

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ058157

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)**

Sentencia 506/2015, de 13 de marzo de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 657/2013

**SUMARIO:**

**IVA. Deducción de cuotas. No afectación a la actividad.** *Facturas emitidas por el administrador de una entidad por trabajos de albañilería.* La Inspección consideró que al incumplirse la normativa mercantil por falta de acuerdo de la junta de socios para autorizar la contratación del administrador, las cuotas soportadas no son deducibles. Sin embargo, como se trata de una sociedad de socio único y la prohibición se refiere al ejercicio de actividad profesional por el administrador, no procede atribuir efectos en el ámbito fiscal a la indicada normativa mercantil. **Simulación.** *Facturas emitidas por el padre del administrador que se consideran simuladas.* Los indicios de la simulación son que no dispone de personal, no ha adquirido bienes o servicios a otras empresas, no dispone de vehículo y no aportado los albaranes o partes de trabajos. La Administración acepta las facturas pagadas por banco, pero no las que se pagaron por caja. Aunque existan dudas materiales, si están sustentadas por datos fácticos, la Administración ha de tenerlas por válidas. Como la entidad no ha probado la realidad de los trabajos pagados por caja, se confirma la regularización y procede la sanción. No hay extemporaneidad en el inicio del procedimiento sancionador porque tuviese lugar antes de la notificación de la liquidación. La ley no dice en qué plazo debe iniciarse, sino que no podrá iniciarse transcurridos tres meses desde la notificación.

**PRECEPTOS:**

Ley 2/1995 (LSRL), arts. 44, 66 y 67.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 16, 105, 106, 108, 209 y 214.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 94.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 114 y 118.

Código Civil, arts. 1.214, 1.225 y 1.228.

Ley 1/2000 (LEC), arts. 217, 281 y 386.

**PONENTE:***Don Francisco Javier Pardo Muñoz.*

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

Doña MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA

**T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD**

VALLADOLID

SENTENCIA: 00506/2015

Sección Tercera

N11600

N.I.G: 47186 33 3 2013 0101018

PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000657 /2013

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De CONSTRUCCIONES SAN MILLAN BERJON, S.L.

LETRADO D. JESUS MOÑINO GOMEZ

PROCURADORA D.ª MANUELA LOBATO FOLGUERAL

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a trece de marzo de dos mil quince.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA NÚM. 506/15

En el recurso contencioso-administrativo núm. 657/13 interpuesto por la mercantil CONSTRUCCIONES SAN MILLÁN BERJÓN, S.L. , representada por la Procuradora Sra. Lobato Folgueral y defendida por el Letrado Sr. Moñino Gómez, contra Resolución de 27 de marzo de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamaciones económico-administrativas núms. 24/571 y 572/11), siendo parte demandada la Administración General del Estado , representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007 (liquidación y sanción).

Ha sido ponente el Magistrado don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ, quien expresa el parecer de la Sala.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Mediante escrito de fecha 12 de junio de 2013 la mercantil CONSTRUCCIONES SAN MILLÁN BERJÓN, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 27 de marzo de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, estimatoria en parte de las reclamaciones económico-administrativas núms. 24/571 y 572/11 en su día presentadas contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Castilla y León en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007, del que resulta una cuota a ingresar de 62.830,68 € y contra el acuerdo sancionador por el mencionado impuesto y período, de cuantía 66.818,71 €, acordando la Resolución impugnada anular la sanción impuesta para que deba ser nuevamente cuantificada como se establece en los últimos fundamentos de derecho de dicha resolución.

#### **Segundo.**

Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 12 de diciembre de 2013 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia "en la que, estimando en todas sus partes este recurso, se acuerde la anulación de la resolución impugnada (reclamación número 571-572/2011 acumulada), y en su consecuencia, la anulación del acuerdo de liquidación y

de la sanción derivados del acta de inspección A23/71851806 por el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2006/2007 por importe de 62.830,68€ y contra el acuerdo de sanción A23 75964166 en relación con la liquidación anterior por importe de 66.818,71 €".

### **Tercero.**

Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 4 de febrero de 2014 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

### **Cuarto.**

Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 129.649,39 €, no recibándose el proceso a prueba por ser innecesaria la propuesta, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las actuaciones en fecha 10 de julio de 2014 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 12 de marzo de 2015.

