



Roj: **STSJ EXT 45/2016 - ECLI:ES:TSJEXT:2016:45**

Id Cendoj: **10037330012016100036**

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

Sede: **Cáceres**

Sección: **1**

Fecha: **26/01/2016**

Nº de Recurso: **136/2015**

Nº de Resolución: **23/2016**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **DANIEL RUIZ BALLESTEROS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD**

**CACERES**

**SENTENCIA: 00023/2016**

**La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, integrada por los Iltmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de S.M. el Rey, ha dictado la siguiente:**

**SENTENCIA NUM. 23**

**PRESIDENTE :**

**DON DANIEL RUIZ BALLESTEROS**

**MAGISTRADOS :**

**DOÑA ELENA MÉNDEZ CANSECO**

**DON MERCENARIO VILLALBA LAVA**

**DON RAIMUNDO PRADO BERNABEU**

**DON CASIANO ROJAS POZO /**

En Cáceres a veintiséis de enero de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso administrativo número **136** de **2015** , promovido por el Procurador Don Carlos Alejo Leal López, en nombre y representación de **MOSTOS, CONCENTRADOS Y RECTIFICADOS, S.L.** , siendo demandada la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** , representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, recurso que versa sobre: Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 28 de noviembre de 2014, dictada en las reclamaciones económico-administrativas números 06/781/2013 y 06/788/2013, acumuladas, relativa al Acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2011, así como al Acuerdo sancionador derivado de dicha liquidación. Cuantía 64.019,70 euros.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Por la parte actora se presentó escrito, mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.

**SEGUNDO.-** Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, sentando los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes y terminando suplicando se dictara una sentencia por la que se estime el recurso con imposición de las costas a la parte demandada; y dado traslado de la demanda a la parte demandada de la Administración para que la contestase, evacuó dicho



trámite interesando se dictara una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de las costas a la parte actora.

**TERCERO.**- Recibido el recurso a prueba, se admitieron y practicaron las declaradas pertinentes, obrando en los ramos separados de las partes, declarándose concluso este período, se pasó al de conclusiones, donde las partes evacuaron por su orden interesando cada una de ellas se dictara sentencia de conformidad a lo solicitado en el suplico de sus escritos de demanda y de contestación a la misma, señalándose día para la votación y fallo del presente recurso, llevándose a efecto en el fijado.

**CUARTO.**- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado-Presidente **Don DANIEL RUIZ BALLESTEROS**, que expresa el parecer de la Sala.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO.

**PRIMERO** .- La parte demandante formula recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 28 de noviembre de 2014, dictada en las reclamaciones económico- administrativas números 06/781/2013 y 06/788/2013, acumuladas, relativa al Acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2011, así como al Acuerdo sancionador derivado de dicha liquidación. La parte actora solicita la declaración de nulidad de la actuación administrativa impugnada. La Administración General del Estado interesa la desestimación del presente recurso contencioso-administrativo.

**SEGUNDO** .- La parte actora expone que las facturas emitidas por las empresas doña María Carmen Merino Molina y "Cambray Center, SL" cumplen los requisitos formales y responden a la realización de trabajos en las fincas afectas a la actividad económica de la empresa demandante. La Inspección no discute el cumplimiento de los requisitos formales de las facturas presentadas por la sociedad actora sino que las mismas respondan a prestaciones de servicios realmente llevadas a cabo por las dos empresas mencionadas. La parte recurrente, dentro del presente juicio contencioso-administrativo, ha aportado prueba pericial que acredita la realización de unas obras en las fincas afectas a la actividad económica. Sin embargo, no ha probado que dichos trabajos fueran efectuados por las entidades que emiten las facturas. Decimos esto en atención a los indicios y circunstancias que se recogen en el procedimiento de inspección que ponen de manifiesto que las empresas doña María Carmen Merino Molina y "Cambray Center, SL" carecían de los medios materiales y personales para poder llegar a cabo los trabajos recogidos en las facturas.

**TERCERO** .- De lo recogido en la actuación administrativa de inspección, podemos destacar lo siguiente:

A) Las facturas emitidas por doña Gracia que la Inspección no admite son las emitidas con fechas 18-4- 2011, 25-5-2011 y 15-6-2011.

Se refieren a trabajos de preparación de firme en patio.

La suma de las tres facturas recoge una base imponible total de 206.400 euros y un IVA de 37.152 euros.

B) Las facturas emitidas por "Cambray Center, SL" que la Inspección no admite son las emitidas con fechas 22-8-2011, 25-11- 2011 y 20-12-2011.

