENTENCIA núm. **750/2017**

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA

SECCIÓN SEGUNDA

Compuesta por los Ilmos. Srs.:

D. Abel Ángel Sáez Doménech

Presidente

Dª. Leonor Alonso Díaz Marta

Dª. Ascensión Martín Sánchez

Magistrados



ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA n.º 750/17

En Murcia, a catorce de diciembre de dos mil diecisiete.

En el recurso contencioso administrativo n.º 194/16, tramitado por las normas del procedimiento ordinario, en cuantía de 14.508,70 €, y referido a: liquidación de Impuesto sobre el Valor Añadido y sanción.

Parte demandante:

La mercantil Aguas Navarro González, S.L., representada por el Procurador D. Pablo Jiménez-Cervantes Hernández-Gil y dirigida por la Letrada D^a. Laura Martínez Pachón.

Parte demandada:

La Administración del Estado (TEAR de Murcia), representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

Acto administrativo impugnado:

Resolución del Tribunal Económico Administrativo de Murcia de fecha 30 de noviembre de 2015 por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. 30-00467-2013 y 30-00538-2013, interpuestas la primera contra el acto administrativo de referencia A3060012026002536, acuerdo de liquidación A23 72126601, en concepto de IVA, ejercicio 2008, con cuota a ingresar de 7.854,92 € e intereses de demora de 1.497,10 €; y la segunda, contra el acto administrativo de referencia A3060012026002569, resolución del expediente sancionador A51 76623270, instado por igual concepto con imposición de multa por importe de 5.165,68 €.

Contra la liquidación antes referida se presentó también la reclamación n.º. 30-00358-2013, también acumulada a las anteriores, y que fue inadmitida por extemporánea, pero cuyo escrito de reclamación era idéntico a la n.º. 30-00467-2013, que sí se presentó dentro de plazo.

Pretensión deducida en la demanda:

Que se proceda a declarar la nulidad del acto administrativo impugnado, con expresa imposición de costas a la Administración demandada.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D^a. Leonor Alonso Díaz Marta, quien expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el día 15 de marzo de 2016, y admitido a trámite, y previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

SEGUNDO.- La parte demandada se ha opuesto pidiendo la desestimación de la demanda, por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

TERCERO.- Ha habido recibimiento a prueba con el resultado que consta en autos que se valorará en los fundamentos jurídicos de la presente resolución. Seguidamente se dio traslado a las partes para que presentaran escrito de conclusiones, y evacuado este trámite se declararon conclusas las actuaciones, quedando pendientes de señalamiento para votación y fallo, el cual se ha realizado para el día 1 de diciembre de 2017.

II- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Dirige la actora el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de fecha 30 de noviembre de 2015 por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. 30-00467-2013 y 30-00538-2013, interpuestas la primera contra el acto administrativo de referencia A3060012026002536, acuerdo de liquidación A23 72126601, en concepto de IVA, ejercicio 2008, con cuota a ingresar de 7.854,92 € e intereses de demora de 1.497,10 €; y la segunda, contra el acto administrativo de referencia A3060012026002569, resolución del expediente sancionador A51 76623270, instado por igual concepto con imposición de multa por importe de 5.165,68 €.



La regularización llevada a cabo se motiva, en síntesis, en la no deducibilidad de las cuotas de IVA correspondientes a las facturas recibidas por el obligado tributario de las entidades CUBERTAS ROSA Y GARCIA S.L. y ESTRUCTURAS JJ GARCIA, S.L. en el mes de abril de 2008, por no corresponder a servicios efectivamente realizados, pues considera que no se ha acreditado suficientemente la realidad de las prestaciones de servicios en dichas facturas contenidas ni la condición de empresario del emisor de la mismas, ya que éstos carecen de los medios necesarios para realizar las operaciones que en ellas se describen.

El TEAR, en cuanto a la reclamación 30/00467/2013, comienza haciendo referencia a la legislación referida a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por los sujetos pasivos en la adquisición de bienes y servicios en el ámbito de una actividad económica, refiriéndose en este punto al art. 105 LGT, que atribuye la carga de la prueba a quien pretenda hacer valer un derecho. Seguidamente se refiere a los requisitos que deben exigirse a un sujeto pasivo del Impuesto para el ejercicio del derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, regulados en los arts. 92 a 100 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre reguladora, del IVA.

