

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ047917

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 23 de mayo de 2012

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1489/2009

SUMARIO:

IVA. Deducciones. En general. Requisitos. Realidad de la operación. El derecho a la deducción del IVA soportado ha de ser mantenido, en tanto en cuanto no se acredite que las operaciones que le sirven de fundamento sean inexistentes. **Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Exenciones. Entregas intracomunitarias de bienes. Fraude carrusel.** Las relaciones entre comerciantes exigen que estos conozcan recíprocamente los medios materiales y personales de que cada uno de ellos dispone, pues solo ese conocimiento puede facilitar la confianza en el tráfico mercantil que la actividad comercial requiere; es decir, un ordenado y diligente comerciante ha de comprobar, por su propio interés, cuáles son las características de los comerciantes con quienes establece relaciones comerciales. Así las cosas, no es de recibo que la actora desconozca que sus suministradores carecen de medios materiales (infraestructuras) y humanos (trabajadores), que justifiquen, posibiliten y garanticen el suministro de material electrónico a la actora por un elevadísimo importe y es que ni siquiera consta, respecto de uno de ellos, la habilitación para la venta de productos informáticos, que son los aquí cuestionados. Tampoco es razonable que la actora desconozca idénticas características en una empresa a la que hace ventas por otro elevado importe. Si a ello se añade que entre los artículos recibidos por esta última empresa y los suministrados por la actora hay materiales que carecen de las propiedades propias del producto que se remite, habrá de concluirse que la actora debió desarrollar una actividad tendente a acreditar la limpieza de las operaciones comerciales que efectuaba. Esto explica, en opinión del Tribunal, que la postura adoptada por la actora carezca de justificación, pues a la vista de estos datos debió adoptar las conductas acreditativas de la bondad de su conducta y del aseguramiento del buen fin de las operaciones comerciales y que son exigibles a todo «ordenado y diligente» comerciante, lo cual tiene su importancia en la medida en que a la actora le habría resultado fácil acreditar que su conducta -realizar operaciones vacías- fue excepcional e intentó rectificar en cuanto fue posible. Por todo ello, la estimación que hace la Administración de que todas las operaciones llevadas a cabo por la actora con esta última sociedad no establecida adolecen del mismo vicio está justificada, pues la actora no ha intentado acreditar la naturaleza excepcional de tales incidencias, no comportando todo ello un desplazamiento de la carga de la prueba, pues hay indicios (no desvirtuados por la actora) sobre la existencia de datos por los que se pudo conocer la inserción de la recurrente en la trama defraudatoria. En definitiva, las operaciones de la actora con sus suministradores y su cliente no establecido no merecen la deducción interesada. Voto particular.

[Vid., en el mismo sentido, SAN, de 12 de noviembre de 2008, recurso n.º 391/2007 (NFJ032012), que se recurre en esta sentencia].

PONENTE:

Don Manuel Vicente Garzón Herrero.

Magistrados:

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don OSCAR GONZALEZ GONZALEZ

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintitrés de Mayo de dos mil doce.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso de Casación interpuesto, por la sociedad mercantil Investrónica, S.A., representada por el Procurador D. Cesar Berlanga Torres, bajo la dirección de Letrado, y, estando promovido contra la sentencia de 12 de noviembre de 2008, de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictada en el Recurso Contencioso Administrativo número 391/2007 ; en cuya casación aparece como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 12 de noviembre de 2008, y en el recurso antes referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: "FALLAMOS: Desestimar el Recurso Contencioso Administrativo interpuesto por la representación procesal de Investrónica, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 12 de septiembre de 2007, a que las presentes actuaciones se contraen y, en consecuencia, confirmar la resolución impugnada por su conformidad a Derecho. Sin expresa imposición de costas. ".

Segundo.

Contra la anterior sentencia, por el Procurador D. Cesar Berlanga Torres, en nombre y representación de la entidad Investrónica, S.A., se interpuso Recurso de Casación en base a los siguientes motivos: "Primero.- Quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, en concreto, del artículo 120.3 CE , artículo 67 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil . Este motivo se invoca al amparo del apartado c) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa . Segundo.- Infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. En concreto, se alega la infracción de los artículos 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en la actualidad artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) y del artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil . Este motivo se invoca al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa . Tercero.- Infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. En concreto, se alega la infracción del artículo 118 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en la actualidad artículo 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) y del artículo 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil . Este motivo se invoca al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa .". Termina suplicando de la Sala se case y anule la sentencia impugnada, resolviendo la estimación de la pretensión de la parte actora.

Tercero.

Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 9 de mayo de 2012, en cuya fecha tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna, mediante este Recurso de Casación Ordinario, interpuesto por el Procurador D. Cesar Berlanga Torres, actuando en nombre y representación de Investrónica, S.A., la sentencia de 12 de noviembre de 2008, de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se desestimó el Recurso Contencioso- Administrativo número 391/2007 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 12 de septiembre de 2007, por la que se desestima la reclamación interpuesta por Investrónica, S.A., contra liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido de 14 de octubre de 2005, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos 2001 y 2002 e importe de 7.417.382,44 euros (comprendido de cuota de 6.419.976,23 euros y unos intereses de demora de 997.406,21 euros).

Segundo.

Los hechos de que parte la sentencia impugnada son los siguientes:

1º) En el curso de la comprobación relativa al concepto impositivo y periodos de referencia, iniciada el 6 de febrero de 2003, fue remitido el expediente al Ministerio Fiscal por considerar la Inspección que existían indicios de delito en la conducta de la ahora recurrente, entendiéndose, finalmente, la Fiscalía del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que no procedía la presentación de querrela criminal por considerar que no se había acreditado la connivencia de Investrónica, S.A. en el hipotético fraude cometido por las Sociedades proveedores.