Se refieren a limpieza de escombros, retirar tierras, picar soleras, retirar escombros, hacer foso para tolvas, preparar y limpiar patio, campaña entera de carga de casca y transporte incluido, levantar muro de bloques en patio, rebajar patio y acceso al mismo, retirar tierras y transporte al vertedero, extender tierras de préstamo y refinado de las mismas, regado y compactación de las tierras en tongadas de 5 cm.

La suma de las tres facturas recoge una base imponible total de 116.945 euros y un IVA de 21.050,10 euros.

C) Existe conexión entre las entidades Gracia y Cambray Center debido a que doña Gracia es socia de Cambray Center y hermana del otro socio y administrador de Cambray Center don Jesús Luis . Además utilizan los mismos modelos de contrato y tienen los mismos clientes.

D) La Inspección ofrece los datos de facturación y los clientes de las dos empresas mencionadas durante el ejercicio 2011.

Resulta que "Cambray Center, SL", según los datos que figuran en su modelo 347 de declaración de operaciones con terceros, ha emitido facturas por los siguientes importes y destinatarios:

-Explotaciones Agrícolas El Cuadradillo: 331.006,61 euros.

-Mostos Concentrados y Rectificados: 137.995,10 euros.



-Hijos de José Vargas Muñoz: 103.427,00 euros.

Por su parte, doña Gracia , según su declaración de operaciones con terceros, ha emitido facturas por los siguientes importes y destinatarios:

-Explotaciones Agrícolas El Cuadradillo: 155.134,60 euros.

-Mostos Concentrados y Rectificados: 243.552,00 euros.

E) Existe una evidente conexión entre Explotaciones Agrícolas El Cuadradillo, Mostos Concentrados y Rectificados e Hijos de José Vargas Muñoz debido a que en las tres sociedades doña Micaela es la administradora y constan como socios la misma doña Micaela , así como otras personas vinculadas a ésta por lazos de parentesco, como resulta ser don Balbino .

F) Los contratos firmados por la actora y las dos sociedades que emiten las facturas que la Inspección no admite tienen un contenido idéntico, no se especifica suficientemente las obras concretas a realizar, no existen partes de trabajo y tampoco documento de recepción de las obras.

G) Los pagos de los importes facturados no se justifican suficientemente al no corresponderse los pagos con los importes recogidos en las facturas y alegarse pagos que se realizan en efectivo o en pagarés al portador, lo que impide apreciar un enlace directo y preciso entre el pago y los trabajos pactados en los contratos.

H) En cuanto a los medios personales, Cambray Center tuvo un trabajador contratado del 24-5-2011 al 26-11-2011 (seis meses) y otro del 16-9-2011 al 23-9-2011 (siete días).

Doña Gracia tuvo un trabajador contratado del 25-3-2011 al 1-7-2011 (aproximadamente tres meses) y otro del 6-6-2011 al 24-1-2012 (aproximadamente siete meses).

I) Cambray Center está dada de alta en el IAE en el epígrafe de Reparación automóviles y bicicletas.

**CUARTO** .- De todo lo anterior es posible deducir que las dos empresas mencionadas carecen de la capacidad suficiente para poder realizar los trabajos que facturan a la sociedad demandante. No se justifica la existencia suficiente de medios materiales y personales para poder ejecutar los trabajos de preparación de firme en patio, limpieza de escombros, retirar tierras, picar soleras, retirar escombros, hacer foso para tolvas, preparar y limpiar patio, campaña entera de carga de casca y transporte incluido, levantar muro de bloques en patio, rebajar patio y acceso al mismo, retirar tierras y transporte al vertedero, extender tierras de préstamo y refinado de las mismas, regado y compactación de las tierras en tongadas de 5 cm. A ello se suma que los únicos clientes de las dos empresas tienen vinculaciones entre ellas y que el volumen de facturación tanto el que factura a la entidad recurrente como a los otros dos clientes puede calificarse de suficiente importancia económica que no se corresponde con los medios materiales y personales de los que dispone las dos empresas. Las fotografías del dictamen pericial presentado por la parte actora acreditan la entidad de las obras efectuadas. Estas circunstancias pueden examinarse a la vista de lo actuado en los procesos contencioso-administrativos números 136/2015 y 137/2015 donde se comprueba la entidad de los trabajos efectuados por las dos empresas doña María Carmen Merino Molina y Cambray Center. La conclusión de todo ello es que la parte actora ha centrado su fundamentación fáctica y jurídica en la realización de los trabajos en las fincas en las que desarrolla su actividad. Sin embargo, la realización de estos trabajos no se corresponde con la actividad que las empresas doña María Carmen Merino Molina y Cambray Center pudieron desarrollar en atención a los medios con los que contaban. A ello se suma la falta de acreditación de los medios de pago, pues la forma de pago en efectivo y al portador impide vincular estos pagos con las facturas expedidas.