### **Quinto.**

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA), aunque no los plazos en ella fijados dado el volumen de trabajo y la pendencia que existe en la Sala.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero. Resolución impugnada y pretensiones de las partes. Precedentes judiciales.**

Es objeto del presente recurso la Resolución de la Resolución de 27 de marzo de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, estimatoria en parte de las reclamaciones económico-administrativas núms. 24/571 y 572/11 en su día presentadas por la mercantil CONSTRUCCIONES SAN MILLÁN BERJÓN, S.L., contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Castilla y León en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007, del que resulta una cuota a ingresar de 62.830,68 € y contra el acuerdo sancionador por el mencionado impuesto y período, de cuantía 66.818,71 €, acordando la Resolución impugnada anular la sanción impuesta para que deba ser nuevamente cuantificada como se establece en los últimos fundamentos de derecho de dicha resolución.

Así las cosas, cabe señalar que por Sentencia de esta Sala y Sección de 26 de febrero de 2015 dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 656/2013 también promovido por la mercantil aquí recurrente frente a la Resolución del TEAR de 27 de marzo de 2013, que estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa núm. 24/569/2011 (y acumulada 24/568/2011), referida a liquidación y sanción tributaria por el concepto de IVA ejercicios 2006 y 2007, hemos dicho lo siguiente:

«Alega la actora en la demanda que dicha resolución, en cuanto desestima sus pretensiones anulatorias de lo practicado en vía tributaria no es ajustada a Derecho, y esgrime como motivos su impugnación: la deducibilidad de las facturas emitidas por Franco, administrador de la mercantil, la deducibilidad de las facturas emitidas por Armando; ausencia de culpabilidad para la imposición de sanciones; inició extemporáneo del procedimiento sancionador.

Por el contrario, la Abogacía del Estado, en la representación que legalmente tiene conferida de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, conforme el artículo 108.3 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, mantiene la plena conformidad a Derecho de la resolución impugnada y sostiene que no son deducibles en la liquidación del IVA las cuotas correspondientes a las retribuciones a los administradores; no son deducibles las facturas emitidas por don Franco y don Armando, padre del administrador; siendo, por otra parte, totalmente ajustada a Derecho la sanción impuesta en cuanto en ella concurren todos y cada uno de los elementos que integran el tipo legalmente definido y está determinada y descrita la culpabilidad de las sanciones; y no concurriendo la falta de extemporaneidad alegada en el inicio del procedimiento sancionador.

II. Son antecedentes de interés de la cuestión debatida los siguientes:

Primero.

Por la Inspección de los Tributos del Estado se iniciaron el 6 de mayo de 2010 actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con la entidad actora, que tuvieron un alcance de carácter general, sobre el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 2006 y 2007.

Segundo.

Como consecuencia de dichas actuaciones se instruyó en fecha 10 de marzo de 2011 Acta de Disconformidad por el IVA de los años 2006 y 2007 que tiene el siguiente contenido:

La actividad principal desarrollada por empresa actora en los períodos comprobados fue la de construcción completa, reparación y conservación de edificaciones (del epígrafe 501.1 de I.A.E. Empresarios).

Se regularizan las siguientes operaciones contables:

1.-En el tercer trimestre de 2006 (30/09/2006), se considera como IVA no deducible la cantidad de 443,98 euros, al constar contabilizada por duplicado una factura.

2.-En la escritura de adquisición de las participaciones de la entidad, de fecha 7/04/2006, figura que D. Franco (hijo), compra a D. Armando (padre), y a la esposa de éste D<sup>a</sup> Nicolasa (madre), las 100 participaciones de las que son titulares cada uno de ellos de Construcciones San Millán Berjón, SL, por el precio global, entre las dos adquisiciones, de 60.000 euros, quedando aplazado 30.000 euros durante un año.

En dicha operación, D. Franco actúa en su propio nombre y derecho y además, en nombre y representación de la mercantil, en su condición de administrador solidario de la entidad, nombrado por tiempo indefinido en sesión de la Junta General Extraordinaria de fecha 22 de julio de 2003, todo ello según consta en la referida escritura. Asimismo en la referida escritura se procede al cese de los miembros del órgano de Administración de la entidad y al nombramiento de D. Franco como administrador único. Los miembros del órgano de administración que se cesan son: Dña. Nicolasa, D. Franco y D. Armando.

