



Roj: **SAN 4672/2018** - ECLI: **ES:AN:2018:4672**

Id Cendoj: **28079230062018100516**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **6**

Fecha: **10/12/2018**

Nº de Recurso: **46/2016**

Nº de Resolución: **579/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SEXTA**

**Núm. de Recurso:** 0000046 /2016

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 00218/2016

**Demandante:** Construcciones y Contratas Adilop SL

**Procurador:** D<sup>a</sup> DIANA NAVARRO GARCÍA

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.:** D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

### **SENTENCIA N<sup>o</sup>:**

**Ilma. Sra. Presidente:**

D<sup>a</sup>. BERTA SANTILLAN PEDROSA

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a diez de diciembre de dos mil dieciocho.

**VISTO**, en nombre de Su Majestad el Rey, por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, el recurso nº **46/2016**, seguido a instancia de la mercantil "**Construcciones y Contratas Adilop SL**" representada por la Procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup> Diana Navarro García, con asistencia letrada, y como Administración demandada la General del Estado, actuando en su representación y defensa la Abogacía del Estado. El recurso versó sobre impugnación de liquidación tributaria en concepto de **IVA** e imposición de sanción, e intervino como ponente el Magistrado Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO. La presente Sentencia se dicta con base en los siguientes:

### **AN TECEDENTES DE HECHO**



**PRIMERO:**- Para el correcto enjuiciamiento de la cuestión planteada es necesario el conocimiento de los siguientes hechos:

1. La recurrente, cuya actividad principal es la construcción de obra civil en su mayor parte de carreteras y sus infraestructuras, cuenta como proveedor habitual de prestación de servicios, con la mercantil "Distribución y Comercialización Hidráulica y Neumática SL (D & C)".

2. Durante los ejercicios de 2008 y 2009, D&C prestó distintos servicios a la recurrente, como (suministro y colocación en obra de ferralla para la construcción de zapatas, estribos y pilares de puente para la obra Tharsis-Caláñas, construcción de estribos (Hierros y Honnigón incluidos, reparación general de mezcladores, de filtro manga, de rotor, rodaje y porta picas Rigen 1900, de tren de rodaje Voegele 1900, chorreo y pintado de planta RM-160, forrado interior de planta con chapa antidesgaste, estructuras cisternas, estructuras humectaron Filler, estructura instalación básculas, construcción de estructura metálica y cubierta para ocultar bidones de aceite y grasas, reparación de tolvas de filtro manga, estructura tolvas en frío, reparación silos, corona tromer, inyección tremer, tolvas en caliente, rodillo Han HD-110, reparación general hidráulica Han GRW-15, suministro de chapa antidesgaste, de acero corrugado, bba principal Hca Entendedora Titan 325 Prog.,intercambio, Bba hidráulica principal pala Dewoo mega 400, reparación de pala cargadora daewoo m300, túnel de alimentación de entendedora asfáltica Titan 326, estructura de depósito de emulsión, piquetas aglomerado, cinta transportadora, tren de rodaje, bomba HCA principal, chorreo, repaso chapa y pintura planta) dejan un rastro que va mucho más allá de los aportado por el reclamante (por ejemplo, matrículas de los camiones en los que se transportaron los materiales suministrados, en algunos casos por toneladas".

3. La Inspección concluyó que los servicios facturados por D&C eran ficticios, de acuerdo con los siguientes indicios:

D&C no tiene personal dado de alta, excluido el propio administrador de la entidad, que pudiera o estuviera capacitado para realizar la actividad en la que estaba dada de alta, no declara el Impuesto de Sociedades desde el año 2004, tiene otros ingresos insignificantes, no tiene imputaciones de compras en 2007, en 2008 solo por importe de 6.859,20 € facturados por Prosegur y de 25.346 € facturado por Power Hydraulics Andalucía SL, sociedad de la que es el Único cliente y que tampoco tiene medios humanos suficientes para el ejercicio de sus actividades.

4. Según indicó el actuario, D&C no aportó ningún documento, aparte de las facturas y de los medios de pago, que justifique la efectiva realización de las ejecuciones de obras, tales como certificaciones de obras, licencias de obras, compras de ferralla u otros materiales, o matrículas de vehículos, nombres de trabajadores, "encargados de obra; empresas transportistas, correspondencia comercial, etc.

Tampoco fue el recurrente capaz de aportar a la Inspección la identificación completa de alguno de los trabajadores que habrían realizado las obras (a fin de que la Inspección pudiera realizar actuaciones de comprobación cerca del mismo), de identificar a los proveedores de los materiales utilizados ni tampoco los medios de transporte usados.

5. La Dependencia Regional de Inspección de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, giró a la recurrente el 05/04/2011 una liquidación por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2008 y 2009 por importe de 177.986,96, 121.429,22, 189.394,39 y 96.193,43 euros.

