

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062772

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 4 de febrero de 2016

Vocalía 6.^a

R.G. 1237/2013

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Expedición de facturas con datos falsos o falseados. En el caso que se analiza, el contribuyente considera que la resolución dictada no se aviene al principio de proporcionalidad, en tanto que decide mantener la totalidad de la sanción inicialmente impuesta aun cuando se aceptó por la AEAT que no era falsa toda la facturación. Sí se reconoce y afirma que existieron y se prestaron servicios aunque se discuta su volumen. Pues bien, el análisis del importe de sanción impuesta debe partir de lo que, a estos efectos, establece el art. 201.3 de la Ley 58/2003 (LGT) y, en el presente caso, la Inspección ha considerado que la totalidad de sus facturas eran falsas porque todas ellas, cuando menos, reflejaban importes facturados superiores a los reales, por lo tanto, todas ellas tenían al menos un dato falso o falseado: el importe de la contraprestación por el servicio realmente prestado que o fue inexistente o fue inferior al consignado en cada una de las facturas. Por lo tanto es correcto que, según establece el mencionado art. 201.3 de la Ley 58/2003 (LGT), la sanción se imponga sobre el conjunto de las operaciones que han originado la infracción cometida, esto es, todas las facturadas. Si bien, como precisa la Inspección, no puede afirmarse que no se haya realizado en absoluto actividad alguna dada la presencia, casi testimonial, de algún trabajador, sí que resulta acreditado que la totalidad de las facturas emitidas por el contribuyente contenían datos falsos al consignar unos importes muy superiores a los que -si algún servicio hubo- pudo facturarse por ello habida cuenta de la precariedad de medios. Por un lado, el contribuyente no ha probado la realidad de ninguna de ellas, al no aportar, de ninguna, dato alguno que complementase los datos genéricos consignados en la factura: ni contratos, ni medios de pago, ni otras pruebas, ni tampoco documentos tales como partes de trabajo -que detallen n.º de horas, fecha, obra donde se realizó...-, autorizaciones de entrada a las obras y justificantes de entrega de equipos de protección o presupuestos de los trabajos realizados, que se lo solicitaron expresamente y no aportó. Por otro lado, se aprecia en todas las facturas la misma desproporción entre los trabajadores disponibles en cada momento -único elemento productivo del que, en su caso, se disponía- y las enormes cantidades facturadas por su supuesta cesión a terceros. Por lo tanto, partiendo de que todas las facturas contenían datos no probados e inverosímiles, concluye la Inspección que todas contienen una facturación excesivamente elevada para los medios de que se disponían, de modo que se puede concluir que todas contenían datos falseados, por lo que sí se justificaría la proporcionalidad de la sanción. Por último, debe consignarse que distinta sería la solución si la realidad puesta de manifiesto por la Inspección hubiese sido que algunas facturas eran falsas mientras que otras sí reflejaban el importe real del servicio prestado, y no, como ocurre en nuestro caso, que todas las facturas eran falsas por reflejar una facturación, cuando menos, superior a la real. En ese caso solo podría imponerse la sanción sobre las operaciones correspondientes a las facturas falsas, y no sobre las que no lo son, lo que, obviamente, obliga a que la Inspección las delimite. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 183, 187, 201, 211, 236 y 241.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuesto por **Cx...** (NIF ...) actuando en su nombre y representación **Mx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución de la Sala de Sevilla del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, notificada el 28 de enero de 2013, resolviendo la reclamación económico-administrativa 41/08219/2010, interpuesta contra el Acuerdo de sanción dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de cuantía 470.925,15 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en relación con el presente recurso, debe destacarse lo siguiente.

El 18 de marzo de 2010 se le notificó al obligado tributario el inicio de un procedimiento sancionador en el que se incluía proposición de resolución a partir de los hechos puestos de manifiesto en las actuaciones desarrolladas con el mismo obligado tributario por el concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido 2005 a 2007.

El 3 de mayo de 2010 se dictó el Acuerdo sancionador, notificado el 6 de mayo de 2010, en el cual se acordaba la imposición de una sanción por importe de 470.925,15 € por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 201 LGT por la emisión de facturas falsas o falseadas, apreciándose incumplimiento sustancial de las obligaciones contables.

Segundo.

En desacuerdo con lo anterior, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, que resolvió en fecha del 29 de noviembre de 2012 con fallo desestimatorio, notificado el 28 de enero de 2013.

Tercero.

El 27 de febrero de 2013, el interesado interpuso recurso de alzada ordinario ante este Tribunal Económico-Administrativo Central.

En su escrito de alegaciones hace referencia, en síntesis, a las siguientes cuestiones:

- El TEARA no valoró adecuadamente la extensa prueba documental aportada para justificar los servicios prestados.
- Escasa fundamentación del fallo de la Resolución del TEAR.
- Sobre la testifical de los trabajadores, el TEARA puso de manifiesto que éstos no habían sido aportados por la parte. Sin embargo sí fue propuesta su práctica por el recurrente, siendo denegada por el Tribunal, por lo que no procede reprochar a la parte su no aportación.
- La jurisprudencia invocada en la Resolución no es de aplicación al caso.
- Desproporción de la sanción.
- Proposición de práctica de pruebas y testifical de entidades.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La cuestión que se plantea es determinar si la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, citada en el encabezamiento, es ajustada a Derecho, o si, por el contrario, adolece de los vicios señalados por el recurrente. Éstos, citados en los Hechos, conforme a las alegaciones del mismo podrían sintetizarse básicamente en: 1) Valoración de la prueba documental aportada en la vía económico-administrativa y proposición de pruebas y testifical de entidades y trabajadores; 2) adecuación y suficiencia de la motivación del TEARA en su Resolución y 3) desproporción de la sanción.