3.-En el año 2006 el Administrador citado, D. Franco, factura a la citada sociedad por diversos trabajos de albañilería. La sociedad anota en la cuenta 607-Trabajos realizados por otras empresas, diferentes asientos como gasto, IVA incluido, a razón del 7%.

La cuenta 41000009, que tiene anotaciones hasta mayo inclusive, y que tiene como contrapartida la cuenta 607-Trabajos realizados por otras empresas e IVA soportado deducible se saldó por Banco a excepción de la partida de 30.831,88 euros que en 30/11/2006 se paga por Caja.

Al no haberse observado la normativa de la legislación mercantil concerniente a la necesidad de autorización por la sociedad a los administradores del ejercicio por cuenta propia o ajena del mismo o análogo o complementario género de actividad que constituye el objeto social de la sociedad, y sin que figure nada al respecto en los Estatutos sociales, el actuario no considerando deducibles determinadas facturas emitidas por el administrador único a la sociedad.

4.-Durante los años 2006 y 2007 D. Armando factura a la sociedad Construcciones San Millán Berjón por diversos trabajos de albañilería. La entidad anota en la cuenta 607-Trabajos realizados por cuenta ajena e IVA soportado deducible a razón del 7%, diferentes importes.

En el ejercicio 2006 todas las facturas se pagan por Banco a excepción de la última cantidad de 37.000,00 euros que se paga por Caja (34.579,46 de base imponible y 2.420,56 de IVA) con el siguiente asiento:

La diferencia de 60,00 euros (retención de 1%) de 6.420,00 - 6.360,00 se contabiliza en la cuenta NUM000 -(Retenciones) Armando, de manera que todas las facturas son de un importe de 6.000,00 euros y un IVA de 420,00 euros, tal como consta en el Registro de IVA.

En el ejercicio 2007 todas las facturas se pagan por Banco a excepción de la última cantidad de 61.000,00 euros que se paga por Caja (base imponible 57.009,35 € y 3.990,34 de cuota de IVA)

Según los datos obrantes en la Base de Datos de la AEAT, D. Armando se dio de alta en el epígrafe 501.3 del IAE, albañilería y pequeños trabajos de construcción, en fecha 17/05/2006, está acogido al régimen de estimación objetiva del IRPF y al régimen simplificado del IVA, no tiene personal contratado ni subcontratado, no ha adquirido bienes y servicios a otras empresas o entidades ni es poseedor de vehículo alguno.

Requerido el obligado tributario para que aportara a la inspección los albaranes, partes de trabajo, etc, que acreditaran que D. Armando (padre del Administrador) prestó los servicios que constan en las referidas facturas, el representante de la sociedad, en diligencia de fecha 28/10/2010 manifestó que lo único que consta son las facturas y "que no llevaba ningún control además de la descripción que vienen en las mismas", circunstancia en la que se ratifica en la diligencia de fecha 02/12/2010.

Teniendo en cuenta los antecedentes que figuran en la Base de Datos respecto a D. Armando, se considera que la aportación únicamente de las facturas no justifica la efectiva realización de las operaciones en ellas reflejadas, por lo que no procede la deducción de las cuotas soportadas. Pero no es desestimable todo el

contenido: determinados pagos son indubitados, como son los efectuados por Banco, aún cuando no esté clara su causa. Por eso se entiende que estos pagos han existido y se estiman, quedando como no deducible lo pagado por Caja, puesto que se ignora, por no poder demostrarlo ante la inexistencia de recibos u otros justificantes, si ha existido dicho pago y el concepto por el que se ha efectuado. En consecuencia el IVA soportado no deducible asciende a 2.420,56 euros en el año 2006, habida cuenta que el primer trimestre se considera prescrito, y a 3.990,64 euros en el año 2007, haciendo constar el desglose por trimestres".

Tercero.

El obligado tributario manifestó su disconformidad con el contenido del acta y presentó escrito de alegaciones que fueron rechazadas en el acuerdo de liquidación de 14 de marzo de 2011, practicándose liquidación que confirma la propuesta contenida en el acta resultando una cuota de 7.153,19 € más de 1.277,70 € correspondientes a intereses de demora, resultando un total de 8.430,89 €.

Cuarto.

Por otra parte de fecha 10 de febrero de 2011 se inició expediente sancionador concluyendo con la imposición de una sanción tributaria leve para el primer trimestre de 2007 y muy grave para el resto de los periodos con una multa total de 7.169,26 €.