2º) El día 8 de septiembre de 2005 la Inspección de Tributos formalizó acta, con la disconformidad de la hoy actora, regularizándose su situación tributaria por los siguientes motivos:

- No se consideraron deducibles las cantidades que bajo la rúbrica "cuotas soportadas de IVA" se derivaban de las compras a determinadas entidades que se relacionaban en el cuerpo del acta y que se correspondían con las facturas de venta emitidas por Investrónica, S.A. a las entidades CARNERO BV, ITALCOMP SRI y SARL COMPUGALIA.

- Por tratarse de operaciones realizadas con mercancía que carece de valor, por los siguientes motivos:

A) Según documentación aportada por las Autoridades Fiscales Holandesas el 22/02/2002, así como la propia información de la Inspección surgida en el marco de la Colaboración con las Haciendas Comunitarias de las entidades Carnero BV, Italcomp SRI y Sarl Compugalia, donde ponen de manifiesto la irregularidad de las mismas y las sospechas de que se encuentran inmersas en un <<fraude carrusel>> solicitando información de entidades españolas <<destinatarias>> de las mercancías, la respuesta española no ha hecho más que confirmar las sospechas. En particular se adjuntan en las páginas 191 a 260 de los Anexos al Informe que se realizó al tiempo del envío al Ministerio Fiscal que asimismo se adjuntan al Informe Preceptivo de Disconformidad de este Acta, facturas que demuestran el carácter <<circular>> de estas operaciones.

B) Por otra parte esta inspección y en relación a operaciones concretas ha detectado varias entradas en el almacén de Investrónica, en las que los empleados de Investrónica hacen constar el estado de los embalajes, (ver pag. 381, 1027, 1039, de los Anexos al Informe que se envió al Ministerio Fiscal que recogen los albaranes y las notas de entrada en el almacén de INVESTRONICA) NORMAS APLICADAS. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 4, art.13, art. 75, art. 76, art. 78 y art. 82).

3º) El Inspector Jefe en el acuerdo de liquidación, tras describir la posición de las distintas sociedades intervinientes, ratificó la propuesta del actuario por considerar que las actuaciones habían puesto de relieve que las sociedades << que figuran como sujetos de esas adquisiciones intracomunitarias aparentes a la sociedad holandesa Carnero BV, italiana Italcomp y francesa Compugalia, todas clientes de Investronica, son entidades ilocalizables, desaparecidas, hipotéticas o 'missing trader', cuya única función consistía en crear una apariencia de adquisición intracomunitaria y repercutir el IVA en España a los proveedores de Investrónica. El desenmascaramiento de los embalajes simulados remitidos por Investrónica con mercancías sin ningún valor, la complaciente aceptación por Investrónica de embalajes defectuosos recibidos de sus proveedores y las peculiaridades de las sociedades proveedoras, permiten concluir que en realidad no existían posibilidades objetivas de llevar a la práctica real las operaciones comerciales fingidas>>. En definitiva, se consideró que la hoy recurrente no aportó ninguna prueba

convinciente sobre la veracidad de las operaciones incardinadas en esos circuitos o carruseles que se han revelado ficticios y, en consecuencia, no se había devengado ningún IVA, ni soportado tampoco alguno por las compras expresadas, por lo que no era posible deducir un IVA que en ningún momento se había devengado.

4º) La recurrente opuso a la liquidación practicada alegando, en síntesis, la distorsión en la prueba de presunciones así como la ligereza en la valoración de las pruebas documentales aportadas, así como la vulneración de la neutralidad del impuesto, realizando, finalmente, consideraciones acerca del valor interpretativo del supuesto de responsabilidad subsidiaria introducido en el artículo 87 de la Ley 37/1992, por la Ley 36/2006 en relación con las tramas fraudulentas del IVA.

5º) El Tribunal Económico Administrativo Central confirma la liquidación practicada resolviendo la procedencia de no considerar deducible el IVA soportado en las operaciones intracomunitarias del caso, mediante la resolución que constituye el objeto de la presente impugnación."

Tercero.

La fundamentación de la resolución impugnada es del siguiente tenor: "La cuestión central a resolver se circunscribe, en los propios términos planteados por las partes, y el derecho objetivo a la deducción de la hoy actora puede verse perjudicado por haber acreditado la Inspección, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participado en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA.

La resolución del TEAC considera que, no obstante reconocer la dificultad que conlleva la prueba de indicios, se ha probado suficientemente la realidad fáctica que sustenta el acto de liquidación y, en definitiva, para poder considerar que el sujeto pasivo regularizado debió haber conocido la índole de las operaciones comerciales en que se vió involucrado.

Frente a ello la parte actora insiste en las alegaciones esgrimidas ya en la vía administrativa, manteniendo que los indicios y pruebas documentales aportados ponen de manifiesto que desconocía su participación en la trama de fraude del IVA investigada por la Inspección.

F. J. Cuarto.- La liquidación originariamente impugnada se fundamenta en la no deducibilidad del IVA soportado en operaciones que han dado lugar a posteriores entregas de bienes exentas efectuadas por la hoy actora por tratarse de operaciones intracomunitarias.

Se suscita, pues, en el presente recurso la aplicación de la exención prevista por el artículo 25 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA. Dice este precepto que estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:

a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.