Tercero.

En primer lugar alega el recurrente que el TEAR en su Resolución no valoró adecuadamente la extensa prueba documental aportada ante esa instancia. Menciona los artículos 236.1 y 241.2 LGT en orden de justificar la posibilidad de aportar documentos en la vía económico-administrativa y reitera el valor de dicha documentación, entre la que afirma que se hallan cada uno de los contratos relativos a las facturas, partes de trabajo de los empleados que prestaron servicio al contribuyente con las horas trabajadas, así como documentos que reflejan el movimiento económico que produjo el pago por parte de **N, SL** al recurrente.

Señala que incurre en incongruencia el TEAR al afirmar que el conjunto de pruebas aportadas por la Inspección deben ser valoradas en su conjunto, desde el momento en que la parte ha conseguido acreditar el

fundamento de los servicios prestados y que el volumen de facturación sí fue posible en contra de lo afirmado por la Inspección.

En relación con esta primera alegación cabe señalar lo siguiente. En primer lugar, en cuanto a la admisión, en vía de revisión, de pruebas tendentes a justificar las pretensiones del interesado, pruebas que no fueron aportadas a la Inspección, hay que tener en cuenta lo indicado por el TEAC en resolución de 16 de febrero de 2012 (RG 00/3206/2010), criterio manifestado en otras Resoluciones, como la también de 16 de febrero de 2012, RG 00/2571/2010 o la más reciente de 6 de noviembre de 2014, RG 00/6668/2012:

“En cuanto a la aportación en vía de revisión de la documentación acreditativa de la pretensión no aportada en el procedimiento de aplicación de los tributos, este Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de 11 de octubre de 2011, con R.G. 5532/2009, estableció lo siguiente:

“El hecho de que los procedimientos revisores en materia tributaria tengan su específico régimen jurídico no impide aplicar supletoriamente la Ley común a todos los procedimientos administrativos (Ley 30/1992), entre cuyos preceptos se encuentra una regla, no contemplada expresamente en la LGT, encerrada en el apartado 1 del artículo 112, según la cual “no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos hechos, documentos o alegaciones del recurrente cuando, habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones, no lo haya hecho”. Esta norma contiene una regla que no es más que la concreción positiva para el ámbito administrativo común del principio general de que la Ley no ampara el abuso del derecho (artículo 7,2 del Código Civil), en este caso, el abuso del derecho procesal. Qué duda cabe que dicho principio tiene por finalidad impedir que resulte inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos de aplicación, como así resultaría si los interesados pudieran elegir, a su arbitrario antojo, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones, por cuanto que ello sería contrario a un elemental orden procesal.

Sin embargo, tampoco debe abrigar ninguna duda que tal regla deba aplicarse con cautela, al estar limitada por el principio constitucional de tutela judicial efectiva, principio que también debe inspirar los procedimientos administrativos revisores (incluidos los tributarios) previos a los judiciales.

El equilibrio entre ambos principios pasa por el hecho de que se constate el presupuesto del artículo 112 de la Ley 30/1992, esto es, y en lo que al presente caso interesa, que el interesado haya aportado en el recurso de reposición documentos que, pese a disponerlos o estar en condiciones de disponerlos a lo largo del procedimiento inspector, se sustrajeran del mismo para ser aportados en ulterior recurso de reposición.

Deberá, asimismo, examinarse si la documentación aportada en sede de reposición puede ser suficiente para que el órgano que debe resolver el recurso, que es el mismo que dictó el acuerdo objeto del mismo, pueda, a la vista de lo aportado, dictar nuevo acuerdo sin necesidad de nuevos documentos, alegaciones o aclaraciones.”

Así pues, debe conjugarse la tutela judicial efectiva con la especial cautela que debe tenerse para evitar que quede al arbitrio o discrecionalidad de los obligados tributarios la duración de los procedimientos de aplicación y el procedimiento en que han de examinarse las pruebas que puedan convenir a sus intereses, convirtiendo al procedimiento de revisión en uno de aplicación de los tributos, sustrayendo a la Inspección de las facultades que justifican el procedimiento de aplicación, cual es la de contrastar, analizar e integrar toda la información aportada por el sujeto pasivo o por terceros, practicando, en su caso, la regularización que proceda, en el marco de una relación con el obligado tributario con un acentuado carácter dialéctico, en la que la presencia del obligado o su representante a lo largo de las actuaciones está ordenada precisamente a la finalidad, no sólo de lograr una mayor eficacia en la actividad administrativa, sino también de una mejor defensa de los derechos e intereses del propio administrado, que puede alegar y aportar continuamente todo aquello que a su derecho convenga, con posibilidad de ser verificado y comprobado, si se considera necesario, por la Inspección. De forma que el derecho a formular alegaciones y aportar documentos no puede llegar, a juicio de este Tribunal, a extenderse hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración tributaria.”