En este caso, dice el TEAR, aportada la escritura de compraventa ante la Inspección por la reclamante, la controversia se circunscribe al cumplimiento del primero de los requisitos, esto es, la realización efectiva de las operaciones consignadas en factura, cuya realidad cuestiona la Administración. Trae a colación la sentencia del TS de 1 de octubre de 1997, en la que, si bien desde la óptica de la normativa aplicable al caso, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dejó muy claro su parecer al vincular la deducibilidad del gasto al requisito de su necesidad y de la prueba de su efectividad, lo que contiene una lógica plenamente aplicable a la deducibilidad de las cuotas del IVA; y reproduce el FD 1º de dicha sentencia.

En el presente supuesto la Inspección había desarrollado previamente actuaciones de comprobación referidas a uno de los emisores de las facturas controvertidas, la sociedad CUBERTAS ROSA Y GARCIA, S.L., siendo que de dichas actuaciones, así como de los datos que constan en las bases de datos de la Inspección en relación con la sociedad ESTRUCTURAS JJ GARCIA, S.L., se concluía la imposibilidad material y física de prestar los servicios facturados pues ambas entidades carecían de local en que almacenar materiales, personal, vehículos o maquinaria necesarios para realizar los citados trabajos, no constando compras de materiales por dichas sociedades y sin que haya sido probado que los mismos trabajos se subcontrataran a un tercero. Frente a la alegación del interesado en el sentido de que no le era posible conocer la situación de las citadas sociedades o el cumplimiento por estas de sus obligaciones fiscales, cita el TEAR los términos en los que se expresa el TS en su sentencia de 23/05/2012. (rec. nº. 1489/2009), de la que reproduce parcialmente su contenido. Y añade que considera de especial trascendencia el hecho de que el interesado, a pesar de haber sido reiteradamente requerido al efecto por la Inspección, no haya podido acreditar el pago de las facturas en cuestión, circunstancia que no puede llevar más que a la conclusión de que dicho pago no se produjo en realidad. Por lo tanto, a la vista de las inconsistencias observadas la mera aportación de aquellas facturas sin ir acompañada de otros medios de prueba como podrían ser contratos, documentos de transporte, albaranes, etc. que respalden la realidad de las prestaciones en ellas reflejadas, se aprecia como palmariamente insuficiente para acreditar tal realidad a lo que se añaden otros indicios puestos de manifiesto por la Inspección, los cuales reúnen los requisitos exigidos para su toma en consideración a efectos probatorios y que tienen que ver con el propio pago así como con la inconsistencia en la propia estructura empresarial del emisor, sobreponiéndose a estos efectos a la aportación por el interesado tras la firma de las actas de un informe realizado por Arquitecto Técnico el cual, según se alega, prueba que se han realizado los trabajos concretos facturados por CUBERTAS ROSA Y GARCIA, S.L. y ESTRUCTURAS JJ GARCIA, S.L.; afirmación con la que no coincide el TEAR por cuanto, más allá de las inconsistencias que se desprenden del mismo, que son referidas por la Inspección en el acuerdo que se impugna, en ningún momento dicho documento prueba que las operaciones de estructura y tabiquería hayan sido realizados por estas concretas sociedades. Analizados los hechos y circunstancias anteriores no cabe más que concluir que, como dice la Inspección, se han obtenido por ésta indicios suficientes de que existe un negocio simulado instrumentado en las facturas controvertidas por lo que se remite los arts. 13 y 16 LGT. Con relación a la simulación cita la sentencia del TS de 4 de julio de 1998, y en el mismo sentido a la resolución de TEAC de 17 de marzo de 2010, cuyo contenido reproduce.

Por todo lo anterior, concluye que la Inspección actúa conforme a derecho cuando regulariza la situación tributaria de la ahora reclamante en virtud del acuerdo de liquidación que se impugna. En particular, que, efectivamente la reclamante no acredita la realidad subyacente de las operaciones realizadas en virtud de las cuales procedió a deducir las cuotas consignadas, por lo que no ha quedado probada la existencia del hecho imponible del IVA, en cuya virtud se devengó el impuesto. Lo que supone que las cuotas soportadas que pretende deducirse no han sido legalmente devengadas, y en consecuencia no pueden deducirse según lo dispuesto en los arts. 92 y 94. Tres LIVA.