Quinto.

Interpuesta reclamación económico administrativa frente a la liquidación por cuota del impuesto y a la sanción tributaria se aportó documentación consistente en el informe emitido el 2 de junio de 2011 por los arquitectos don Geronimo y don Oscar , redactores del proyecto de la promoción inmobiliaria a la que se refieren las facturas discutidas, y acta de manifestaciones otorgadas ante Notario, donde diferentes personas declaran que don Armando estuvo trabajando en la mencionada obra para la entidad actora desde el mes de julio del año 2006 y todo el año 2007.

La reclamación del TEAR impugnada estima en parte la reclamación y anula la sanción en lo que concierne a los gastos correspondientes a las facturas emitidas por don Franco , dado que si bien mantiene su no deducibilidad admite que al coincidir su posición en la empresa como responsable en la administración y como hijo del administrador pudo considerar que no era necesario el acuerdo de la Junta General por lo que entiende que no existe elemento subjetivo necesario para sancionar.

III. La primera cuestión a resolver es determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas en las facturas emitidas por don Franco . La Administración no duda de que se hayan abonado dichas cantidades y de la autenticidad de las facturas presentadas pero no admite su deducibilidad con fundamento en una norma de carácter mercantil según la cual los administradores para contratar con la sociedad que administran deben contar con la autorización de la junta de socios.

Consta acreditado que don Franco figuran dado de alta en el epígrafe 501.3 del IAE, albañilería y pequeños trabajos de construcción desde el 22 de julio de 2007 hasta el 31 de marzo de 2006. En el ejercicio 2006 don Franco facturó a la entidad demandante durante un tiempo una factura al mes, cuya deducibilidad es objeto de discusión.

Respecto la legislación mercantil aplicable la Ley de Sociedad de Responsabilidad Limitada, Ley 2/1995, el artículo 66 regulaba el carácter gratuito del cargo de administrador a menos que los estatutos establezcan lo contrario; y el artículo 67 regulaba la prestación de servicios por los administradores: " El establecimiento o la modificación de cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores requerirán acuerdo de la Junta General" y el artículo 44.1.c) disponía que: "es competencia de la Junta General la autorización a los administradores para el ejercicio, por cuenta propia o ajena, del mismo, análogo o complementario género de actividad que constituye el objeto social".

Mantiene la parte actora en la demanda que la remuneración obtenida por don Franco en el 2006 no fue como administrador de la sociedad, por la realización de las tareas propias de administrador, sino por la prestación de otro tipo de servicios por cuenta propia relativos a la actividad constructora que la mercantil venía realizando. Destaca que la administración no discute que se hayan abonado dichas cantidades (punto 8.6, de las consideraciones, página 9 del acta). Tampoco discute la inspección que los ingresos obtenidos por los servicios prestados por el administrador fueron declarados en sede del IRPF de éste. Mantiene que las cláusulas estatutarias regulan las condiciones por las que deben regirse la vida social y en su consecuencia sólo inciden en las relaciones jurídico privadas entre socios y administradores, sin afectar a la calificación jurídico tributaria de las operaciones que realmente realice la sociedad, en aplicación del artículo 13 de la LGT que establece: "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado,

cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez". Alega la vulneración del principio de capacidad económica, ya que al haber tributado estas rentas en el IRPF del socio administrador si no se admite su deducción en la sede de la sociedad se produciría un enriquecimiento injusto para el Tesoro.

Conforme a la normativa reguladora del impuesto del IVA, art. 94 de la Ley 37/92 del Impuesto sobre el Valor Añadido, para que las cuotas soportadas sean consideradas deducibles, además de la presentación de las facturas debe acreditarse la efectiva realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

En el caso de autos, teniendo en cuenta que los ejercicios comprobados son el 2006 y el 2007, pasando a ser a partir del 7 de abril de 2006 la sociedad propiedad de un único socio, Don Franco, y que anteriormente a dicha fecha este señor participaba en la sociedad sólo con sus padres, en este caso la aplicación de la citada legislación mercantil no comporta que deba de excluirse la deducción de las cuotas correspondientes a la facturación presentada por el socio administrador, ya que esta norma mercantil ( art.65.1 de la LSRL ) no tiene una repercusión directa en el ámbito tributario, y además, en el periodo discutido el único socio de la sociedad era el mismo administrador que facturaba a la sociedad y la prohibición de los Estatutos del citado artículo 13 antes transcrito viene esencialmente referida al ejercicio de actividad profesional por el administrador fuera de la esfera de control de la sociedad que no es el caso de autos. También tiene razón la actora al determinar que habiendo tributado las rentas del administrador en el impuesto directo del IRPF, de no admitirse la deducción del impuesto en sede de la sociedad se produciría un enriquecimiento injusto para el Tesoro.