**QUINTO** .- La Inspección ofrece los indicios que ha comprobado y que permiten concluir que estas empresas no facturaron por trabajos reales sino para que terceras empresas, como la sociedad recurrente, pudieran deducirse las facturas. Los indicios relatados por la Inspección en el Acta e Informe de disconformidad y el Acuerdo de liquidación son lógicos, coherentes y razonables en relación al volumen de negocio, personal, medios materiales, actividad y declaraciones tributarias que estas empresas deberían haber tenido o presentado para poder prestar los servicios que se recogen en las facturas. No son estimaciones subjetivas del Inspector sino indicios o pruebas que resultan del amplio expediente administrativo donde se ha comprobado la situación tributaria, el personal, los medios materiales, los vehículos, las declaraciones tributarias y los medios de pago de estas empresas, dando el resultado que consta en el Acta e Informe de disconformidad y el Acuerdo de liquidación.

El dictamen pericial presentado por la parte demandante no desvirtúa el conjunto de indicios y circunstancias fácticas comprobadas por la Administración a las que nos acabamos de referir. A ello se suma que el contenido de este informe de parte no puede ser valorado de la misma forma que si el perito hubiera sido designado judicialmente sin intervención de la parte recurrente. Es doctrina reiterada de este Tribunal la prevalencia de los informes elaborados por peritos judiciales sobre aquellos que han sido emitidos por peritos de parte, por



la mayor imparcialidad que cabe predicar, en principio, de los primeros. El perito se centra en la valoración de las obras realizadas en la finca pero de su contenido no es posible deducir que las empresas doña María Carmen Merino Molina y Cambray Center tuvieran la suficiente y efectiva capacidad para llevar a cabo trabajos por valor de 206.400 euros y 116.945 euros, respectivamente, junto al resto de trabajos realizados para otras dos empresas distintas a la sociedad actora.

Asimismo, estamos ante actuaciones que se basan en el cumplimiento de determinados requisitos formales para dotar de apariencia a trabajos facturados que no son reales. Existe, por tanto, una realidad que no es fácil de detectar y que por sus propias características impedirá una prueba directa del hecho ilícito. Sin embargo, el fraude puede quedar acreditado mediante indicios y datos de los que se deduce, lo que sucede en el presente supuesto donde lo narrado con detalle por la Inspección acredita la falta de veracidad de los servicios que se dicen prestados por las entidades doña Gracia y "Cambray Center, SL".

**SEXTO** .- Examinamos a continuación los motivos de impugnación que se refieren al Acuerdo sancionador, siendo sancionada la sociedad por la comisión de tres infracciones tipificadas en la Ley 58/2003, de 17, de diciembre, General Tributaria. Las infracciones que se imputan a la parte demandante son las tipificadas en los artículos 191.1 , 194.1 y 195.1 LGT . Los hechos acreditados en el Acuerdo de Liquidación no sólo tienen repercusión en el ámbito liquidatorio del Impuesto sino también en el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador. La comprobación efectuada por la Inspección de Hacienda del Estado pone de manifiesto la existencia de operaciones efectuadas con la finalidad de minorar la cuota tributaria y obtener una mayor devolución de la legalmente procedente.