Esta postura ha sido igualmente apoyada por el Tribunal Supremo, así en la Sentencia de 17 de octubre de 2014, recurso 1596/2012 conforme a la cual:

“...debe decirse que del expediente se desprende que en ningún momento, a lo largo de las actuaciones inspectoras que finalizaron con el acuerdo de liquidación, la interesada realizó ante la Inspección, a la que compete la comprobación, alegación alguna en este sentido. Es en vía económico administrativa cuando por primera vez llevó a cabo la alegación en el sentido indicado, pretendiendo, en definitiva, la realización por el Tribunal Central de una actividad comprobadora, lo que es improcedente. Si de forma injustificada, la interesada durante el procedimiento inspector no alegó algo que consideró necesario o ajustado a derecho, salvo el supuesto de imposibilidad por fuerza mayor o por alguna causa razonable expuesta, no es procedente luego admitir tales alegaciones en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de

comprobaciones inspectoras. Admitir su realización una vez cerrado el período de actuaciones inspectoras implicaría alterar el orden del procedimiento tributario legalmente establecido, al atribuir a tales órganos revisores la práctica de actuaciones que son propias de la Inspección.

No puede, pues, extrañar que el Tribunal Central acordase no admitir las mencionadas alegaciones en vía económico-administrativa, pues no se trataba de un asunto o razonamiento que sirviese de apoyo a una argumentación alegada anteriormente por el interesado sobre un tema contradictorio, a lo cual está abierto el procedimiento, ni tampoco se trata de alegaciones relativas a hechos sobrevenidos con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación, sino que se trata de una nueva alegación o cuestión controvertida, que debió ser planteada en el correspondiente procedimiento inspector, otorgando de este modo la posibilidad al propio órgano liquidador de pronunciarse sobre el asunto.

En relación con la aportación fuera del procedimiento de comprobación de los documentos de justificación mercantil o contable, el actual artículo 96 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio (RCL 2007, 1658), por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, dispone: "4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución. Lo que viene a confirmar el criterio mantenido en la resolución inicial.

Lo que subyace en dicho precepto es el cumplimiento por parte del sujeto pasivo de las obligaciones contables, de forma que, ante unas actuaciones inspectoras de comprobación o investigación, la Administración tributaria tenga conocimiento de la situación contable de la entidad, permitiéndole proceder a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo investigado; posibilidad que se frustra cuando no se aportan aquellos documentos mercantiles, que siendo obligatoria su llevanza y conservación, permitirían contrastar los datos declarados con los contabilizados.

Así pues, el motivo debe ser desestimado por su carencia manifiesta de fundamento, por cuanto que lo que realmente se pretende a través de este motivo es una revisión de la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia, siendo ésta una cuestión que por lo general se encuentra excluida del ámbito casacional, no estando incluido el error en la valoración de la prueba entre los motivos que se relacionan en el artículo 88.1 de la LJCA (art. 93.2.d) LJCA).

Resulta claro, además, que en el presente caso no se ha producido indefensión a la parte recurrente porque ha tenido oportunidades más que sobradas para conocer exactamente el contenido de todas las decisiones recaídas, para impugnarlas y para desplegar en esas impugnaciones todos los medios alegatorios y probatorios que hubiera tenido por conveniente en la defensa de sus derechos e intereses ya que habiendo solicitado el recibimiento a prueba en la instancia se abrió el período de proposición y práctica de la misma.

La Sala de instancia considera que la regularización practicada por la Inspección, al sustentarse en datos obtenidos de un organismo oficial, al que previamente la actora le comunicó los datos relativos al ejercicio de su industria, así como en documentación de la propia entidad recurrente, constatada y analizada en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, sin que por parte de la actora se aportase cualquier otro dato significativo, refleja la realidad fáctica sobre la que se sustenta el acuerdo de liquidación, que confirmó la propuesta inspectora. Era en ese momento cuando la parte pudo y debió rebatir los datos constatados por la Inspección, que debió acudir, en parte, a datos oficiales de otras Administraciones para determinar la existencia finales.

(...)

Lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección."

En definitiva, de lo reproducido se concluye que en la admisión de pruebas en la vía económico-administrativa que no se hubieran aportado ante la Inspección debe mantenerse el equilibrio entre el respeto al principio constitucional de tutela judicial efectiva de forma que no se den situaciones de indefensión y el principio de que la Ley no ampara el abuso procesal que puede darse si se permite a los contribuyentes alterar el orden de los procedimientos a su arbitrio o discrecionalidad, alterando las facultades de los órganos revisores a los que no compete la práctica de comprobaciones y sustrayendo a su vez a la Inspección de las facultades que le son propias.

Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior, debe señalarse que en el presente supuesto, no hay duda que el interesado pudo aportar ante la Inspección, en defensa de su derecho, la documentación que pretende hacer valer ante esta instancia, como son los contratos relativos a las facturas controvertidas (algunos ya constan en el expediente y fueron tenidos en cuenta por la Inspección) o partes de trabajo de los empleados que participaron supuestamente en los servicios, sin que el recurrente haya justificado que dicha aportación fue imposible en su

momento, o la existencia de causa de fuerza mayor alguna, que impidiese su presentación ante los órganos de comprobación.

Ya el Acuerdo sancionador se hizo eco de las diligencias, a su vez incorporadas al expediente, en las que al contribuyente se le requirió la aportación de la documentación que precisamente ahora dice aportar, sin que atendiera las peticiones de la Inspección. Así, se pone de manifiesto:

"La Inspección, a partir de los datos e indicios conocidos durante la comprobación, presume que el obligado tributario no ha podido realizar las operaciones documentadas en las facturas relacionadas en el apartado segundo, dado que no cuenta con la infraestructura empresarial (medios humanos y materiales) necesaria" para ello pero da la oportunidad al obligado tributario para que pruebe que, dicha presunción es errónea y que realmente, se ha llevado a cabo la actividad.