En lo que se refiere a la reclamación número 30/00538/2013, la cuestión objeto de controversia, dice el TEAR, se refiere a resolver sobre si la conducta de la ahora reclamante es o no sancionable según disponen los arts. 191 , 193 y 195 de la Ley 58/2003 General Tributaria, cuyos contenidos reproduce el TEAR. Señala que ya se ha pronunciado en los fundamentos anteriores sobre la adecuación a derecho del acuerdo de liquidación del que trae causa la sanción, por lo que se entiende que concurre la conducta constitutiva del elemento objetivo configurador de la infracción descrita. En lo que se refiere al elemento subjetivo necesario en cualquier infracción tributaria, como es sabido, dichas infracciones se sancionan cuando concorra cualquier grado de negligencia. A este respecto dice que es incuestionable, como tiene reiteradamente reconocido la jurisprudencia, la aplicabilidad de los principios constitucionales y penales en el ámbito de la normativa sancionadora en materia tributaria, aunque con ciertos matices. En particular, no cabe duda de que, en ningún caso pueden admitirse supuestos de responsabilidad objetiva, siendo en todo caso necesario el elemento intencional o culpabilidad para que pueda entenderse cometida una infracción tributaria; es requerida la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica consciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, a la no adopción de las medidas precisas para evitar un resultado jurídico previsible.

Concluye que en el presente caso, es indudable que la conducta del contribuyente, al declarar como deducible los importes consignados en las facturas correspondientes a unos servicios que la Inspección ha comprobado que no se corresponden con la realidad, es una actuación ya de por sí suficientemente representativa de negligencia, por lo que se estima conforme a derecho la sanción impuesta, más aun considerando que se ha alterado la realidad material de la factura que documenta los servicios pretendidamente deducibles y que dicha alteración difícilmente pudo realizarse sin la colaboración del receptor de la factura, principal beneficiario de su emisión al haberse deducido los gastos consignados en la misma.

Por otro lado no se observa en las normas no aplicadas por el reclamante ninguna oscuridad o laguna interpretativa; las normas expuestas resultas claras, por lo que la conducta del recurrente no puede ampararse en una interpretación razonable, su conducta desvela, al menos una simple negligencia, por no haber puesto el cuidado y la atención exigibles.

Y en conclusión, no observándose defecto alguno en la tramitación del expediente de imposición de sanción y entendiéndose que la Administración actúa conforme a derecho tanto en la determinación del elemento objetivo de la infracción, como en la acreditación de una conducta, al menos, negligente en la actuación del sujeto infractor y siendo que, por otra parte, ha aplicado correctamente la normativa reguladora de la determinación de la cuantía de la sanción, debemos confirmar el acuerdo impugnado.

Por último, en cuanto a la reclamación número 30/00358/2013 interpuesta el día 21/12/2012 frente al acuerdo de liquidación, idéntica a la interpuesta dentro de plazo con el nº 30-00467-2013, referido al IVA, concluye que se ha interpuesto extemporáneamente. Lo que es indiferente a los efectos que nos ocupan en el presente recurso.

Fundamenta la actora su pretensión en los siguientes argumentos:

1.- Nulidad de los actos administrativos por falta de motivación al ser real la prestación de servicios facturados. Tras hacer referencia de las facturas cuya deducibilidad se deniega, muestra su conformidad con los requisitos señalados por el TEAR para que estas tengan el carácter de deducibles fiscalmente. Pero señala que no consta documento físico de pago de las facturas dado que, tal y como ya se puso en conocimiento a esta Administración, estas facturas se abonaron en efectivo, circunstancia bastante usual en el 2008 y medio de pago absolutamente válido. Dichas facturas y su abono por caja fueron debidamente contabilizadas tal y como consta en documentación contable del expediente administrativo, acreditándose así la efectividad del mismo. Siendo una obviedad que no se puede pretender por la Administración actuante negar la existencia de las prestaciones de servicios realizadas por el mero hecho de realizar sus pagos en metálico. Añade que lo cierto es que los servicios se prestaron, y desconoce el interesado si dichos servicios se llevaron a cabo mediante personal propio de las mercantiles emisoras o subcontratado, sin que exista obligación de velar por el cumplimiento de las obligaciones fiscales o laborales por parte de sus proveedores. Cita al respecto las sentencias del TSJ de Murcia 893/2011 de 23 de septiembre (rec. 827/2006) y la nº. 968/2015 de 28 de diciembre, (rec. 76/2013).

Añade que no consta ni es alegada por esta administración, por no existir, connivencia entre las mercantiles constructoras y la recurrente, siendo un hecho ajeno a la misma la existencia de actuaciones de comprobación sobre sus sociedades proveedoras. Así, aún en el supuesto de que las mercantiles constructoras hubiesen podido llevar a cabo actuaciones ilícitas respecto a la emisión de facturas falsas, no pueden conllevar de manera inexorable que dicha empresa no haya realizado actividades reales de prestación de los trabajos y servicios que constituyen su objeto social.



