



Roj: **STSJ EXT 47/2016 - ECLI:ES:TSJEXT:2016:47**

Id Cendoj: **10037330012016100037**

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

Sede: **Cáceres**

Sección: **1**

Fecha: **26/01/2016**

Nº de Recurso: **137/2015**

Nº de Resolución: **19/2016**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **DANIEL RUIZ BALLESTEROS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

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

**CACERES**

**SENTENCIA: 00019/2016**

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

**SENTENCIA Nº19**

**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 26 de Enero de dos mil dieciséis.-

Visto el recurso contencioso administrativo nº **137** de **2.015** , promovido por el Procurador D. Carlos Alejo Leal López, en nombre y representación del recurrente **EXPLORACIONES AGRÍCOLAS EL CUADRADILLO, S.L.** , siendo demandada la **ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado; recurso que versa sobre: recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 28 de noviembre de 2014.

Cuantía 71.130,58 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 costas a la demandada; 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 costas a la parte actora.-



TERCERO.- Recibido el recurso a prueba, se admitieron y practicaron todas las propuestas, obrando en los ramos separados de las partes, declarándose concluso este periodo, 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 seguidamente día para la votación y fallo del presente recurso, que se llevó 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 D. DANIEL RUIZ BALLESTEROS.

## 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 NUM000 y NUM001 , 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 María Carmen Merino Molina que la Inspección no admite son las emitidas con fechas 31-1- 2011, 28-2-2011 y 31-3-2011. Se refieren a trabajos de movimientos de tierra y recogen una base imponible total de 131.470 euros y un IVA de 23.664,60 euros.

B) Las facturas emitidas por "Cambray Center, SL" que la Inspección no admite son las emitidas con fechas 28-5-2011, 20-6- 2011, 30-6-2011 y 11-7-2011. Se refieren a trabajos de excavación, movimientos de tierra y derribo de un cortijo y recogen una base imponible total de 263.700 euros y un IVA de 47.466 euros.

C) Existe conexión entre las entidades María Carmen Merino Molina y Cambray Center debido a que doña Encarna es socia de Cambray Center y hermana del otro socio y administrador de Cambray Center don Benedicto . 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 Encarna , 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 Rafaela es la



administradora y constan como socios la misma doña Rafaela , así como otras personas vinculadas a ésta por lazos de parentesco, como resulta ser don Heraclio .

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 Encarna 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 excavación, movimientos de tierra, colocación de tuberías de riego y línea eléctrica enterrada para abastecimiento eléctrico a caseta de riego, cimentación de caseta de riego y depósitos, demolición de cortijo, demolición de alberca y excavación por medios mecánicos para la construcción de varios pozos de sondeo. 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 131.470 euros y 263.700 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 María Carmen Merino Molina 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 la infracción tipificada en el artículo 194.1 de la Ley 58/2003, de 17, de diciembre, General Tributaria, que dispone lo siguiente: "Constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido. La infracción tributaria prevista en este apartado será grave. La base de la sanción será la cantidad indebidamente solicitada. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento".

SÉPTIMO.- La doctrina jurisprudencial reiterada del Tribunal Supremo establece la necesidad de motivar las infracciones tributarias tanto en lo que se refiere a los hechos que se consideran constitutivos de infracción como en la valoración de la culpabilidad del obligado tributario.

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14-12-2009 (EDJ 2009/300077) dispone lo siguiente: "la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la Ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, de manera que las sanciones tributarias no "pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes" ( Sentencia de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. 9139\1996), FD Tercero). En efecto, "no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción. Es preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora" ( Sentencia de 16 de julio de 2002 (rec. cas. núm. 5031\1997), FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencia de 23 de septiembre de 2002 (rec. cas. núm. 6703/1997 ), FD Segundo)". De acuerdo con esta doctrina, el Acuerdo de imposición de sanción adolece de falta de motivación por cuanto no resulta suficiente con las alegaciones genéricas que se realizan por parte de la Inspección en cuanto a las conductas infractoras, de tal forma que "la naturaleza específica de las diversas conductas sancionadas exige una valoración culpabilística de cada una de ellas, lo que hace insuficiente una valoración culpabilística genérica, como es el caso" ( Sentencias de 18 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 9000/2003 y 9345/2003), FD Noveno y Sentencia de 27 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 9369/2003 ), FD 15)... es doctrina reiterada de la Sala que lo que "no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE (véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004 ), FD 4), es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable".