Así, en la Diligencia de fecha 22 de mayo de 2009, la Inspección requiere la aportación de los "contratos correspondientes a las prestaciones de servicios: realizadas." Pero en la Diligencia de 25 de septiembre de 2009 se hace constar que:

"en cuanto: a la solicitud de documentación de la diligencia de fecha 22-05-09, y asimismo de la petición realizada de:

- Partes de trabajo (que detallen: nº de horas, fecha, obra dónde se realizó...).
- Autorizaciones de entrada a las obras y justificantes de entrega de equipos de protección.
- Presupuestos de los trabajos realizados.

El compareciente manifiesta que no dispone de más documentación de la ya aportada."

Asimismo se manifiesta que los justificantes de entrega de equipos de protección están siendo buscados por el compareciente aunque de la documentación obrante en el expediente se desprende que finalmente no se aportaron.

En la diligencia de el 8 de marzo de 2010, donde la Inspección pone de manifiesto el expediente al obligado tributario y le concede plazo para presentar alegaciones. y/o aportar cuanta documentación considere procedente, su representante manifiesta que "renuncia a efectuar alegaciones y a aportar nuevos documentos o justificaciones."

Finalmente, en el acuerdo de propuesta de resolución del expediente sancionador se vuelve a conceder un plazo para que aporte nuevos documentos o elementos de prueba, pero, tal como se ha dicho en el apartado tercero, no consta que lo haya hecho. Por tanto, el obligado tributario, a quien compete aportar la prueba que desvirtúe la presunción razonablemente fundamentada de la Inspección de que es imposible la realidad de las operaciones documentadas en las facturas reseñadas, no lo ha hecho, a pesar de que la mayor parte de la documentación requerida es obligatoria por la legislación laboral y de la seguridad social para la actividad declarada por el interesado. Ante esto no cabe sino entender la certeza de dicha presunción."

A la vista de lo anterior, de forma vehemente, la Resolución del TEAR negó también la admisión de las pruebas, acorde con el juicio de este Tribunal:

"Lo segundo que debemos de señalar es que el valor probatorio de documentos aportados por el reclamante a este Tribunal y no aportado a la Inspección, que es la sede en la que se deben aportar, pierde mucho valor en virtud de lo dispuesto en el artículo 112.1, in fine, de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común sobre aportación en el recurso de documentos que, pudiendo aportarse como sucede en el presente caso, no se aportaron al procedimiento de inspección.

Así sucede cuando el reclamante señala que en realidad en el ejercicio comprobado -2007 - disponía de trabajadores a su servicios a los que no tenía dados de alta en la Seguridad Social, ni le practicaba retenciones a cuenta del IRPF sobre los salarios que le pagaba (que eran importantes, pues según las afirmaciones del reclamante en la página 22 de sus alegaciones facturó 67.371,26 euros por cada trabajador en el ejercicio 2007 y le retribuyó a cada uno por el año completo con 51.708,01 euros).

No existía ningún obstáculo para haber manifestado a la Inspección lo que manifiesta ante este Tribunal: la identificación de otros trabajadores en el ejercicio 2007, información que el reclamante conocía durante el procedimiento de inspección.

¿Y por qué no se aportó entonces?. Primero, por las consecuencias liquidatorias que se podrían haber producido, tanto en el ámbito social (cotizaciones a la Seguridad Social) como en el ámbito tributario (retenciones a cuenta del IRPF). En segundo lugar, porque la Inspección podría haber hecho comprobaciones sobre los trabajadores que ahora se identifican (conocer otros empleadores, regularizar su situación).

Por tanto, hemos de proceder a valorar los indicios y pruebas que llevan a la conclusión de que el reclamante ha emitido facturas con unos importes que no corresponde a la capacidad real de prestación de servicio de que dispone. No estamos ante un supuesto de emisión de facturas que no responden en absoluto a la realidad, sino ante un caso en que puede haber existido una prestación de servicio, pero que los volúmenes facturados no responden a la realidad del valor del servicio prestado."

Por todo lo anterior, se considera que las pruebas aportadas en la vía económico-administrativas no deben ser objeto de valoración, al entenderse que pudieron aportarse en su debido momento, durante la fase de instrucción del procedimiento y que si no se hizo, fue porque el contribuyente así lo consideró, no pudiendo tolerarse lo que supondría un abuso procesal por la parte, sin que en ningún caso se haya justificado causa de fuerza mayor o imposibilidad de haber aportado tal documentación en su tiempo, cuando le fue solicitada.

Lo mismo cabría decir en cuanto a las pruebas testificales cuya práctica propone la parte, de trabajadores o terceras entidades, siendo que durante el procedimiento no se aportó información relativa a los mismos como horas de trabajo, obras en las que participaron, habiendo sido requerido explícitamente para ello.

Cuarto.

En segundo lugar alega el recurrente que la Resolución del TEAR adolece de falta de fundamentación en su fallo, llamando la atención sobre la brevedad con la que se tratan las argumentaciones y explicaciones realizadas por la parte.

Así, en concreto, en cuanto a la consideración de que el obligado no disponga de bienes de inmovilizado material o existencias, señala que éste es un punto que se habría podido ratificar mediante las testificales que fueron propuestas de los trabajadores y de Dña. **Ax...**, jefe de obra de la entidad **B, SL** y misma cuestión en relación con los flujos monetarios que pueden ayudar a respaldar la veracidad de la facturación.

Entiende que no puede admitirse como indicio en contra su que el nivel de facturación no haya supuesto un reflejo en el patrimonio del contribuyente, puesto que son afirmaciones y no se ha permitido a la parte practicar la prueba testifical con los trabajadores, para consultarles si cobraban en efectivo a fin de constatar que el gasto a afrontar por la parte era más elevado que el considerado por la Inspección.