El precepto declara exentas, como hemos visto, las operaciones de entrega de bienes cuando se expidan o transporten al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea otro sujeto pasivo identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro distinto a España.

Los requisitos de la exención son dos, por tanto, la presencia de un sujeto pasivo del IVA en otro Estado miembro y el transporte de los bienes objeto de la entrega a otro Estado miembro, siendo este último requisito la nota esencial o definitoria de cualquier operación intracomunitaria.

El artículo 13 del RD 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprobó el Reglamento del IVA (RIVA) se ocupa de establecer las formas de justificación de los dos requisitos que acabamos de citar:

Están exentas del Impuesto las entregas de bienes efectuadas por un empresario o profesional con destino a otro Estado miembro, cuando se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2. La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y, en particular, de la siguiente forma:

1º Si se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista.

2º Si se realiza por el comprador o por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación.

3. La condición del adquirente se acreditará mediante el Número de Identificación Fiscal que suministre al vendedor.

En concreto la discrepancia radica en que mientras la actora considera suficientemente acreditados los requisitos legales establecidos en la normativa reguladora del impuesto para poder acogerse a la exención, la Administración demandada, la Inspección primero y posteriormente el acuerdo de liquidación confirmado por el Tribunal Económico Administrativo Central, considera que no ha quedado suficientemente justificado que las operaciones realizadas fueran constitutivas de entregas exentas. Las circunstancias acreditadas en el expediente llevaron a la Inspección a considerar que la hoy actora no aportó ninguna prueba convincente sobre la veracidad de las operaciones, no pudiéndose, en definitiva, deducir un IVA que en ningún momento se ha devengado.

La cuestión, pues, radica fundamentalmente en un tema de prueba, como ya adelantábamos y que con arreglo al artículo 114 de la entonces vigente Ley General Tributaria tratándose de como se trata de la aplicación de una exención corresponde la prueba de sus presupuestos fácticos a quien reclama el disfrute de la misma. Pues bien, esta Sala, teniendo a la vista el enorme acervo probatorio fruto de la actividad investigadora de la Inspección, ha de ratificar la resolución impugnada en cuanto que considera que existen indicios plenamente probados -y no meras sospechas o conjeturas- razonables y razonados para considerar suficientemente acreditada la realidad fáctica en que se fundamentó la liquidación cuestionada.

En efecto, la intensa actividad desplegada por la Inspección, cuyo resultado documental obra en el voluminoso expediente administrativo remitido a la Sala, puso de relieve que las sociedades que figuraban como sujetos de las adquisiciones intracomunitarias aparentes a las referidas sociedades (holandesa CARNERO BV, italiana ITALCOMP y francesa COMPUGALIA, clientes de INVESTRÓNICA), eran entidades ilocalizables, desaparecidas, ficticias (<<missing trader>>) cuya única función consistía en crear una apariencia de transmisiones para repercutir el IVA en España a los proveedores de la hoy actora. Particularmente el desenmascaramiento de los embalajes simulados remitidos por la recurrente con mercancías sin valor, la complaciente aceptación en la mayoría de los casos por Investrónica de embalajes defectuosos recibidos de sus proveedores y las peculiaridades de las sociedades proveedoras, permitieron concluir, en efecto, que en realidad no existían las operaciones comerciales en la realidad. Así, las facturas, albaranes, medios de pago y demás documentos aportados por la hoy actora carecen del suficiente valor probatorio para justificar una realidad comercial cuya apariencia legítima decae ante las maniobras fraudulentas constatadas, sin que en ningún momento la hoy recurrente -ni en vía administrativa ni tampoco en esta jurisdiccional y no obstante las facilidades dadas por este Tribunal- haya aportado prueba sobre la realidad de las operaciones incardinadas en esos circuitos o carruseles que la Inspección puso de relieve, evidenciándose, en definitiva, que las compras de la hoy recurrente relacionadas con sus posteriores ventas a las citadas entidades eran ficticias.

Por lo tanto, no cabe sino concluir que no se devengó el IVA, por lo que no es posible la deducción pretendida."

Cuarto.

La sentencia de instancia, como hemos dicho, desestimó el recurso, y no conforme con ella la entidad demandante interpone el Recurso de Casación que decidimos que sustenta en: "Primero.- Quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, en concreto, el artículo 120.3 CE , artículo 67 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil . Este motivo se invoca al amparo del apartado c) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa . Segundo.- Infracción de las normas del ordenamiento

jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. En concreto, se alega la infracción de los artículos 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en la actualidad artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) y del artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil . Este motivo se invoca al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa . Tercero.- Infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. En concreto, se alega la infracción del artículo 118 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en la actualidad artículo 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) y del artículo 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil . Este motivo se invoca al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa .".

Quinto.

Las premisas de las que nuestra sentencia ha de partir son las siguientes:

1º.- No podemos afirmar que la actora formaba parte de la trama defraudatoria del IVA, pues si así fuera, el Ministerio Fiscal, a quien comporta el ejercicio de la acción penal, habría ejercitado ésta, lo que no ha sucedido. 2º.- Tampoco podemos afirmar que la recurrente conociera la existencia de la trama, pues el TEAC ha excluido en su resolución esa conclusión, y como el proceso contencioso es un proceso entre partes, nosotros no podemos ir más allá de lo que las partes afirman. 3º.- En este proceso la parte recurrente no ha solicitado el recibimiento a prueba. 4º.- Además, la Sala, a la vista de los datos del expediente, ha concluido que la recurrente "pudo" conocer la existencia de la trama defraudatoria, circunstancia que impide la deducción del IVA presuntamente soportado. 5º.- Finalmente, la actora no ha solicitado el recibimiento del proceso a prueba.