**IV.** Diferente planteamiento tiene la impugnación que se realiza en la demanda respecto a los gastos correspondientes a las facturas emitidas por don Armando, que la Administración no acepta por entender que no responde a una verdadera prestación de unos servicios, tratándose de unas facturas falsas y unos negocios simulados.

Se debe partir por tanto el artículo 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria que dispone lo siguiente: " 1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible grabado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos de los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente".

Así, cabe señalar que los negocios simulados constituyen un tipo de negocio anómalo en los cuales existe una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, de forma que de esta contradicción nace un negocio que se califican de aparente. Este negocio aparente puede encubrir otro negocio, cuando la simulación es relativa, o puede no encubrir negocio alguno, cuando la simulación es absoluta y las partes, en realidad, no quisieron celebrar negocio alguno, a pesar de su manifestación de voluntad en sentido contrario.

Así, el Tribunal Supremo en su sentencia de 20 de septiembre de 2005 (recurso 6683/2000) señala que: " En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras en el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes."

En lo que atañe a la prueba de la simulación, en materia tributaria hay que acudir a las normas sobre distribución de la carga de la prueba estableciendo la regla básica el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", también aplicable a los procedimientos de resolución de reclamaciones por así preceptuarlo su artículo 214.1. En aplicación de esta regla corresponde a cada parte probar el supuesto derecho de las normas que invoca a su favor.

Por tanto corresponde el hecho de la prueba de la simulación a la administración tributaria que alega su existencia.

Hay que tener en cuenta que dado que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que su prueba encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica, y por tanto, la prueba en casi todos los casos ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado. Así el Tribunal Supremo en la sentencia citada de 20 de septiembre de 2005 señala:

" a) Conforme los artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria de 1963 y 1214 del Código Civil entonces vigentes ( art. 217 de la LEC/2000 ), la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien la firma. En efecto, la "causa simulandi" debe acreditarla la Administración que la alega.

b) Para la acreditación de "formas portadoras de ocultación y engaño", que se caracterizan por su evidencia es preciso acudir a la prueba de presunciones. La simulación comercial se mueve en el ámbito de la intención de las partes que es refractario a los medios probatorios directos, por lo que debe acudir al mecanismo de la presunción, respecto de la que el artículo 118.2 de la Ley General Tributaria 1963 establecía que para que la (presunción) que no estuviese establecida por la Ley fuera admisible como medio de prueba era indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trataba de deducir hubiera un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

c) el Tribunal Constitucional, (también este Alto Tribunal y en la actualidad el artículo 386 de la EEC/2000) considera que las presunciones son un medio de prueba válido siempre que los indicios hayan quedado suficientemente probados por medios directos, exista el necesario enlace o relación entre dichos indicios y la consecuencia o hecho deducido que se pretenda probar para la aplicación de la correspondiente norma, y, se exprese razonadamente el referido enlace o relación ".

La prueba a través de presunciones se encuentra igualmente prevista de forma expresa en la Ley 58/2003; disponiendo el artículo 108.2 que " para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano ", regulación coincidente con la establecida en el artículo 118.2 de la anterior Ley 230/1963 General Tributaria.

En el supuesto de autos resulta que la inspección ha utilizado la prueba de indicios basándose en una serie de hechos que aun cuando por sí mismos no supongan prueba plena en su conjunto, llevan a una conclusión lógica dada por probada de forma indirecta. Así, la inspección se refiere a los indicios de que el emisor de las facturas no dispone de personal empleado, no ha adquirido bienes y servicios a otras empresas, ni es poseedor de vehículo alguno. Ha de tenerse en cuenta que estos indicios están acreditados y han sido aceptados por la representación de la parte actora en su escrito de alegaciones de fecha 1 de octubre de 2010, documento 25 del exp. Además el obligado tributario no ha aportado ningún documento como pudieran ser partes de trabajo o albaranes que justifiquen la efectiva realización de las operaciones, a pesar de haber sido requerido por la inspección. Consta que la inspección requirió a la entidad actora para que aportara desglose de los servicios prestados y su valoración individualizada habiendo manifestado el representante que no se llevaba a cabo ningún control diferente de la descripción de las facturas.