Asimismo, en relación con la jurisprudencia invocada en la Resolución del TEAR frente a las alegaciones sobre la culpabilidad hechas por la parte ante dicha instancia señala que no eran aplicables al caso ni eliminan la necesidad de valorar las cuestiones relativas a la exigencia de culpabilidad, carga de la prueba y presunción de inocencia.

En primer lugar, en cuanto a la Resolución del TEAR, de la lectura de la misma se desprende que si bien su redacción puede resultar escueta, no está exenta de motivación; cuestión distinta es el desacuerdo que con ella pueda tener el recurrente, motivo por el cual se supone ha interpuesto el presente recurso. En este sentido, interesa reproducir la motivación dada por el Tribunal de instancia, que a partir de los hechos conocidos le condujo a concluir que el recurrente había emitido facturas falsas o falseadas:

"Por tanto, hemos de proceder a valorar los indicios y pruebas que llevan a la conclusión de que el reclamante ha emitido facturas con unos importes que no corresponde a la capacidad real de prestación de servicio de que dispone. No estamos ante un supuesto de emisión de facturas que no responden en absoluto a la realidad, sino ante un caso en que puede haber existido una prestación de servicio, pero que los volúmenes facturados no responden a la realidad del valor del servicio prestado.

Y en cumplimiento del deber de probar que los importes consignados facturados no responden a servicios realmente prestados la Inspección nos aporta los siguientes datos:

PRIMERO. *El reclamante no disponía ni de bienes de inmovilizado material (equipos de transporte, herramientas), ni de existencias (materiales de construcción).*

Sobre esta cuestión el reclamante la acepta en sus alegaciones, aunque considera que no tiene importancia alguna.

Pues sí la tiene. Cuando analizamos los importes facturados, el hecho de no haber aportado materiales o haber utilizado equipos propios, tiene importancia para conocer realmente lo realizado. Por tanto, el reclamante se ha limitado a aportar mano de obra.

De esta manera se excluye que un elevado importe de las facturas sea debido a la aportación de inmovilizado o de materiales de obra. Por ejemplo, la aportación de excavadoras o de madera para suelos.

Así, se simplifica la cuestión. La facturación del reclamante obedece a la cesión de mano de obra.

SEGUNDO. *La cuestión debatida no es si el reclamante prestó o no ciertos servicios de cesión de mano de obra a las empresas destinatarias de las facturas. De ahí que la existencia de contratos o de las facturas no se discuta ni tenga trascendencia alguna. La cuestión es la valoración de los servicios que se habrían prestado, que después analizaremos.*

TERCERO. Los testimonios de los trabajadores, que no se han aportado por el reclamante, no tienen valor probatorio, pues se trata de personas que han estado al servicio del reclamante.

CUARTO. Entramos así, en la cuestión crucial. Determinar si el reclamante disponía o no de los medios personales necesarios para prestar los servicios facturados. Lo primero que dice el reclamante es que durante el ejercicio 2007 el reclamante disponía de más trabajadores (12) que los que dice la Inspección (1,5 trabajadores en 2007).

La Inspección se expresa (por eso los decimales) como trabajadores por años completo (por ejemplo en 2007 contrato a dos trabajadores durante 17 días cada uno), mientras que el reclamante contabiliza los trabajadores que le han prestado servicio durante el ejercicio (aunque fuera durante 1 día).

Homogeneizando los datos concluimos que el reclamante disponía de 1,5 trabajadores por año completo en 2007.

El reclamante, por otro lado, afirma, ante este Tribunal, que realmente ha dispuesto de otros trabajadores. Pero no aporta ni la identificación completa de los mismos, ni la regularización de sus cuotas sociales, ni las declaraciones tributarias de las retenciones del trabajo que hubieran sido procedentes.

Ya hemos dicho que decir ante este Tribunal que había dispuesto de trabajadores que no estaban asegurados, y a los que habría pagado en negro, no puede tener virtualidad probatoria alguna. Por ello, entendiendo que no se aporta prueba alguna de la realidad de la alegada relación laboral, no damos traslado de la información del reclamante al Ministerio Fiscal, para el ejercicio de las posibles acciones penales que procedieran por esta conducta defraudatoria.

En última instancia, en la página 22 de las alegaciones del reclamante se reconoce que los ingresos por trabajador del reclamante (albañilería) es de 67.371,26 euros por trabajador ejercicio 2007. Dichos ingresos por trabajador de albañilería están fuera de la realidad y ello admitiendo –que no admitimos– que el reclamante hubiera dispuesto de más trabajadores, ya que ni lo ha probado, ni lo ha intentado en el procedimiento. En realidad los ingresos por los 1,5 trabajadores acreditados son superiores.

QUINTO. Igualmente, a la vista de los documentos aportados, debemos confirmar que los flujos monetarios que recogen las cuentas bancarias y la situación a fin de ejercicio de los saldos en cuentas bancarias no se corresponden con los importes facturados.

Existen unos supuestos cobros en metálico que son sorprendentes, dado los problemas de seguridad y posibilidad de pérdida o sustracción que conlleva la utilización del efectivo.

Por otro lado, a la vista de los gastos acreditados por el reclamante (mano de obra y seguros sociales) y de los importes facturados por el reclamante, su patrimonio a final de cada ejercicio tendría que presentar un importante incremento, reflejado en cuentas bancarias. Sin embargo, no se produce este incremento y ello es por la irrealidad de los importes facturados, sin que el reclamante sea capaz de dar otra explicación, ya que la ofrecida de que disponía de más trabajadores sin contrato ni cotizando, no la admitimos por falta de prueba aportada a la Inspección (aunque tampoco a este Tribunal, ante el que se limita a relacionar una serie de nombres).