La cuestión a decidir se centra, pues, en resolver si la conclusión obtenida por la Sala de instancia, en el sentido de reconocer que la recurrente "pudo conocer la existencia de la trama defraudatoria" está justificada.

Sexto.

Es evidente la clara improcedencia del primero de los motivos, que reprocha a la sentencia impugnada incurrir en incongruencia por omisión.

La transcripción del fundamento de la sentencia que hemos hecho acredita que existe la fundamentación que se afirma omitida.

Podrá considerarse que la motivación es incorrecta, y hasta errónea -el recurrente no ahorra calificativos descalificadores- pero es indudable que la sentencia contiene motivación en el punto en que se afirma que carece de ella.

La prueba de que esa motivación existe la proporciona el propio recurrente y es la de que los dos restantes motivos de casación considera vulnerados los preceptos contenidos en los artículos 114 y 118 de la L.G.T ., lo que no sería posible si la sentencia impugnada careciera de motivación como en este primer motivo se sostiene.

No hay que olvidar que el escrito de preparación no hace mención del motivo ahora esgrimido, al amparo del artículo 88.1 c), pues sólo anuncia motivos al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional .

Séptimo.

En el segundo motivo se pone de relieve el error en que la sentencia impugnada incurre al estimar que la cuestión controvertida versa sobre la concurrencia o inexistencia una exención. Este erróneo planteamiento, según el actor, arrastrará todos los razonamientos y conclusiones de la sentencia.

(Obsérvese que el razonamiento precedente acredita que existe la motivación que en el motivo precedente se alegaba).

La parte recurrente soslaya que el fundamento tercero de la sentencia sí afirma dónde radica la esencia del problema: "en el derecho objetivo a la deducción" del IVA soportado por participar en una operación que formaba parte de un fraude de IVA.

También el fundamento cuarto centra el problema: "en la no deducibilidad del IVA soportado que ha dado lugar a la liquidación originariamente impugnada se fundamenta en la no deducibilidad del IVA soportado en

operaciones que han dado lugar a posteriores entregas de bienes exentas efectuadas por la recurrente por tratarse de operaciones intracomunitarias."

Las referencias a la concurrencia de una exención que contiene la sentencia impugnada hay que entenderlas en el contexto en que los hechos se producen, y que se explican en el fundamento cuarto.

La sentencia sostiene, como se ha puesto de relieve que lo discutido es la procedencia de la deducción de cuotas soportadas en el IVA. Pero esta deducción está íntimamente conectada con una exención cuya concurrencia consagra el derecho a la deducción, pero que, por el contrario, cuando no se tiene derecho a la exención, se evapora el derecho a la misma. En realidad, si no hay exención no hay deducción.

Puede verse, por tanto, que la dimensión del problema es doble existencia del derecho a la deducción y existencia de la exención contemplada en el artículo 25 de la Ley 37/92 .

Todo lo razonado nos lleva al rechazo del motivo examinado cuyo planteamiento se sustenta en una lectura parcial y precipitada de la sentencia que se impugna.

Octavo.

El tercero de los motivos de casación alegados estima vulnerados los preceptos reguladores de la prueba de presunciones tanto en la L.G.T. como en el Código Civil.

El reproche inicial que en este punto se dirige a la sentencia impugnada es el de que se limita a reproducir las sospechas de la Administración, pero la entidad recurrente se abstiene de practicar contraprueba alguna tendente a acreditar lo erróneo de las conclusiones obtenidas por la Administración.

Noveno.

Dos son las premisas, a la vista de lo actuado, que enseguida razonaremos, que se obtienen de lo actuado. La primera de ellas es que las presunciones de la Administración, en el sentido de que la recurrente pudo y debió conocer la trama existente está justificada con el material probatorio existente. La segunda, que la posición adoptada por la recurrente, en el sentido de limitarse a negar la concurrencia del material probatorio suficiente para negar la deducibilidad del IVA soportado, carece de justificación desde el punto de vista probatorio, y a la vista de la posición de las partes en el litigio.

Décimo.

La primera premisa que ha de sostenerse es la de que el derecho a la deducción del IVA soportado ha de ser mantenido, en tanto en cuanto no se acredite que las operaciones que le sirven de fundamento sean inexistentes. La segunda, y referido a las circunstancias que concurren en este litigio, es la de que las relaciones entre comerciantes y clientes, de un lado, y, de otro, las de comerciantes, entre sí, en tanto son recíprocamente proveedores y clientes, obedecen a principios y circunstancias diferentes.

Las relaciones comerciantes-clientes son anónimas en gran medida y la personificación e identificación de la operación sólo de modo muy limitado tiene lugar (por ejemplo, a efectos de identificar el producto e intervinientes en la operación a fin de facilitar eventuales derechos de los consumidores derivados de su desarrollo y efectos). Contrariamente, las relaciones entre comerciantes, en tanto asumen recíprocamente la posición de proveedores y consumidores -aunque no consumidores finales- son especialmente intensas y personificadas.

Efectivamente, las relaciones entre comerciantes exigen que estos conozcan recíprocamente los medios materiales y personales de que cada uno de ellos dispone, pues sólo ese conocimiento puede facilitar la confianza en el tráfico mercantil que la actividad comercial requiere. Es decir, un ordenado y diligente comerciante ha de comprobar, por su propio interés, cuales son las características de los comerciantes con quienes establece relaciones comerciales.