Sobre el alcance probatorio, en casos de simulación de las facturas esta Sala mantiene el siguiente criterio (sentencia de 12 de diciembre de 2014 , procedimiento ordinario número 1926/2011): "Ha de hacerse referencia, además, a una cuestión general en este tipo de casos. Así y puesto que se está ante el importe de cantidades a deducir en una declaración tributaria, ha de tenerse en cuenta que - artículos 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria y 105 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil - la acreditación del derecho a deducir el importe de las operaciones a que se refieren los documentos dubitados, corresponde a la contribuyente; es decir, a ella le incumbe probar que lo que dice, y que es la base de su alegación, que tiene derecho, por ser reales los hechos a los que se refieren los documentos que aporta, que es verídico. Es a ella, pues, a la que incumbe esa carga y no corresponde, por el contrario, a la Administración Tributaria, quien no tiene que probar que hay un derecho a deducir, probar nada al respecto. Obviamente la falta de acreditación, la ausencia de prueba, perjudica a quien alega y no prueba, en este caso, la actora.

Puesto que se está, como se dice, ante deducciones, rige el artículo 106.4 de la vigente Ley General Tributaria , según el cual, «Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria». Por lo tanto, es evidente que el legislador establece un medio prioritario, es decir, primero, para acreditar la realidad de los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, cual es la factura o el documento sustitutivo de la misma. Ahora bien, que ello sea así, no significa, y en ello están formalmente de acuerdo los litigantes en sus escritos de alegaciones, que la expedición de una factura acredite sin más la realidad de la operación. La factura no deja de ser un documento privado que, en principio, y según el artículo 1225 del Código Civil , hace fe entre las partes de un negocio y sus sucesores y es por ello evidente que no hace fe necesariamente respecto a terceros y la Hacienda Pública es, por definición, un tercero en una relación inter privados. Es cierto que la realidad social de la expedición de una factura en el ámbito mercantil -y su traslación al tributario-, ha generado en la misma una fuerza acreditativa superior a otros medios de prueba. Ahora bien, la factura es un medio de prueba que se expide ad probationem, no tiene eficacia constitutiva o ad solemnitatem y, de hecho, cabe, por supuesto, destruir la eficacia de la factura y acreditar que la misma obedece a razones que no son verdaderas. Debe, además, señalarse que los documentos privados en nuestro ordenamiento jurídico, solo

hacen prueba contra quien los redacta - artículo 1228 del Código Civil -, pero no, lógicamente, le favorecen ya que eso supondría dejar en las exclusivas manos de quien los elabora la prueba de su derecho, lo que quiebra todos los principios de nuestro derecho, tales documentos, varios de los cuales se esgrimen por la contribuyente solo pueden favorecerla en cuanto corroboren lo que otros medios de prueba acrediten, pero no es posible ir más allá del efecto de los mismos, por su origen particular.

Como hemos tenido ocasión de decir repetidamente, los Tribunales están, lamentablemente, llenos de facturas que son impugnadas en su veracidad. Como la realidad nos acredita - artículo 281.4 de la vigente Ley de Enjuiciamiento Civil - muchas de esas facturas no son reales y cabe acreditar su falta de eficacia probatoria a través de los medios que el ordenamiento jurídico autoriza. Medios que, en la mayor parte de los casos, deberán ser los provenientes de presunciones - artículos 108.2 de la Ley General Tributaria y 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil -, ya que quien quiere aparentar que una factura es real sin serlo, normalmente no suele dejar voluntariamente rastros de su actuar que directamente permitan descubrir su nefando actuar y ello obliga a demostrar tal proceder por vías indirectas. Y ello, sobre todo, en unas relaciones que se traban entre personas tan próximas como son un particular una persona jurídica de la que se es socio y administrador único, lo que, como acertadamente se dice en la liquidación, impone un mayor rigor en la acreditación de los hechos, pues otra cosa sería tanto como colocar a estas personas ante una situación muy favorable en la prueba de los hechos respecto de terceros en quienes no concurre esa relación de proximidad, para eludir sus obligaciones con la hacienda pública."