**SÉPTIMO** .- La sociedad demandante alega la vulneración del principio de culpabilidad. La conducta de la parte actora está debidamente acreditada, lo que motivó la imposición de una sanción con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, respetando el principio de culpabilidad que prohíbe la imposición de una sanción si no existe culpa o dolo en la conducta del presunto responsable. La parte pretende acreditar que no existe suficiente prueba para acreditar los hechos constitutivos de infracción. La Sala considera que los indicios y datos objetivamente constatados por la Inspección son prueba suficiente para comprobar la realidad del fraude efectuado por la sociedad recurrente. No se trata de un mero error o la realización de una interpretación razonable de la norma sino de la realización de una conducta voluntaria dirigida al incumplimiento de la norma. Es la sociedad demandante la que incumple la norma tributaria y lo hace de forma evidente al reducir indebidamente la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido mediante la utilización de facturas que no responden a trabajos efectuados por dos sociedades que no tienen capacidad para ello. La realización de estos hechos responde a una voluntad evidente de no declarar la verdadera actividad económica de la sociedad, ocultando la verdadera base imponible del tributo, es decir, estamos ante una conducta dirigida a la ocultación de ingresos y a no abonar la cuota tributaria legalmente procedente, por lo que se trata de una conducta dolosa. Tanto la Propuesta de resolución como el Acuerdo sancionador recogen en su fundamentación que el carácter doloso de la actuación de la sociedad contribuyente es palpable debido a que ha procedido a incrementar ficticiamente las cuotas soportadas deducibles del IVA mediante el empleo de facturas emitidas por empresas que no realizaron realmente las entregas de bienes o prestaciones de servicio que figuran en las facturas.

**OCTAVO** .- En cuanto al requisito de motivación, el Acuerdo sancionador parte de los hechos acreditados en el procedimiento de inspección y de la apreciación de una conducta dolosa, existiendo suficientes referencias a las circunstancias fácticas y subjetivas que motivan la imposición de la sanción. Por todo ello, existe en este supuesto una motivación suficiente sobre la imputación de la infracción a la parte actora, requisito de motivación que debe analizarse en atención a las circunstancias de cada supuesto de hecho. El Acuerdo sancionador contiene los elementos determinantes para conocer los hechos que la Inspección ha valorado y una referencia a la conducta del obligado tributario que fue voluntaria, siéndole exigible otra conducta si hubiera actuado de una forma correcta en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo que debe entenderse suficiente a los efectos de la exigencia de motivación, como, por lo demás, se ha constatado por la misma actuación de la parte actora que no ha tenido dificultad alguna en articular su defensa contra el actuar administrativo con pleno conocimiento de los motivos en que se centraba la actuación administrativa que se impugna. El Acuerdo sancionador analiza con detalle los hechos comprobados que dieron lugar a no abonar la cuota tributaria y a obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estamos, por tanto, ante un Acuerdo sancionador motivado en atención a la valoración individual que hacen de los hechos, la conducta del sujeto pasivo y los preceptos que resultan aplicables para imponer las sanciones en un supuesto donde la actuación de la parte actora es claramente reveladora de una conducta dirigida a incumplir la norma.

**NOVENO** .- La diferencia entre el presente PO 136/2015 y el PO 137/2015 radica en la diferente fundamentación de la culpabilidad que contiene el Acuerdo sancionador. En el presente caso, el Acuerdo sancionador valora de



forma individualizada la existencia de una conducta dolosa en la comisión de las infracciones. A diferencia de ello, en el Acuerdo sancionador que es objeto del PO 137/2015, se recoge que se aprecia el concurso de dolo/ culpa, por lo que se trata de una afirmación genérica que podría ser válida para cualquier infracción y que no concreta si la sociedad demandante actuó de forma dolosa o culposa. Esta circunstancia conduce a estimar el recurso frente al Acuerdo sancionador del PO 137/2015, pero no en el presente supuesto donde se valora de forma concreta la conducta dolosa de la sociedad recurrente.

**DÉCIMO** .- El artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, después de la reforma efectuada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, que entró en vigor el día 31- 10-2011, dispone lo siguiente: "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho". En aplicación de este precepto, ante la comprobación de que se trata de un supuesto complejo en su análisis fáctico y jurídico, no procede hacer expresa imposición de las costas procesales a alguna de las partes.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de pertinente y general aplicación, EN NOMBRE DE SM EL REY, por la potestad que nos confiere la CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA,

### FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Leal López, en nombre y representación de la entidad mercantil "Mostos Concentrados y Rectificados, SL", contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 28 de noviembre de 2014, dictada en las reclamaciones económico- administrativas números 06/781/2013 y 06/788/2013, acumuladas. Sin hacer especial pronunciamiento respecto a las costas procesales causadas.

Contra la presente sentencia cabe recurso de casación para la unificación de doctrina en el plazo de treinta días, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en los artículos 96 y 97 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. De conformidad con lo dispuesto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la LOPJ , según la reforma efectuada por LO 1/2009, de 3 de noviembre, si se interpone recurso de casación deberá consignarse el depósito de 50 euros. Si no se consigna dicho depósito el recurso no se admitirá a trámite. Asimismo, deberá justificarse el pago de la tasa prevista en la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, remítase testimonio, junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días conforme previene la Ley, y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.