Debemos señalar que es el reclamante el que manifiesta que la totalidad de su facturación es real. Este Tribunal no comparte esta tesis y considera que no es real la totalidad de la facturación del reclamante, aunque, es cierto que pudieran haber existido servicios realmente prestados. Pero como el reclamante lo que expone es que la totalidad de los servicios facturados han sido realmente prestados, debemos desestimar su tesis y confirmar la totalidad de la sanción, aunque se refiere a la totalidad de la facturación (3213.950,10 euros en el ejercicio 2007)."

A juicio del Tribunal, la motivación es válida en tanto que responde a las cuestiones planteadas por el contribuyente argumentado sus decisiones.

En segundo lugar, tal y como habrá podido comprobarse, el recurrente hace continua mención a las pruebas cuya práctica no fue permitida por el Tribunal así como a la documentación que fue aportada con posterioridad al procedimiento inspector y sancionador. En este sentido, el juicio del Tribunal sobre la improcedencia de entrar a valorar las mismas ya fue argumentado en el anterior apartado, al cual cabe remitirse a efectos de desestimar las alegaciones efectuadas con base en dicha documentación, postura que ya sostenía el TEAR, lo cual determina que las mismas no se tuvieran en cuenta en su argumentación.

Por último, en cuanto a la cuestión de la culpabilidad, independientemente de la aplicación de la jurisprudencia citada por el Tribunal de instancia al caso concreto, por lo que atañe a las cuestiones planteadas por el alegante, como la exigencia de que se aprecie culpabilidad, la carga de la prueba y la presunción de inocencia, ciertamente, toda imposición de sanción en el ámbito administrativo requiere la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo. Es pues necesaria la apreciación de culpabilidad, sea ya en grado de dolo, ya en grado de negligencia, no admitiéndose en nuestro ordenamiento jurídico la responsabilidad objetiva o por el resultado.

Conforme a lo argumentado anteriormente, este Tribunal considera probado el elemento objetivo, en tanto que el contribuyente incurrió en una conducta antijurídica como es la de emitir facturas con datos falsos o falseados y de que se trata de una conducta tipificada como infracción en el artículo 201 LGT.

En cuanto al elemento subjetivo, precisamente la presunción de inocencia apelada por la parte implica que la carga de probar la culpabilidad recaiga sobre la Administración, pues la apreciación de la misma junto con el elemento objetivo son necesarios para la imposición de sanción.

Dice en relación con este punto el artículo 183 de la LGT: *"1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley."*

Además de apreciarse la culpabilidad, esta apreciación de culpabilidad debe estar claramente motivada en el Acuerdo de imposición de sanción, estableciendo así el artículo 211.3 LGT:

"La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el 3 artículo 188 de esta Ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad."

Pues bien, en el presente caso y a la vista de los hechos, este Tribunal concluye igualmente que hubo conducta culpable por parte del interesado, pues como señala la propia Inspección, el hecho de emitir una factura con operaciones inexistentes o que no se han podido probar pone de manifiesto una conducta voluntaria de defraudar.

En este sentido se considera igualmente que la Inspección motivó adecuadamente la apreciación de esta culpabilidad en el Acuerdo, señalando a estos efectos:

"En este caso la conducta del obligado tributario no puede considerarse ni siquiera negligente, sino como mínimo culposa, puesto que consiste en el hecho de emitir facturas documentando operaciones inexistentes o cuya existencia no ha podido probar. No es posible que un empresario o profesional emita una factura con datos falsos o falseados sin conocer la irregularidad del hecho. Es una conducta, por tanto, voluntaria y plenamente responsable."

Por lo expuesto, se desestiman las alegaciones del interesado.

Quinto.

Por último, considera el recurrente que la Resolución dictada no se aviene al principio de proporcionalidad, en tanto que decide mantener la totalidad de la sanción inicialmente impuesta aun cuando se aceptó por la AEAT que no era falsa toda la facturación. Si se reconoce y afirma que sí existieron y se prestaron servicios aunque se discuta su volumen, subsidiariamente a la nulidad de la sanción se pide su atemperación.

Se apoya principalmente el reclamante en que el acuerdo sancionador afirma, en su página 8, 2º párrafo del fundamento de derecho Octavo, que *"la Inspección no puede asegurar que las facturas sean radicalmente falsas en el sentido de no haberse realizado absolutamente ninguna actividad, pero sí que la facturación es irregular, ya que las operaciones contenidas en las facturas que se relacionan en los antecedentes no han podido ser llevadas a cabo con los medios materiales y humanos declarados por el obligado tributario y/o conocidos en el transcurso de las actuaciones, al ser los mismos insuficientes. Ello lleva a considerar que las facturas contienen datos falseados."*

El análisis del importe de sanción impuesta debe partir de lo que, a estos efectos, establece el artículo 201.3 de la LGT:

"3. La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será muy grave cuando el incumplimiento consiste en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional al 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción".

En el presente caso la Inspección ha considerado que la totalidad de sus facturas eran falsas porque todas ellas, cuando menos, reflejaban importes facturados superiores a los reales, por lo tanto, todas ellas tenían al menos un dato falso o falseado: el importe de la contraprestación por el servicio realmente prestado que o fue inexistente o fue inferior al consignado en cada una de las facturas.