El actor plantea la contradicción que a su juicio supone el hecho de que la AEAT niegue validez de unas facturas mientras que acepta como ciertas una parte de las facturas en cuestión, precisamente las pagadas por banco.

La circunstancia de que las facturas correspondientes a los pagos contabilizados por caja a don Armando sean reputadas falsas y por consiguiente no deducibles las cuotas del impuesto (así, en el ejercicio 2006 están contabilizados unos pagos de facturas por caja de 34.579,46 € de base imponible, correspondiendo una cuota de 2.420,56 €, y en el ejercicio 2007 se han contabilizado por caja el pago de facturas por importe de 57.009,35 € de base imponible, correspondiendo una cuota del impuesto de 3.990,64 €), mientras que la Administración ha aceptado la autenticidad de las facturas que han sido abonadas por banco (ejercicio 2006, 11.000 €, ejercicio 2007, 15.500 €), no contradice la falta de realidad de aquellas facturas por la Administración. Así, como se indica en el informe de disconformidad del acta aun dudando de la causa de las referidas facturas la inspección las ha tenido por ciertas al considerar los pagos por banco indubitados. Téngase presente que por elementales exigencias del principio de seguridad jurídica y de actuación en beneficio del contribuyente, la AEAT sólo debe cuestionar aquellas actuaciones, documentos o declaraciones respecto de las que se posean dudas formales y materiales de su corrección. Pero incluso con simples dudas materiales, si estas no vienen sustentadas por datos fácticos, la administración ha de tenerlas por válidas.

Por otra parte, la documentación incorporada por la entidad actora con el escrito de reclamación económico administrativa no acredita la realidad de las supuestas prestaciones de servicios. La información ofrecida por los arquitectos Geronimo Oscar en el escrito de 2 de junio de 2011 se refiere a que existe una correspondencia entre las unidades de obra incluidas en el proyecto para la construcción de viviendas en la CALLE000 nº NUM001 de Santa María del Páramo, en la que fue promotora la empresa actora, y las facturas presentadas por don Armando, resultando acordes con los precios usuales de mercado en esos años, pero no informa que dichas unidades de obra fuesen realmente ejecutadas por don Armando. Y en lo que atañe al acta de manifestaciones ante Notario tampoco contradice el resultado de la inspección, pues se ha admitido que don Armando realizó trabajos en el año 2006 y 2007 de la citada obra. Al respecto se indica que la parte actora no ha practicado la prueba ofrecida en su escrito de alegaciones al acta que figura como documento 38 del expediente, que si acreditaría la realidad de los trabajos facturados, consistente en los oportunos informes periciales que acrediten la coherencia del importe facturado con la obra ejecutada en la realidad y la ausencia de facturas de terceros subcontratistas que vengan a facturar, respecto a la misma obra, los mismos los conceptos incluidos en las facturas en cuestión.

No puede sino concluirse la inexistencia de la actividad económica que se documenta en las citadas facturas.

**V.** En lo que afecta al ámbito de la sanción tributaria impuesta, es patente la concurrencia del elemento objetivo ya que el contribuyente, ha aportado unas facturas que no responden a la realidad. Más compleja, como siempre, es la apreciación de la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, en cuanto es este un elemento inmaterial cuya existencia solo puede inferirse de elementos objetivos que permitan entender que existe en cada caso y cuya prueba, como en todo derecho sancionador, corresponde a quien impone la consecuencia dañosa, en una lógica correspondencia con el principio de presunción de inocencia que reconoce nuestro sistema jurídico. Sin embargo en el caso de autos, la siempre difícil apreciación de la culpabilidad queda facilitada por el hecho de que el medio empleado por la actora es la aportación de facturas falsas que crean una apariencia de realidad que no es tal. Ello permite inferir la concurrencia, en el mejor de los casos, del mínimo de culpabilidad

para poder apreciar la culpabilidad del contribuyente, lo que, efectivamente se hace en el acuerdo sancionador de una forma detallada y minuciosa, con una motivación rigurosa. De ahí que deba desestimarse, como se hace, este extremo de entre los planteados por la actora en su demanda.

**VI.** Por último ha de indicarse que no concurre la extemporaneidad en el inicio del procedimiento sancionador, por haberse iniciado antes de lo debido.