Este conocimiento ha de ser tanto más intenso, cuanto más íntimas y frecuentes sean esas relaciones comerciales.

Undécimo.

Establecidas estas premisas no es de recibo que la actora desconozca que sus suministradores SKY WIDE y EQUITECOM carezcan de medios materiales (infraestructuras) y humanos (trabajadores) que justifiquen, posibiliten y garanticen el suministro de material electrónico a la actora por importe superior a 4.000.000 de euros

en un caso y más de 10.000.000 en otro; de otro lado, la constitución en mayo de 2000 exigía en mayor medida la comprobación de la concurrencia de los medios que asegurarán el buen fin de la actividad mercantil. Ni siquiera consta, en una de ellas, la habilitación para la venta de productos informáticos, que son los aquí cuestionados, según resulta de la información remitida por la Administración Foral.

Tampoco es razonable que la actora desconozca idénticas características de CARNERO BV a quien hace ventas por importe superior a 5.000.000 de euros.

Si a ello añadimos que entre los artículos recibidos por CARNERO BV y suministrados por la actora hay materiales que carecen de las propiedades propias del producto que se remite, según la Administración Holandesa, habrá de concluirse que la actora debió desarrollar una actividad tendente a acreditar la limpieza de las operaciones comerciales que efectuaba.

Esto explica que, en nuestra opinión, la postura adoptada por la actora carezca de justificación, pues a la vista de estos datos debió adoptar las conductas acreditativas de la bondad de su conducta y del aseguramiento del buen fin de las operaciones comerciales y que son exigibles a todo "ordenado y diligente" comerciante.

La cuestión tiene importancia pues a la actora le habría resultado fácil acreditar que esta conducta (realizar operaciones vacías) fue excepcional e intentó rectificar en cuanto fue posible.

Por eso, las inferencias que se hacen por la Administración, al estimar que todas las operaciones llevadas a cabo por la actora con CARNERO BV adolecen del mismo vicio, está justificada, pues la actora no ha intentado acreditar la naturaleza excepcional de tales incidencias.

Todo ello no comporta un desplazamiento de la carga de la prueba, pues hay indicios (no desvirtuados por la demandante) sobre la existencia de datos por los que se pudo conocer la inserción de la recurrente en la trama defraudatoria.

Reprocha la actora que el informe de la Administración Holandesa es del final de 2002, al término del ejercicio examinado. Pero olvida, que dicho informe se firma al final de 2002, pero las investigaciones se iniciaron casi un año antes. Tampoco la actora ha hecho nada por demostrar que las operaciones de 2002 con CARNERO BV, fueron de distinta naturaleza que las llevadas a cabo el año 2001.

Por ello consideramos que las operaciones de la actora con sus suministradores y su cliente CARNERO BV no merecen la deducción interesada, razón por la que procede la rectificación efectuada.

Este razonamiento es, asimismo, trasladable a las ventas realizadas por la actora a ITALCOMP y COMPUGALIA, pues se trata de entidades cuya realidad física no ha podido ser acreditada, según las autoridades holandesas.

En definitiva, ha de concluirse que la actora no desplegó la actividad profesional exigible a un ordenado comerciante que le hubiera permitido conocer y obstaculizar su inserción en la trama defraudatoria.

Ello implica reconocer la corrección de las conclusiones obtenidas por la sentencia impugnada y por la Administración previamente.

Duodécimo.

De todo lo expuesto se infiere la necesidad de desestimar el Recurso de Casación con expresa imposición de costas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación interpuesto por el Procurador D. Cesar Berlanga Torres, actuando en nombre y representación la entidad Investrónica, S.A. , contra la sentencia de 12 de noviembre de 2008 dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional . Todo ello con expresa imposición de costas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. Manuel Martin Timon

VOTO PARTICULAR que, al amparo de los artículos 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio), y 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), formula el magistrado don Joaquin Huelin Martinez de Velasco a la sentencia dictada el 23 de mayo de 2012, en el recurso de casación 1489/09, interpuesto por Investronica, S.A. (en lo sucesivo «Investronica»), contra la que la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional pronunció el 12 de noviembre de 2008 en el recurso 391/07 .

Primero.

Mi discrepancia se limita al tercer y último motivo de casación, que, en mi opinión, a diferencia de los otros dos debió ser estimado.

La cuestión que se suscita en ese motivo afecta al llamado fraude carrusel en el impuesto sobre el valor añadido, figura tributaria propia del ordenamiento jurídico de la Unión Europea y que en la fecha de los hechos del litigio se regía por la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios -Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (Diario Oficial de las Comunidades Europeas, serie L, nº 145 de 1977, p. 1). Este sistema pivota sobre el derecho de los sujetos pasivos a deducir las cuotas soportadas, disciplinado en los artículos 17 y siguientes de la mencionada disposición comunitaria.

Sobre tal modalidad de fraude, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dicho, teniendo en cuenta la posición central del citado derecho, que, si la operación realizada por el sujeto pasivo no es en sí misma un engaño, su derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse afectado por el dato de que, sin su conocimiento o sin que pudiese tenerlo, en la cadena de entregas de la que forma parte su operación otra, anterior o posterior, fuera constitutiva del mismo [sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (asuntos acumulados C-354/03 , C-355/03 y C-484/03, apartados 51 a 55)].

Precisando lo anterior, ha manifestado que un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido, ha de ser considerado participante en dicho artificio, incluso si no obtiene un beneficio de la reventa de los bienes, correspondiendo al órgano jurisdiccional nacional apreciar si se da semejante situación [sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, apartados 56 y 59)].