Además, una de las mercantiles que por parte de la Administración ha sido analizada al objeto de negar la deducibilidad de las facturas ha sido la mercantil ESTRUCTURAS JJ GARCIA S.L., cuando la misma no ha facturado a recurrente, pues tal y como consta en el expediente administrativo, en el libro de facturas recibidas, la factura recibida, abonada y deducida por la recurrente es de JUAN JOSE GARCIA S.L., no habiéndose deducido factura alguna de la mercantil ESTRUCTURAS JJ GARCIA S.L. Por lo expuesto, la factura abonada y deducida es de la mercantil JUAN JOSE GARCIA S.L. por importe de 67.041,92 € (IVA INCLUIDO) y en ningún momento del expediente administrativo ha referido la administración actuante la falta de medios o capacidad de dicha sociedad para llevar a efectos los trabajos, siendo más que evidente que, en la práctica, cuando existe una pluralidad de empresas vinculadas o de igual grupo empresarial (JUAN JOSE GARCIA S.L., ESTRUCTURAS JJ GARCIA S.L. y CUBIERTAS ROSA GARCIA S.L. pertenecen a igual administrador) es posible que una de ellas sea la que disponga de los medios materiales y humanos, siendo ajeno a esta parte la correcta o no facturación de dicho grupo empresarial.

Se observa de la documentación obrante en autos que las obras objeto de prestación de servicios consistían meramente en la ejecución de dos viviendas unifamiliares, por lo que son obras de escasa envergadura para lo que no es necesaria la existencia de grandes medio económicos ni humanos.

Cita al respecto la sentencia de esta Sala y Sección nº. 296/2012, de 23 marzo dictada en el rec. 1171/2007, cuyo contenido reproduce parcialmente, así como las sentencias núms. 129/2012 (rec. 693/07) y 420/2012 (rec. nº. 1184/07) del mismo TSJ, que, dice, reiteran exactamente la misma doctrina para un caso similar.

En cuanto a la ubicación de la obra, dice que no es requisito de validez de las facturas, tal y como sobradamente es conocido por la administración demandada, si bien consta documentación aportada en el expediente administrativo (informes de policía, informe pericial) que dicha obra se llevó a cabo en Huércal-Overa.

La Administración se basa en meros indicios insuficientes para acreditar la ausencia de prestación del servicio, y muy al contrario de lo que se manifiesta por la Administración actuante, en el presente procedimiento existe prueba de que la obra fue efectivamente realizada y la prestación de servicios fue ejecutada conllevando el correspondiente gasto de la prestación, así: solicitó licencia municipal en su nombre en fecha 28 de septiembre de 2006 para ejecución de la obra; suscribió con las empresas constructoras (ambas de igual grupo empresarial) contrato de ejecución de obra para la realización de dos viviendas unifamiliares en Huércal-Overa; consta la realidad física de las obras ejecutadas y los materiales suministrados: a) Consta informe de la policía en el expediente administrativo de fecha 1/02/2013 en el que se recoge no sólo la veracidad de las obras ejecutadas sino, asimismo, la existencia de material acopiado en dicha obra, con reportaje fotográfico (documento 5); y b) Existen dos informes periciales en los que se valora la obra ejecutada y el material suministrado para la continuación de la misma y se analiza su correspondencia de las facturas emitidas por las mercantiles Cubiertas Rosa y García S.L. y Juan José García S.L.

En el presente caso, y dado que la prestación de los servicios corresponde a la ejecución física de unos trabajos, unas obras, acreditada la existencia de las mismas deviene la realidad de la prestación encomendada y la deducibilidad del gasto, pues queda claro de los informes periciales aportados y del informe de la policía, la existencia de la obra y de materiales, y que el sumatorio de la obra ejecutada y los materiales suministrados corresponde con la totalidad de lo facturado, con las normales diferencias que pueden existir entre la valoración de la obra realizada por un perito y el presupuesto por contrata. Se refiere seguidamente a los informes periciales que recogen que se han constatado por el técnico los hechos que acreditan la realidad de las obras y del material acopiado para las mismas. Y con respecto al montacargas, la máquina de cortar madera y el vibrador, que el técnico que suscribe el informe pericial adjunto dice no encontrar en la obra, ello es debido a que dicha maquinaria fue vendida en el año 2009 a la mercantil Construcciones y Contratas Lorca S.L., lo que acredita mediante aportación de contrato de venta de maquinaria y factura de la misma.