La sentencia de 22-10-2009 (EDJ 2009/321806) señala que "Es evidente, sin embargo, que este primer razonamiento empleado para motivar la sanción no es determinante, porque, como ha venido señalando esta Sala en recientes pronunciamientos, la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no "pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes" ( Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996), FD Tercero ; y de 6 de junio de 2008 , cit., FD Quinto); en efecto, "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la LGT 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 citada 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, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (FD 6)" ( Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Sexto; reitera dicha doctrina la Sentencia de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006 ), FD Sexto)". La sentencia



de 8-10-2009 (EDJ 2009/259144) recoge que "el principio de presunción de inocencia, aplicable también en el ejercicio de la potestad administrativa (por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril, F. 2 ; y 45/1997, de 11 de marzo , F. 4), garantiza "el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad" ( STC 212/1990, de 20 de diciembre , F. 5), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción... Pues bien, en el presente caso, la resolución sancionadora se limita a señalar que el Código de Comercio exige que toda empresa actúe con la diligencia de un buen comerciante, diligencia que no ha sido tenida al actuar el sujeto pasivo en sus propios intereses, motivación genérica y claramente insuficiente respecto a la culpabilidad y sin que el defecto pueda ser subsanado por lo que señalen los órganos de resolución de reclamaciones económico administrativas o la Sala de instancia, al corresponder a estos órganos efectuar sólo el control de la decisión sancionadora".

En idéntico sentido, se pronuncian las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 16-9-2009 (EDJ 2009/229031 ), 15-1-2009 (EDJ 2009/32179 ), 4-11-2008 EDJ 2008/217225 ), 17-10-2008 (EDJ 2008/209773 ) y 20-6-2008 (EDJ 2008/119032).

OCTAVO.- La aplicación de esta doctrina al supuesto de hecho ahora examinado conlleva la estimación del recurso. El Acuerdo sancionador no contiene una suficiente referencia a las circunstancias subjetivas del presente supuesto de hecho. En lo que se refiere a la culpabilidad, el Acuerdo sancionador recoge la siguiente frase: "se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo/culpa, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT ". 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. Una fundamentación como la expuesta no cumple con los requisitos de fundamentación de la culpabilidad exigida por la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo. El Acuerdo sancionador debería haber realizado una motivación más específica de las circunstancias subjetivas del supuesto, valorando todos los elementos que afectan a la realización de la sanción y concluyendo si realmente existió una conducta dolosa o imprudente. Estamos, por tanto, ante un Acuerdo sancionador carente de motivación al no incluir una completa y detallada valoración de las circunstancias subjetivas de la conducta de la sociedad recurrente. El Acuerdo sancionador valdría para cualquier contribuyente que hubiera solicitado una cantidad a devolver con independencia de los datos inexactos de su declaración tributaria con un resultado a devolver. El Acuerdo sancionador es manifiestamente inmotivado, lo que nos conduce a estimar en este concreto aspecto el recurso contencioso-administrativo.

NOVENO.- En virtud de lo dispuesto en 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, ante la estimación parcial de las pretensiones de la parte actora, no procede hacer expresa imposición de las costas procesales causadas.

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

Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Leal López, en nombre y representación de la entidad mercantil "Explotaciones Agrícolas El Cuadrado, 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 NUM000 y NUM001 , acumuladas, y declaramos haber lugar a los siguientes pronunciamientos:

- 1) Confirmamos la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 28 de noviembre de 2014, dictada en las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001 , acumuladas, a excepción del pronunciamiento que se refiere a la sanción tributaria.
- 2) Anulamos el Acuerdo sancionador dictado por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Extremadura, Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 18 de enero de 2013, por no ser ajustado a Derecho.
- 3) 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.

**PUBLICACION** : En la misma fecha fue leída y publicada la anterior resolución por el Ilmo. Sr/a. Magistrado que la dictó, celebrando Audiencia Pública. Doy fe.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