Por otra parte, en fecha 01/9/2011 se dicta el acuerdo sancionador 76040450 correspondiente al ejercicio 2009 por una cuantía de 177.986,96€ y el acuerdo sancionador 76040405 correspondiente al ejercicio 2008 por una cuantía de 121.429,22€.

6. Interpuesta reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Andalucía, fue desestimada por resolución de 27/02/2013 frente a la que se interpuso recurso de alzada ante el TEAC que lo desestimó mediante resolución de 22/09/2015.

**SEGUNDO:** Por la representación de la actora se interpuso recurso Contencioso-Administrativo contra la resolución precedente, formalizando demanda con la súplica de que se dictara sentencia declarando la nulidad del acto recurrido por no ser conforme a derecho. La fundamentación jurídica de la demanda se basó en las siguientes consideraciones:

1. Infracción de los artículos 92, 97, 98.2 y 99 de la Ley 37/1992:

-Afirma que los servicios que le fueron prestados existieron realmente, como acredita las facturas presentadas y su correcta contabilización

-Critica el razonamiento de la inspección ya que estima que se apoyó en indicios poco sólidos y que la actora aportó abundante documentación acreditativa de los pagos.

- La Administración ha adoptado una posición pasiva a la hora de probar los hechos.
  - Las irregularidades que haya podido cometer la recurrente no justifican la actuación de la AEAT.
  - La sanción no está motivada y no se acredita la existencia de culpabilidad.
2. La recurrente forma parte del grupo de empresas que opera en el marco de la economía sumergida y por ello no tiene la documentación que se le solicita.
  3. Existe plena correlación entre las facturas presentadas y los servicios prestados. Las facturas están contabilizadas y la recurrente ha cumplido con todas sus obligaciones formales y fiscales. Además de las facturas, presentó albaranes, ofertas de pedido y pagos nominativos. No puede imputarse a la recurrente los incumplimientos en los que pueda haber incurrido D&C.
  4. La Inspección renunció a realizar una visita presencial para verificar los hechos y tampoco acudió a la Inspección de trabajo para que ésta realizara un reconocimiento de la empresa D&C para constatar la existencia de su plantilla laboral y de los medios reales con los que constaba para prestar servicios a la recurrente.
  5. El administrador de D&C lo es a su vez de otras entidades que sí disponían de los medios necesarios para desarrollar los trabajos contratados por la recurrente. En la misma situación se encontraba la esposa de dicho administrador.
  6. La AEAT se basa únicamente en el examen de sus propios registros informáticos o certificados de la TGSS, sin realizar inspección alguna. Se ha exigido a la recurrente la aportación de pruebas de imposible acceso.
  7. La recurrente no tiene obligación legal alguna de conocer los nombres de los empleados de una empresa que le hace reparaciones, como le exigió la Inspección y está al día en el cumplimiento de sus obligaciones.
  8. La sanción impuesta es improcedente:
    - La recurrente ha actuado con diligencia y ha realizado una interpretación razonable de la norma.
    - Está en posesión de documentos acreditativos de pagos y gastos, reconociendo la inspección que los datos contables no presentan anomalías.
    - Todas las deducciones solicitadas están sustentadas en las facturas aportadas.
    - No puede imputarse la culpabilidad por hechos presuntos que han quedado desvirtuados.
    - Niega la existencia de un enlace directo entre una eventual falta de medios de D&C y la falta de realización de los servicios contratados, pues éstos se prestaron efectivamente.
- TERCERO:** La Administración demandada contestó a la demanda oponiéndose a ella con la súplica de que se dicte sentencia desestimando el recurso y declarando ajustada a derecho la resolución recurrida.
- CUARTO:** Practicada la prueba declarada pertinente, se acordó en sustitución de la vista el trámite de conclusiones que fue evacuado por las partes.
- QUINTO:** Señalado el día 5 de diciembre de 2018 para la deliberación, votación y fallo ésta tuvo lugar en la reunión del Tribunal señalada al efecto.
- SEXTO:** Aparecen observadas las formalidades de tramitación que son las del procedimiento ordinario establecido en los artículos 45 a 77 de la Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO:** La cuestión que se plantea en el presente proceso es la relativa a determinar el ajuste legal de la resolución de fecha 22/09/2015 dictada por el TEAC en la medida en que viene a confirmar la resolución del TEAR de Andalucía, de fecha 27/02/2013.

Ambas resoluciones vinieron a confirmar la inicial resolución de la Dependencia Regional de Inspección de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en cuya virtud se giró a la recurrente el 05/04/2011 una liquidación por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2008 y 2009 por importe de 177.986,96, 121.429,22, 189.394,39 y 96.193,43 euros.