Sigue diciendo que la valoración de la obra ejecutada que recoge el informe pericial adjunto como documento 6 y la valoración de los materiales suministrados y aún no ejecutados recogidos en el informe pericial adjunto como documento 7, suman 98.364,84 €, importe que, con una desviación de un 10%, que evidentemente bien puede atender al normal beneficio del constructor, coincide con el total del importe facturado.

Por todo lo cual, entiende acreditada la prestación de servicios abonada en las facturas, de hecho por parte de la Administración demandada no se ha procedido a negar en ningún momento la realidad de la obra, alegando meramente que, a su juicio, existían una serie de discrepancias entre algunos de los conceptos facturados y las obras ejecutadas, conceptos que como hemos aclarado previamente y consta en los informes periciales adjunto, no se refieren a obra ejecutada sino a material suministrado en la misma para ejecución de las partidas. No obstante, si la Administración entendía que una parte de los trabajos facturados no habían sido ejecutados, cuanto menos lo que debería haber procedido es a una regularización de las bases, pero en modo alguno la negación de la integridad de las facturas, su gasto y su deducibilidad, pues en dicho caso,



al menos una parte de los conceptos, según reconoce la propia administración, corresponderían a servicios efectivamente prestados. Cita al respecto la sentencia de la Audiencia Nacional nº 1002/2011 (recurso contencioso administrativo nº 551/06), 2.- Ausencia de culpabilidad para imposición de la sanción. Tras referirse a la jurisprudencia y doctrina sobre la culpabilidad como principio que rige la potestad sancionadora de la Administración, dado el carácter represivo que tiene la imposición de toda sanción, entiende que, en base a lo expuesto en el cuerpo del escrito de demanda, es más que evidente la inexistencia de intervención culposa del receptor de las facturas, el cual se ha deducido un IVA soportado por una prestación de servicios encomendada y que ha cumplido sus obligaciones fiscales. Ausente por ende en su conducta la voluntad infractora y la culpabilidad necesaria para la imposición de sanción, no procede la misma.

Por su parte, la Administración demandada se opone a la demanda, dando por reproducidos en su integridad los fundamentos de la resolución administrativa impugnada. Nada puede objetarse a lo resuelto por el TEAR, dice el Abogado del Estado, existiendo doctrina administrativa y la jurisprudencia al respecto (SS A. Nacional de 22 de septiembre y 5 de noviembre de 2005), por cuanto, ha quedado demostrada la no correspondencia de las facturas discutidas con los servicios presuntamente documentados a través de las mismas, por cuanto es evidente que las emisoras de las facturas carecían de capacidad para prestar los servicios documentados en las mismas, al carecer de local, personal o medios materiales para prestar tales servicios. Por tanto, aunque la factura sea formalmente correcta y el trabajo se haya realizado efectivamente, desde luego el mismo no se prestó por las entidades emisoras de las facturas, por lo que la resolución impugnada es ajustada a derecho. No ha justificado la actora ni siquiera el medio de pago, limitándose a alegar que el pago aparece documentado contablemente, lo que, desde luego, nada justifica acerca de su realidad.

Respecto a la sanción impuesta, consta que la reclamación contra la sanción expuesta es extemporánea, por haber interpuesto la reclamación excedido el mes previsto en el artículo 235 LGT , por lo que el recurso contencioso administrativo es inadmisibile frente a la misma al haberse interpuesto contra un acto, el sancionador, firme y consentido por la recurrente.

En todo caso, cabe subsidiariamente señalar que, a consecuencia de la regularización antedicha, procedía la instrucción del correspondiente expediente sancionador por infracción tributaria y consiguiente imposición de sanción pecuniaria, habida cuenta de las específicas circunstancias que concurren en el supuesto de autos y que se concretan, básicamente, en la acreditación improcedente de una cuota de IVA a compensar. Infracción grave tipificada en los artículos 191 y 195 LGT y sancionable con multa; la resolución de instancia se hace asimismo eco de la reiterada doctrina jurisprudencial relativa a la aplicación analógica en el derecho administrativo sancionador de los principios propios de campo penal, con exigencia de conducta culposa o negligente a efectos de que sea procedente la sanción impuesta, graduada desde la imprudencia temeraria hasta la simple.