Por lo tanto es correcto que, según establece el artículo 201.3 de la LGT, la sanción se imponga sobre el conjunto de las operaciones que han originado la infracción cometida, esto es, todas las facturadas.

En este sentido el Acuerdo cita la información relativa a los medios de que disponía el interesado (página 1):

"Según la información existente en las bases de datos de la Agencia Tributaria y de la obtenida de los Organismos de la Seguridad Social, se ha comprobado que:

- 1° El obligado tributario no tiene imputaciones, de compras de bienes de circulante, ni de inmovilizado.
- 2° Los gastos de personal declarados en el modelo resumen anual 190 ascienden en el ejercicio 2007 a 22,907,57 euros.
- 3° Las altas en la Seguridad Social sólo suponen el equivalente a 1,5 trabajadores durante el año 2007.
- 4° Los flujos monetarios de las cuentas bancarias aportadas no se corresponden en absoluto con los importes totales facturados."

Se constata, por tanto, la inexistencia de una capacidad real para producir o distribuir bienes o servicios. Es especialmente relevante en este caso el hecho de la escasez de recursos humanos declarados, ya que resulta imposible facturar los importes mencionados, todos ellos en trabajos de albañilería, sin contratar mano de obra suficiente."

Es por ello por lo que la Inspección señala en la página 4 del Acuerdo "Tal como se ha hecho constar en los Antecedentes, la Inspección actuante considera que en el transcurso de las actuaciones de comprobación ha quedado acreditado que no se realizaron los servicios detallados en las facturas emitidas durante el ejercicio 2007 que se detallan en el siguiente cuadro:[1]"

Asimismo, el acuerdo contesta suficientemente las alegaciones del reclamante. Así, cuando este cuestiona la prueba aportada por la Inspección se le contesta (página 6), tras invocar el artículo 105.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria, que :

"(...)La Inspección a partir de los datos e indicios conocidos durante la comprobación, presume que el obligado tributario no ha podido realizar las operaciones documentadas en las facturas relacionadas en el apartado segundo, dado que no cuenta con la infraestructura empresarial (medios humanos y materiales) necesaria para ello, pero da la oportunidad al obligado tributario para que pruebe que dicha presunción es errónea y que realmente se ha llevado a cabo la actividad.

Así, en la Diligencia de fecha 22 de mayo de 2009, la Inspección requiere la aportación de los "contratos correspondientes a las prestaciones de servicios realizadas." Pero en la Diligencia 25 de septiembre de 2009 se hace constar que:

"en cuanto a la solicitud de documentación de la diligencia de fecha 22-05-09, y asimismo de la petición realizada de:

- Partes de trabajo (que detallen nº de horas, fecha, obra donde se realizó...)
- Autorizaciones de entrada a las obras y justificantes de entrega de equipos de protección.
- Presupuestos de los trabajos realizados.

El compareciente manifiesta que no dispone de más documentación de la ya aportada.

Asimismo se manifiesta que los justificantes de entrega de equipos de protección están, siendo buscados por el compareciente, aunque de la documentación obrante en el expediente se desprende que finalmente no se aportaron.

En la diligencia de 8 de marzo de 2010, donde la Inspección pone de manifiesto el expediente al obligado tributario y le concede plazo para presentar alegaciones y/o aportar cuanta documentación considere procedente, su representante manifiesta que "renuncia a efectuar alegaciones y aportar nuevos documentos o justificaciones.

Finalmente en el acuerdo de propuesta de resolución del expediente sancionador se vuelve a conceder un plazo para que aporte nuevos documentos o elementos de prueba, pero, tal como se ha dicho en el apartado tercero, no consta que lo haya hecho.

Por tanto, el obligado tributario, a quien compete aportar la prueba que desvirtúe la presunción razonablemente fundamentada de la Inspección de que es imposible la realidad de las operaciones documentadas en las facturas reseñadas, no lo ha hecho, a pesar de que la mayor parte de la documentación requerida es obligatoria por la legislación laboral y de la seguridad social para la actividad declarada por el interesado. Ante esto no cabe sino entender la certeza de dicha presunción.

Respecto de la falta de relevancia de la ausencia de imputaciones de compras, y de la manifiesta escasez de trabajadores, la Inspección razona que:

"En cuanto al contenido exacto de las operaciones declaradas, es imposible conocerla con la documentación comprobada, ya que se ha limitado a las facturas. Al no aportar los contratos ni ninguna otra

documentación al respecto, la alegación de que el trabajo se limitaba a la prestación de mano de obra: no deja de ser una mera manifestación del interesado que no se encuentra apoyada por ninguna prueba documental.

Por lo que respecta al número de trabajadores, según los datos de la Seguridad Social a los que ha tenido acceso la Administración Tributaria, las altas supusieron durante el ejercicio 2007 el equivalente a 1,5 trabajadores/año.

Teniendo en cuenta que el total facturado fue de 313.950,10 euros, la proporción es de 209.300,07 euros por trabajador y año, mientras que la retribución declarada es de 15.271,71 euros por trabajador y año, es decir, una relación entre la producción y la retribución de 13,71, cuando la proporción normal en este sector es de entre 2 y 2,5, la sexta parte."

Asimismo, recalca la Inspección que:

"Es evidente que el parentesco entre el emisor y el receptor de la factura puede facilitar la irregularidad de la misma, ya que simplifica el posible acuerdo entre ambas partes con el fin de conseguir mutuas ventajas fiscales de la conducta fraudulenta."

Y que:

"El interesado basa toda la argumentación de sus alegaciones en la existencia de las facturas, ya que se trata de la única prueba documental que ha aportado.