El Tribunal de Luxemburgo ha proclamado, en fin, que si bien el artículo 21, apartado 3, de la «Sexta Directiva» autoriza a los Estados miembros a considerar a una persona responsable solidaria del impuesto sobre el valor añadido cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, sabía o tendría que haber sabido que el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a dicha operación, o a una anterior o posterior, quedaría impagado, y a establecer presunciones a este respecto, dichas presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario, provocando de facto un sistema de responsabilidad objetiva, puesto que los Estados miembros deben respetar los principios generales del derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario y, en particular, los de seguridad jurídica y proporcionalidad [sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04 , apartados 32 a 35)]. En el mismo sentido y parecidos términos se pronuncia la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (CC-499/10, apartado 24).

Pues bien, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en la resolución recurrida en la instancia, excluye que «Investronica» tuviera un conocimiento efectivo del fraude, afirmando en el fundamento octavo que su presencia «exigiría una prueba completa y respecto de la cual ya existe un pronunciamiento de la Fiscalía que entiende que no existió ni connivencia ni mala fe».

Así las cosas, el debate ante la Audiencia Nacional quedó reducido a determinar si dicha compañía debía saber que con sus adquisiciones participaba en una trama de fraude en el impuesto sobre el valor añadido. Los jueces a quo, analizando el expediente administrativo (única prueba de la que dispusieron, pues no fue interesado

el recibimiento del proceso a prueba), estimaron que los indicios utilizados por la Administración eran suficientes para considerar acreditada la realidad fáctica en que se fundamentó la liquidación cuestionada. Por su parte, la compañía recurrente opina que no lo eran y, por ello, invoca en esta sede como infringidos los artículos 118 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), y 386 de la Ley de Enjuiciamiento civil, al entender que la Audiencia Nacional ha avalado una inadecuada aplicación de la prueba de presunciones.

Segundo.

La decisión mayoritaria, de cuyo criterio me separo, utiliza como premisas de su razonamiento la necesidad de que los comerciantes «conozcan recíprocamente los medios materiales y personales de que cada uno de ellos dispone, pues sólo ese conocimiento puede facilitar la confianza en el tráfico mercantil que la actividad comercial requiere», de modo que «un ordenado y diligente comerciante ha de comprobar, por su propio interés, cuáles son las características de los comerciantes con quienes establece relaciones comerciales», conocimiento que «ha de ser tanto más intenso, cuanto más íntimas y frecuentes sean esas relaciones comerciales» (FJ 10º, in fine).

A partir de aquí, la sentencia considera que «no es de recibo» que «Investronica» desconociese las características de las compañías que intervenían en el fraude carrusel en el que se vio inmersa, por lo que juzga adecuadas las inferencias fácticas obtenidas por la Inspección de los Tributos, que la Audiencia Nacional hace propias. No cabe hablar, por tanto, para la mayoría de la Sala, de infracción de los artículos que se invocan en este motivo, terminando por concluir que «la actora no desplegó la actividad profesional exigible a un ordenado comerciante que le hubiera permitido conocer y obstaculizar su inserción en la trama defraudatoria» (FJ 11º).

Tercero.

En mi opinión, tal modo de resolver responde a criterios tan amplios, genéricos e inespecíficos que incide en la desproporción que rechaza la citada sentencia Federación of Technological Industries y otros, estableciendo unas presunciones que, de hecho, conducen a un sistema de responsabilidad objetiva.

Basta leer el fundamento undécimo de la sentencia de la que me separo para comprobar que está tachonado de afirmaciones tautológicas («no es de recibo que la actora desconozca que sus suministradores carezcan de medios materiales [...] y humanos», «tampoco es razonable que la actora desconozca idénticas características» de otra compañía), que, en mi opinión y con toda la consideración que mis colegas me merecen, no reparan suficientemente en las circunstancias específicas del caso analizado.

Los indicios utilizados por la Inspección de los Tributos fueron: «A) La documentación aportada por las Autoridades Fiscales de Holanda el 22/02/2002 y la propia información de la Inspección, en el marco de la colaboración con las Haciendas de los países comunitarios, sobre las entidades CARNERO BV, ITALCOMP SRL y SARL COMPUGALIA que ponen de manifiesto su irregularidad y las sospechas de que forman parte de un «fraude carrusel». B) Además, en relación con operaciones concretas se han detectado varias entradas en el almacén de INVESTRONICA en la que sus empleados hacen constar el estado de los embalajes (páginas 381, 1027 y 1039 de los anexos al Informe remitido al Ministerio Fiscal)» (página 2 del acuerdo de liquidación que está en el origen de este pleito).

Por lo que respecta a su relevancia, tanto la liquidación (página 7) como la sentencia impugnada (FJ 4º) aseguran que, en particular (a) el desenmascaramiento de los embalajes simulados remitidos por «Investronica» con mercancías sin ningún valor, (b) su complaciente aceptación de embalajes defectuosos recibidos de sus proveedores y (c) las peculiaridades de las sociedades que la proveían permiten concluir que se trataba de operaciones fingidas, que no eran reales.

Para valorar tales indicios no puede olvidarse que no está en cuestión si existió o no un fraude carrusel, sino si de ellos cabe inferir que «Investronica» debía haber sabido que participaba en el mismo.

Con esta perspectiva y teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, estimo desproporcionado colegir tal consecuencia de las irregularidades descubiertas, puesto que de las mismas no se deriva, razonablemente, que la mencionada sociedad debiera haber sabido que en las operaciones efectuadas para Carnero BV, Italcomp SRL y SARL Compugalia estaba negociando con mercancías carentes de valor comercial.