Se entiende que existe culpabilidad cuando concurre falta de la previsión debida; sancionándose las acciones y omisiones a título de simple negligencia, de acuerdo con los artículos 178 y 179 LGT , en cuanto que la compensación de una cuota de IVA derivada de una factura emitida por quien no prestó el servicio que tal factura documenta, no obedece a una interpretación razonable de la norma, porque los preceptos relativos al régimen aplicable son claros y explícitos, hay que considerar procedente la sanción impuesta

De acuerdo a los hechos expuestos, es evidente que la recurrente no desplegó la mínima diligencia exigible para constatar que quien prestaba efectivamente los servicios contratados se correspondía con la emisora de la factura recibida, por lo que la sanción impuesta es ajustada a derecho.

Por todo lo cual, la conclusión no puede ser otra que la procedente desestimación de la demanda interpuesta y confirmación en su integridad de la resolución administrativa impugnada.

SEGUNDO.- Conviene precisar que en esta Sala se sigue el recurso nº. 195/2016, interpuesto por la misma parte actora, Aguas Navarro González, S.L., contra la regularización de Impuesto sobre Sociedades así como contra la sanción correspondiente al mismo ejercicio 2008, y referido a las mismas facturas en este recurso también controvertidas, y que terminó con sentencia firme estimatoria nº. 578/2017, de 6 de octubre . Por lo que, razones de seguridad jurídica y unidad de criterio, nos llevan a reproducir los fundamentos contenidos en la misma, solo que referidos en el presente caso a la deducibilidad de las cuotas soportadas por IVA.

Manifiesta la actora que sí fueron reales las prestaciones de servicios contenidos en las facturas y que la Administración se basa en simples indicios (falta de acreditación del pago de las facturas y situación fiscal o falta de medios e infraestructura de las empresas que las emiten para realizar los trabajos o falta de indicación en las facturas del lugar donde se encontraban las obras), sin haber llevado a cabo ninguna otra actuación comprobadora sobre las dos viviendas unifamiliares donde se han utilizado los materiales comprados, pese a admitir que parte de ellos podrían haberse empleado en las mismas teniendo en cuenta que están terminadas y, por otro, que las pruebas documental y pericial practicadas a su instancia son suficientes para desvirtuar



dichos indicios, aclarando que solamente una de las empresas señaladas por la Inspección -CUBIERTAS ROSA Y GARCIA S.L.- fue la emisora de las facturas y no la segunda ESTRUCTURAS JJ GARCÍA S.L.

En consecuencia, la cuestión planteada consiste en determinar si los indicios tenidos en cuenta por la Administración son suficientes para entender que las facturas son simuladas al no obedecer a operaciones reales sino ficticias por ser su único objeto posibilitar la deducción de las cuotas de IVA que en realidad no se produjeron, y ello teniendo en cuenta que la carga de la prueba correspondía a la recurrente de acuerdo con el art. 105 LGT 58/2003.

Pues bien, esta Sala viene señalando al respecto en casos como el presente que la prueba de los hechos no resulta fácil. Quien, teóricamente, realiza determinados actos encaminados a simular unos hechos con determinada repercusión tributaria favorable para quien los ejecuta es obvio que lo hará de la manera que resulte más difícil y complejo él reconstruirlos. Por ello, ante la ausencia de prueba directa, la Administración puede acudir a otros sistemas de fijación de los hechos, como son las presunciones que, con base en el art. 118.2 de la Ley General Tributaria 58/2003, es un medio de prueba admisible. La actual LEC 1/2000, las cataloga como medio de fijación de los hechos, puesto que las presunciones son realmente juicios lógicos en los que partiendo de un hecho base o indicio (que debe quedar acreditado) se llega a la fijación de un hecho presunto, que es el jurídicamente relevante, en virtud de un enlace preciso y directo realizado por la ley (presunción legal) o por quien debe realizarla (presunción judicial).

Ahora bien, en el caso en el que nos encontramos, más que la fijación de los hechos por presunciones, se ha realizado por la utilización de lo que la jurisprudencia y doctrina del proceso penal viene denominando prueba por indicios. En la prueba por indicios nos encontramos con una serie de hechos, que deben estar acreditados, que separadamente pueden no significar nada, pero que, considerados en su conjunto, llevan a una determinada conclusión mediante un razonamiento lógico. Por tanto, más que cada hecho en sí, lo importante es la conclusión a la que se llega al considerarlos conjuntamente.

En el presente caso, examinados los indicios tenidos en cuenta por la Administración y las demás circunstancias acreditadas por la actora por la documentación aportada y por la pericial practicada, la Sala llega a la conclusión de que tales indicios no son suficientes para entender que las facturas sean simuladas.