Es reiterada la jurisprudencia al respecto de la insuficiencia de la factura como prueba de la realidad de las operaciones documentadas. En este sentido se ha pronunciado el TEAC en numerosas ocasiones, así las resoluciones de 17/12/98 y 30/09/05, asimismo la Audiencia Nacional en 29/04/04 y 22/07/04 y el Tribunal Supremo en 24/05/05, entre otras.

Resulta especialmente importante y clarificadora la reciente resolución del TEAC de 03/02/10, al recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio número 00-0358-09, donde se fija la siguiente doctrina: "Unificar el criterio en el sentido de que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad."

De lo expuesto se concluye que si bien, como precisa la Inspección, no puede afirmarse que no se haya realizado en absoluto actividad alguna dada la presencia, casi testimonial, de algún trabajador, sí que resulta acreditado que la totalidad de las facturas emitidas por el recurrente contenían datos falsos al consignar unos importes muy superiores a los que -si algún servicio hubo- pudo facturarse por ello habida cuenta de la precariedad de medios de la reclamante.

Por un lado, el recurrente no ha probado la realidad de ninguna de ellas, al no aportar, de ninguna, dato alguno que complementa los datos genéricos consignados en la factura: ni contratos, ni medios de pago, ni otras pruebas, ni tampoco documentos tales como partes de trabajo (que detallen nº de horas, fecha, obra donde se realizó...), autorizaciones de entrada a las obras y justificantes de entrega de equipos de protección o presupuestos de los trabajos realizados, que se lo solicitaron expresamente y no aportó.

Por otro lado, se aprecia en todas las facturas la misma desproporción entre los trabajadores disponibles en cada momento (único elemento productivo del que, en su caso, se disponía) y las enormes cantidades facturadas por su supuesta cesión a terceros.

En este sentido, partiendo de que todas las facturas contenían datos no probados e inverosímiles, concluye la Inspección que todas contienen una facturación excesivamente elevada para los medios de que se disponían, de modo que se puede concluir que todas contenían datos falseados, por lo que sí se justificaría la proporcionalidad de la sanción.

A una misma conclusión llega la siguiente Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2014, recurso 159/2012:

"Los hechos en los que se basa la Administración para concluir que por el recurrente se han emitido facturas falsas, tal como se recogen en la Resolución impugnada, son los siguientes: a) el recurrente se encuentra dado de alta en el epígrafe 504.1 de las tarifas del IAE y acogido al régimen de estimación objetiva en el IRPF y en el régimen simplificado del IVA, b) en las facturas se describen los conceptos de forma general, sin concreción de materiales empleados, horas dedicadas, personal..., c) no se ha acreditado la compra de bienes y servicios necesarios para las prestaciones a que las facturas se refieren, d) no consta el empleo de trabajadores asalariados ni subcontrataciones, e) falta de justificación de los gastos de desplazamiento y estancia a las obras realizadas, f) irregularidades en las facturas, g) los pagos realizados eran seguidos, en días sucesivos, por un reintegro por la misma o similar suma, y h) la situación patrimonial del recurrente - y su cónyuge -, no se ha visto alterada de forma correlativa a los ingresos.

Estas circunstancias suponen indicios de falsedad en las facturas, pues reflejan la inexistencia de las operaciones objeto de las mismas. (...)

Por más que la labor del recurrente sea de carácter técnico y de desarrollo personal con elevados honorarios, no por ello quedan explicadas las carencias de medios empleados señaladas por la Administración para la realización de la actividad.

Respecto de la generalidad de las facturas, la descripción que el propio recurrente realiza en la demanda - folios 54 y 55 -, la pone de manifiesto. (...)

En conclusión, se ha acreditado la emisión de facturas que reflejaban operaciones que no eran reales, y por ello, la procedencia de la sanción impuesta.

En cuanto a la proporcionalidad, se indica que todas las facturas contenían datos inciertos, lo que justificaría, dado el volumen de facturación, la cuantía de la sanción impuesta."

En el mismo sentido, se debe confirmar la aplicación de lo dispuesto en el punto 5 del mismo artículo 201 que establece que:

"Las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se graduarán incrementado la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores."

Tal y como afirma la Inspección, el apartado 1.c) del artículo 187 establece que:

"1. Las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables: (...)

c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación. Se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación (...).

Y en el presente caso se supera ampliamente este límite, ya que las anomalías contables, al falsedad, se ha producido:

"en la totalidad de la facturación objeto de comprobación, 313.950,10 euros."

Por último, debe consignarse que distinta sería la solución si, como ocurrió en la caso analizado por la Resolución de este TEAC con nº de registro RG 4614/2013, de 15-12-2015, la realidad puesta de manifiesto por la Inspección hubiese sido que algunas facturas eran falsas mientras que otras sí reflejaban el importe real del servicio prestado, y no, como ocurre en nuestro caso, que todas las facturas eran falsas por reflejar una facturación, cuando menos, superior a la real. En el caso abordado por dicha resolución solo puede imponerse la sanción sobre las operaciones correspondientes a las facturas falsas, y no sobre las que no lo son, lo que, obviamente, obliga a que la Inspección las delimite.

Por todo lo anterior, se desestiman las alegaciones del interesado.

POR LO EXPUESTO:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala y en segunda instancia, en el presente recurso de alzada

ACUERDA

su **DESESTIMACIÓN** confirmando la resolución del Tribunal de instancia impugnada por resultar ajustada a Derecho, según lo argumentado.

[1] El subrayado se ha añadido por este TEAC.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.