En efecto, dispone el art. 209.2 de la LGT lo siguiente:

" Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución" .

Este precepto ciertamente establece un límite máximo para que la Administración inicie la tramitación de un procedimiento sancionador, fijando este límite máximo en tres meses desde la notificación de la correspondiente liquidación o desde que ésta debiera entenderse notificada, de modo que si transcurren tres meses desde dicha fecha la Administración, sin ninguna duda, no podrá ya incoar procedimiento sancionador alguno derivado de dicha liquidación.

En el caso de autos la liquidación se notifica al recurrente en fecha 25 de marzo de 2011, y el inicio del procedimiento sancionador tiene lugar antes de dicha notificación, en concreto el 10 de febrero de 2010. Con ello considera la recurrente que se incumple el art. 209 de la LGT . Sin embargo, como se expone en la Resolución recurrida, la finalidad del precepto no es la de marcar el momento de inicio del expediente sancionador, sino la de marcar el momento en que ya no podrá iniciarse el procedimiento sancionador, fijándose una suerte de plazo de caducidad para que la Administración, transcurrido dicho plazo, no pueda ya iniciar procedimiento sancionador. La Ley no dice que en ese plazo deba iniciarse, sino literalmente que no podrá iniciarse " una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución ". La Ley se limita a fijar el día final en que puede iniciarse el procedimiento sancionador, no el día inicial. Así lo ha entendido la jurisprudencia, en la STSJ de Cantabria de 9 de julio de 2012, rec. 773/2010 :

" 2) En todo caso, la pretensión de la recurrente es manifiestamente inviable, ya que:

a) La propia recurrente reconoce expresamente que el art. 209.2 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) regula el día final del plazo para la iniciación del expediente sancionador.

b) La interpretación propuesta por la recurrente, el inicio del cómputo del momento hasta el que puede iniciarse el expediente sancionador constituye a la vez el día inicial de su válido inicio, no es incardinable en ninguno de los criterios interpretativos regulados en el art. 3.1 del Código Civil ( LEG 1889, 27 ) y, además, se basa exclusivamente en una analogía en la que no hay identidad de razón (irrecurribilidad de los simples actos de trámite, en la sentencia del Tribunal Supremo de 30/04/1998 , frente a la seguridad jurídica a partir de los tres meses de la finalización de un procedimiento de aplicación de tributos, regulada en el art. 209.2 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) ), y

c) La materia examinada se encuentra regulada, expresamente, en el Real Decreto 2063/2004, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario. El art. 25 de la referida normativa, intitulado "Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección" desvirtúa la pretendida relación entre resolución del procedimiento tributario e inicio del expediente sancionador, al establecer que:

- El inicio del procedimiento sancionador requerirá la autorización previa del inspector jefe, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado éste, antes del plazo máximo previsto en el art. 209.2 de la Ley General Tributaria , e

- Insiste en que el acuerdo de inicio, cuando corresponda al equipo que haya desarrollado o esté desarrollando la inspección, podrá suscribirse por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas "

**VII.** Procede por tanto estimar en parte la pretensión deducida, sin efectuar expresa imposición de las costas del proceso, de acuerdo con el principio objetivo del vencimiento del artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ».

Hasta aquí la mencionada sentencia cuyas consideraciones son plenamente aplicables al caso que nos ocupa, determinando la estimación parcial del presente recurso, sin imposición de costas.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

### **FALLAMOS**

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil CONSTRUCCIONES SAN MILLÁN BERJÓN, S.L. , contra la Resolución de 27 de marzo de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamaciones económico-administrativas núms. 24/571 y 572/11), por ser la misma parcialmente disconforme con el ordenamiento jurídico, en el exclusivo particular de admitir como gasto deducible el importe de las facturas emitidas por D. Franco en el ejercicio 2006, todo ello, sin realizar expresa imposición de las costas del recurso.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

Así por esta nuestra sentencia, que contra la que por, razón de la cuantía, no cabe recurso ordinario de casación pero sí, junto con los demás requisitos establecidos en los artículos 96 y 97 LJCA , el de unificación de doctrina, que deberá interponerse en esta Sala para ante el Tribunal Supremo en el plazo de treinta días, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Publicada ha sido la anterior sentencia en el día de su fecha, de lo que doy fe.

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.