Aduce la Administración que no consta documento físico de pago de las facturas teniendo en cuenta que no fueron abonadas en efectivo. Sin embargo, es evidente que en 2008 era posible abonar las facturas en efectivo. Pese a ello esa falta de acreditación es un indicio que juega en favor de la Administración. La cuestión es si es suficiente, valorado junto con los demás, para acreditar que las facturas eran simuladas, teniendo en cuenta que es un hecho no cuestionado que tanto las facturas como su abono fueron debidamente contabilizados por la actora (documento nº. 2 aportado con la demanda).

Respecto a la falta de infraestructura de las empresas que emiten las facturas, lo cierto es que es un hecho que no podía ser comprobado por la actora cuando las contrató, la cual manifiesta desconocer si los servicios se llevaron a cabo mediante personal propio de las mismas o subcontratado, así como que no es responsable de velar porque las mismas cumplan con sus obligaciones fiscales o laborales. Aun en el supuesto de que las mercantiles constructoras hubiesen podido llevar a cabo actuaciones ilícitas respecto a la emisión de facturas falsas, este es un hecho que no podía conocer la actora al no estar probado que estuviera en connivencia con ellas o que formara parte de un entramado de empresas dedicadas a tal actividad ilícita. Por tanto, tampoco esta circunstancia es suficiente para acreditar que las empresas que emiten las facturas no hayan prestado los servicios facturados; máxime teniendo en cuenta que una de las mercantiles que por parte de la Administración ha sido analizada al objeto de negar la deducibilidad de las facturas ha sido la mercantil ESTRUCTURAS JJ GARCIA S.L., cuando la misma no ha facturado a la actora ninguna de las facturas cuestionadas, tal y como consta en el expediente administrativo y en el libro de facturas recibidas. Las facturas recibidas y deducidas por la recurrente fueron emitidas por CUBIERTAS ROS Y GARCIA S.L. y JUAN JOSE GARCIA S.L., no habiéndose deducido factura alguna emitida por ESTRUCTURAS JJ GARCIA S.L. Dichas facturas fueron las siguientes:

- 07/04/2008 B73576308 CUBIERTAS ROS Y GARCIA S.L. Base 29.891,00, IVA 2.092,00, total 31.983,00
- 07/04/2008 B73576308 CUBIERTAS ROS Y GARCIA S.L. Base 19.554,00, IVA 1.368,00, total 20.922,00
- 07/04/2008 B73397895 JUAN JOSE GARCIA S.L. Base 62.656,00. IVA 4.385,92. total 67.041,92.

Por otro lado es evidente que la falta de consignación en las facturas del lugar donde se estaban ejecutando las obras no es requisito de validez de las mismas. Ello no obstante consta documentación aportada en el expediente administrativo (informes de policía e informe pericial) y en esta vía judicial acreditativa de que dicha obra se llevó a cabo en Huerca-Overa.

Por su parte la actora ha acreditado para demostrar la realidad del gasto las siguientes pruebas:



1. Solicitud de licencia municipal en fecha 28 de septiembre de 2006 para ejecución de la obra.
2. Suscripción con las empresas constructoras (ambas de igual grupo empresarial) de un contrato de ejecución de obra para la realización de dos viviendas unifamiliares en Huércal-Overa.
3. Prueba de la realidad física de las obras ejecutadas y los materiales suministrados. En este sentido:
 - a) Consta informe de la policía en el expediente administrativo de 1-02-2013 en el que se recoge no sólo la veracidad de las obras ejecutadas sino, asimismo, la existencia de material acopiado en dicha obra, con reportaje fotográfico.
 - b) Existencia de dos informes periciales (documentos 6 y 7) en los que se valora la obra ejecutada y el material suministrado para la continuación de la misma y se analiza su correspondencia con las facturas emitidas por las mercantiles Cubiertas Rosa y García S.L. y Juan José García S.L.

Por consiguiente, dado que la prestación de los servicios corresponde a la ejecución física de unos trabajos, unas obras, acreditada la existencia de las mismas, deviene la realidad de la prestación encomendada y la deducibilidad de las cuotas soportadas, pues queda claro de los informes periciales aportados y del informe de la policía, la existencia de la obra y de materiales, y que el sumatorio de la obra ejecutada y los materiales suministrados se corresponde sustancialmente con la totalidad de lo facturado, con las normales diferencias que pueden existir entre la valoración de la obra realizada por un perito y el presupuesto por contrata.