(a) Por lo que respecta al desenmascaramiento de embalajes simulados remitidos por «Investronica», con mercancías sin ningún valor, el indicio alude sin duda a las que fueron objeto del informe fechado el 6 de mayo de 2002, en el que las autoridades tributarias de los Países Bajos hacían constar, en relación con la incautación y depósito de mercancías de Carnero BV, que «con el fin de determinar el valor de las mercancías incautadas se sometió a las mercancías a un examen», resultando del mismo que «sólo funcionaban los monitores incautados, pero no así los módulos de memoria ni los discos duros portátiles [...] Del informe de 22 de febrero de 2002 (Instituto Forense de Holanda) se desprende que los módulos de memoria no son aptos para su utilización como componente de un ordenador y que carecen de valor. Los discos duros portátiles no son aptos para almacenar datos en un ordenador. En este caso se trata simplemente de una caja con una placa de metal adherida en su interior. Las tarjetas carecen de valor para su utilización en un ordenador. El proveedor de las mercancías mencionadas anteriormente es INVESTRONICA, S.A.» (página 6 de la liquidación tributaria que está en el origen de este pleito).

Pues bien, este indicio sólo podría afectar a las operaciones entre «Investronica» y Carnero BV, sin que quepa extrapolarlo a las producidas entre esa empresa española y las compañías Italtcomp SRL y SARL Compugalia, como hace la Inspección, entendiéndolo, en el primer caso, que la operatoria real es la misma que con Carnero BV, pese a reconocer que «[n]o se ha comprobado que la mercancía enviada a Italia sea falsa o sin valor» (página 10 del informe ampliatorio del acta en disconformidad que dio origen a la liquidación), y, en el segundo, que «con las copias de las facturas aportadas por las Autoridades Fiscales Francesas y las aportadas por INVESTRONICA, S.A. se pudo comprobar cómo la mercancía [enviada] por SARL COMPUGALIA por un precio a PRIVET DRIVE y por ésta a SKY WIDE y luego a INVESTRONICA, S.A., volvía a SARL COMPUGALIA por un precio menor, en el plazo de siete días», circunstancias que sólo acreditan que «Investronica» era un engranaje del fraude carrusel, no que debiera haber conocido su existencia (páginas 10 y 11 del mencionado informe).

Ítem más, ni siquiera permite entender que la sociedad recurrente debía haber sabido que todas las operaciones realizadas con Carnero BV en los ejercicios 2001 y 2002 tenían por objeto mercancías sin valor comercial, porque tal inferencia tampoco es razonable comparando el importe de las cinco facturas de «Investronica» a Carnero BV que representan las mercancías incautadas y se anexan al informe de las autoridades fiscales de los Países Bajos (794.435,97 euros), todas ellas fechadas en 2001, con el total de las ventas efectuadas por la mercantil española a dicha sociedad neerlandesa en el mencionado año (10.660.228,27 euros).

En suma, la Administración tributaria comprobó unas operaciones de «Investronica» que representan un porcentaje en torno al 7 por 100 del volumen total de sus transacciones con una determinada compañía (Carnero BV), que estaba implicada en el fraude, referidas únicamente al ejercicio 2001, llegando a la conclusión de que debía saber que formaba parte de un fraude al impuesto sobre el valor añadido. Esta inferencia podría resultar razonable respecto de las operaciones con esa sociedad en las que se detectaron las irregularidades (un escaso 7 por 100), pero se me antoja desproporcionado, con la consecuente pérdida del derecho a la deducción del impuesto soportado, extender la conclusión a todas las entregas de bienes realizadas con esa compañía, e incluso con otras, y a una anualidad diferente, la de 2002.

(b) En cuanto al indicio consistente en la complaciente aceptación por «Investronica» de embalajes defectuosos recibidos de sus proveedores, se trata, según consta en la página 7 del informe ampliatorio del acta en disconformidad y en el anexo a dicho informe, de varios pedidos llegados en mal estado, con cajas vacías etc., que pese a ello en el almacén se dio orden de aceptar. Son pedidos efectuados en 2001 por «Investronica» a Sky Wide Computer, S.L., Luan, S.L., y Equilibrio, Tecnología y Comodidad, S.L. (Equitecom), que dieron lugar a posteriores entregas a Carnero BV, en el primer caso, y a Italtcomp SRL, en el segundo y en el tercero.

No se hace constar remisión alguna de bienes incluidos en tales pedidos a SARL Compugalia, sin que el importe total acreditado de las entregas efectuadas posteriormente por «Investronica» con esos bienes (360.616,35 euros) sea lo suficientemente relevante como para considerar que no resultan razonables en el tráfico mercantil ordinario, cuando se opera con volúmenes de mercancías tan elevados como los del caso de autos: el total de las ventas efectuadas por «Investronica» en 2001 y 2002 a Carnero BV, Italtcomp SRL y SARL Compugalia (únicas afectadas por la liquidación que ha motivado este litigio) asciende a 41.715.435 euros (páginas 17 y 18 del informe ampliatorio).