También resultó confirmada la resolución de la Dependencia Regional mencionada de fecha 01/9/2011 por la que se impuso a la recurrente una sanción correspondiente al ejercicio 2009 por una cuantía de 177.986,96€ y otra correspondiente al ejercicio 2008 por una cuantía de 121.429,22€.

**SEGUNDO:** La petición anulatoria de la recurrente no puede ser estimada por las siguientes razones.

1. En cuanto a la liquidación por deducciones indebidas cabe decir lo siguiente:

-Es a la recurrente, que ejercita un derecho, a quien corresponde la prueba plena de la concurrencia de los elementos necesarios para satisfacer su pretensión. No se ha impuesto por tanto una inversión de la carga de la prueba.

-La cuestión planteada es estrictamente fáctica, pues nadie cuestiona el derecho a la deducción del IVA soportado por un empresario en el ejercicio de operaciones comerciales, pues dicha operación es imprescindible para garantizar la neutralidad del impuesto.

-La Administración ha constatado, sin género de dudas, que los servicios prestados por las mercantil D&C a la recurrente eran prestaciones de alto nivel técnico, tal y como se refleja en el Antecedente de hecho Primero.1 de esta sentencia. A estos efectos, es necesario contar con los medios e infraestructura necesaria y con el personal cualificado.

-La mercantil D&C no constaba con los medios materiales necesarios para prestar los servicios contratados. No es necesario realizar una inspección presencial en la empresa para afirmar si cuenta con los empleados suficientes, pues para ello basta contar con el examen de los registros de la TGSS.

-La propia recurrente reconoce que D&C opera en la economía sumergida, lo que significa que no cumple con sus obligaciones fiscales ni empresariales. En dicha circunstancia, al margen de que no se ha probado tal afirmación, no puede admitirse como válida a los efectos de las deducciones reclamadas una relación de tal naturaleza, pues no cabe beneficiarse de derechos fiscales con base en actuaciones ilegales aunque éstas no las hubiera cometido la recurrente en su actividad. Ilegal es, en todo caso, contratar con quien no cumple sus obligaciones legales.

-El hecho de que el administrador de D&C lo sea a su vez de otras entidades y que la misma circunstancia concorra en su esposa, en modo alguno justifica la falta de operatividad de D&C

-La conclusión razonable partiendo de los presupuestos consignados por la inspección tributaria y que se detallan en el Antecedente de Hecho Primero de esta resolución, es que D&C no constaba con los medios necesarios para realizar las prestaciones reflejadas en las facturas y demás documentos aportados por la recurrente, sin que la explicación alternativa ofrecida por ésta haya enervado tal presunción, como se desprende de los razonamientos antecedentes.

-La existencia de facturas debidamente contabilizadas y el cumplimiento de obligaciones formales, no son prueba determinante de las operaciones reales que dichas facturas vienen a documentar.

-La realidad de los hechos y de las operaciones realizadas no puede justificarse con una simple factura, cuando se constata que la empresa que debía realizar las prestaciones carece de los medios necesarios para realizar tales operaciones.

-Finalmente, la recurrente viene a reiterar las mismas alegaciones que vertió en vía económico-administrativa, que ya fueron rechazadas por el TEAC con una fundamentación que expresamente asumimos.

2. En cuanto a la imposición de las sanciones:

La actuación de la recurrente se revela como particularmente dolosa, pues invoca la realización de una serie de operaciones y prestaciones de servicios como título justificativo para la obtención de un beneficio fiscal, que en la realidad no existieron.

Esta sola circunstancia determina la existencia de un grado de culpabilidad que justifica sobradamente la imposición de la sanción desde el punto de vista de la culpabilidad.

Por otra parte, la resolución está suficientemente motivada, pues describe con precisión los hechos que estima punibles e incorpora un razonamiento lógico que ha permitido al recurrente conocer los motivos por los que fue sancionado.

Este hecho queda acreditado de forma indubitada por el escrito de demanda, que por otra parte no deja de ser una reproducción reiterativa de las alegaciones formuladas previamente en vía administrativa.

**TERCERO:** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA procede imponer las costas a la recurrente, parte vencida en este proceso, sin que se aprecien por la Sala la existencia de serias dudas que justifiquen un especial pronunciamiento sobre esta materia.

Vistos los preceptos citados por las partes y demás de pertinente y general aplicación, venimos a pronunciar el siguiente



## FA LLO

**Desestimamos** el recurso interpuesto y en consecuencia confirmamos el acto impugnado. Se imponen las costas a la parte recurrente. Así por ésta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La presente sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, es susceptible de recurso de casación, que habrá de 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 artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Lo que pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.**- Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su notificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 11/12/2018 doy fe.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