Así, en cuanto a la correspondencia de la obra ejecutada y los conceptos facturados, del informe pericial acompañado como documento nº. 7, debidamente ratificado a presencia judicial el 20 de septiembre de 2017, se observa que los conceptos de movimientos de tierras, cimentación y estructura correspondiente al primer forjado están acabados y se corresponden con las facturas nº 2 de Cubiertas Rosa y García, S.L., y en parte la nº 102 de la factura de Juan José García, S.L., correspondiendo el resto de importes facturados y abonados al material de obra suministrado por la contratista para la continuación de los trabajos que, no obstante, debido a la crisis y quizá a los limitados medios de la empresa constructora que pone en evidencia la administración actuante, nunca llegó a ejecutarse.

Con respecto al montacargas, la máquina de cortar madera y el vibrador, que según el técnico que emite el informe pericial, no se encontraban en la obra, la mercantil recurrente acredita con en doc. nº 8, que dicha maquinaria fue vendida por la actora en el año 2009 a la mercantil Construcciones y Contratas de Lorca S.L.

El perito D. Juan Pablo ratificó sus informes periciales aportados como documentos 6 y 7 en vía judicial, señalando que las partidas de obra contempladas en las facturas discutidas estaban ejecutadas, que la factura 102 obedecía a material que está en la obra (parte en obra y parte en la finca de la actora). Que respecto a las facturas 1 y 2 de Cubiertas Ros y García S.L. había comprobado que el material suministrado estaba en la obra, y por último que valora dichos materiales en una cantidad en la que solamente hay una diferencia de un 10% respecto al importe facturado que puede ser normal debido al beneficio del constructor. Por último concluye afirmando que lo facturado se corresponde con la obra ejecutada.

Por tanto, procede entender acreditada la prestación de los servicios abonados en las facturas. De hecho por parte de la Administración demandada no se ha procedido a negar en ningún momento la realidad de la obra, alegando meramente que, a su juicio, existían una serie de discrepancias entre algunos de los conceptos facturados y las obras ejecutadas, conceptos que, según los informes periciales no se refieren a obra ejecutada sino a material suministrado en la misma para su ejecución.

Por todo lo cual, entiende la Sala que, en tanto las facturas son medio prioritario de prueba para la deducción del gasto, han de ser tenidas en cuenta y que, además, en caso de duda respecto de la exactitud de las facturas en relación con los servicios documentados en las mismas, la Inspección debería denunciar su eventual falsedad; falsedad sobre la que debería resolver la Jurisdicción Penal, absteniéndose entonces la Inspección de la prosecución de las actuaciones. Como quiera que a la vista del expediente administrativo no consta que hayan tenido lugar actuaciones penales en este sentido, y existe prueba que acredita la realidad de la obra, procede estimar el recurso y anular la resolución impugnada.

TERCERO.- En razón de todo ello procede estimar el recurso contencioso administrativo formulado, anulando y dejando sin efecto los actos impugnados por no ser conformes a derecho, incluida la sanción al derivar de la propuesta de regularización anulada por la Sala; todo ello con expresa imposición de costas a la Administración demandada (art. 139 de la Ley Jurisdiccional redactada por la Ley de Agilización Procesal 37/2011, de 10 de octubre, que establece el principio del vencimiento).

En atención a todo lo expuesto, Y POR LA AUTORIDAD QUE **NO** S CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,



FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso administrativo nº. 194/16 interpuesto por la mercantil Aguas Navarro González, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Murcia de 30 de noviembre de 2015 por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. 30-00467-2013 y 30-00538-2013, interpuestas la primera contra el acto administrativo de referencia A3060012026002536, acuerdo de liquidación A23 72126601, en concepto de IVA, ejercicio 2008, con cuota a ingresar de 7.854,92 € e intereses de demora de 1.497,10 €; y la segunda, contra el acto administrativo de referencia A3060012026002569, resolución del expediente sancionador A51 76623270, instado por igual concepto con imposición de multa por importe de 5.165,68 €, anulando y dejando sin efecto dichos actos impugnados por no ser en lo aquí discutido conformes a derecho; con expresa imposición de costas a la Administración demandada.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de conformidad con lo previsto en el artículo 86.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, siempre y cuando el asunto presente interés casacional según lo dispuesto en el artículo 88 de la citada ley. El mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los 30 días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

En el caso previsto en el artículo 86.3 podrá interponerse recurso de casación ante la Sección correspondiente de esta Sala.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.