No es extravagante o inusual que, en transacciones mercantiles masivas como las analizadas, existan pedidos defectuosos, incompletos o dañados, sin que por ello el comerciante ejercite la acción de repetición contemplada en el artículo 336 del Código de Comercio. Es frecuente en la práctica mercantil y contable emitir facturas y notas de abono cuando se detecta la existencia de mercancía defectuosa o dañada, como forma de compensación y reducción del precio de la transacción [cuyo régimen jurídico ha sufrido no pocos vaivenes según

pone de manifiesto el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que aprobó el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y modificó el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (BOE de 29 de noviembre), que suprimió esas obligaciones por las facturas rectificativas, Reglamentos ambos nuevamente modificados por el Real Decreto 87/2005, de 31 de enero (BOE de 1 de febrero), con la finalidad, entre otras, de simplificar el tratamiento de este tipo de facturas, antiguamente denominadas «notas de abono», basadas en un sistema convencional más flexible y ágil].

No me parece razonable tildar de poco diligente la actuación mercantil de «Investronica» en la recepción de la mercancía dañada o inutilizada cuando ni tan siquiera la Administración comprobó o descartó que se siguiera con los proveedores esta práctica mercantil habitual. De hecho, la propia Administración, en la Instrucción 1/2004, de 27 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre valoración en aduanas de las mercancías (BOE de 13 de marzo), recoge un protocolo que posibilita la reducción. En su artículo 7 contempla la posibilidad de modificar el precio declarado en las aduanas, con devolución de los derechos correspondientes, cuando la mercancía resulte defectuosa, sin contemplar expresamente su devolución al remitente.

En suma, la aceptación de mercancías defectuosas no constituye una práctica extravagante, por lo que parece desproporcionado fundar la obligación de conocimiento de la existencia de un fraude carrusel en la no devolución de unas remesas que representan un porcentaje mínimo en el total del tráfico mercantil del sujeto pasivo, con la consecuencia de perder el derecho a deducir la totalidad del impuesto sobre el valor añadido soportado, aun referido a operaciones distintas con la misma compañía o a las llevadas a cabo con otras empresas.

(c) En lo que atañe, por último, a las peculiaridades de las sociedades proveedoras, tanto el informe ampliatorio como la liquidación centran su atención en dos de ellas, Sky Wide Computer, S.L., y Equitecom. En el informe ampliatorio se lee que «las irregularidades en las obligaciones tributarias de las entidades vascas proveedoras de Investronica [las citadas] no afectan a la razón por la que la AEAT solicita esas cuotas de IVA deducidas, ya que la razón está en la INEXISTENCIA de mercancía REAL, es decir, que si no se produce el Hecho imponible o si el valor de lo comercializado es "0" difícilmente se puede calcular el 16%, sin olvidar que en una parte de la cadena no se ha ingresado el IVA correspondiente (missing traders), por las sociedades que, a su vez, son las proveedoras de las entidades vascas» (página 8); y en la liquidación se dice que dichas empresas proveedoras de «Investronica» «son los clientes de esas empresas ilocalizables que la Inspección denomina " missing trader " que, a su vez, son los adquirentes intracomunitarios de CARNERO BV, de la sociedad italiana ITALCOMP y de la francesa SARL COMPUGALIA» (página 5).

Lo expuesto muestra claramente que las particularidades de Sky Wide Computer, S.L., y Equitecom, principales proveedores de «Investronica», tienen más que ver, a estos efectos, con las compañías que las aprovisionaban (Privet Drive, S.L., Corporación Jet-Mox, S.L., y Syl Stall Ibérica, S.L.) que con sus propias características como suministradoras de «Investronica», lo que hace mucho más difícil entender que esta última debiera haber sabido que participaba en un fraude carrusel. Cuando la decisión mayoritaria recrimina a «Investronica» no reparar en «cuáles son las características de los comerciantes con quienes establece relaciones comerciales», al margen de que hubiera sido aconsejable una mayor concreción en el reproche y una más cuidadosa precisión en la omisión imputada, no tiene en cuenta que en varias de las transacciones la recurrente nunca tuvo relación directa con las empresas en las que pudo originarse el supuesto fraude, existiendo proveedores intermedios.

En definitiva, tengo para mí que la decisión de la que discrepo se separa de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. La proporcionalidad exigida por dicho Tribunal para desencadenar la responsabilidad de quien debió conocer que formaba parte de un fraude no parece que haya sido tenida en cuenta o valorada con el suficiente acierto por la Sala. Si bien es verdad que los datos puestos de manifiesto por la Administración resultaban significativos en orden a apreciar la existencia de la trama, el posterior procedimiento de investigación y de comprobación debió ir más allá, con el objeto de corroborar la posibilidad de conocimiento por parte «Investronica» de que formaba parte de un fraude carrusel al impuesto sobre el valor añadido.

La gravedad de las consecuencias así lo exigía, pues el resultado es que «Investronica» pierde completamente el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido; y esta consecuencia es el corolario de reclamar a una empresa que se ve inmersa en un fraude carrusel para estimar acreditado que no sabía de la existencia de la trama unas exigencias probatorias que hacen prácticamente imposible o excesivamente difícil la justificación de tal circunstancia, desembocando en la práctica, como muestra el caso analizado, en un sistema de responsabilidad objetiva.

Todo lo anterior debió llevar a esta Sala a estimar el tercer motivo de casación y, resolviendo el debate en la instancia, como nos obligaría en tal tesitura el artículo 95.2.d) de la Ley reguladora de esta jurisdicción, a acoger el recurso contencioso-administrativo promovido por «Investronica» contra la resolución dictada el 12 de septiembre de 2007 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, resolución que debió ser anulada, así como la liquidación de la que traía causa, por no ser conformes a derecho.

Dado en Madrid, a veinticinco de mayo de dos mil doce.

D. Joaquin Huelin Martínez de Velasco

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.