

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068757

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Granada)

Sentencia 1583/2017, de 13 de julio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1170/2014

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Realidad de los servicios. Delito ante la Hacienda pública. Prejudicialidad. Vinculación con la sentencia penal. Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Principios de la potestad sancionadora. Non bis in ídem. Servicios prestados por persona física sin medios materiales y personales y sin que hubiera presentado declaraciones fiscales, indicios de que los servicios no eran reales. El sujeto no ha acreditado materialmente los servicios. En el proceso penal seguido contra el administrador de la recurrente se concluyó que no se habían acreditado los hechos denunciados ni la participación del acusado. No dice que no existieran los hechos sino que no hay acreditación, por lo que no se pueden considerar falsas las facturas. Ahora bien, pese a la sentencia penal firme absoluta, cuando se llega a la absolución porque se declara que no constan acreditados los hechos denunciados, nada impide a la Administración que inicie o continúe sus actuaciones, pero ha de atenerse a los hechos que el Tribunal declare probados. El principio non bis ídem impide dos sanciones, pero no dos pronunciamientos sobre los mismos hechos. Los testimonios de los trabajadores que comparecieron en el juicio oral sirvieron para que el Juez Penal considerase que no estaba acreditado la falsedad de las facturas. Pero esas manifestaciones no son suficientes en vía administrativa para considerar acreditado la realidad de los servicios, teniendo en cuenta los indicios aportados por la Administración.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 51, 105, 106, 108, 180 y 183.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14, 19 y 133.

RD 2402/1985 (Deber de expedir y entregar facturas), art. 3.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 77, 114 y 118.

RD 2063/2004 (Rgto. de régimen sancionador tributario), arts. 32 y 33.

Constitución Española, art. 25.

RD 939/1986 (RGIT), art. 66.

PONENTE:*Don José Antonio Santandreu Montero.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN SEGUNDA

RECURSO NÚMERO: 1.170/2014

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. José Antonio Santandreu Montero

Ilmos. Sres. Magistrados

D. Federico Lázaro Guil
D. Luis Ángel Gollonet Teruel

En la ciudad de Granada, a trece de julio de julio de dos mil diecisiete. Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, se han tramitado el recurso contencioso administrativo número 1.170/2014 seguidos a instancia de la entidad mercantil "YESOS CLEME, S. L.", que comparece representada por la Procuradora de los Tribunales, doña Rosa Gutiérrez Martínez y asistida de Letrada, siendo parte demandada el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada), en cuya representación y defensa interviene el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 62.641, 40 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpuso el presente recurso contra las resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) que se identifica más abajo. Se admitió a trámite y se acordó reclamar el expediente administrativo, siendo remitido por la Administración demandada.

Segundo.

En su escrito de demanda, la parte actora expuso cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación y terminó por solicitar se dictase sentencia estimando el recurso anulando las resoluciones que se impugnan por no ser conformes a derecho.

Tercero.

En su escrito de contestación a la demanda, la Administración demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora, y, tras exponer cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación, solicitó que sea dictada sentencia confirmando en sus términos las resoluciones impugnada por ser ajustadas a derecho.

Cuarto.

Acordado el recibimiento a prueba se practicaron aquellas pruebas que propuestas en tiempo y forma por las partes, la Sala admitió y declaró pertinentes, incorporándose las mismas a los autos con el resultado que en estos consta.

Quinto.

Declarado concluso el período de prueba, al no estimarse necesario por la Sala la celebración de vista pública, se acordó dar traslado a las partes para conclusiones escritas, a través del cual, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones.

Sexto.

- Se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso el día y hora señalado en autos, en que efectivamente tuvo lugar, habiéndose observado las prescripciones legales en la tramitación del mismo y actuando como Magistrado Ponente don José Antonio Santandreu Montero.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se dirige contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Sevilla) de 24 de julio de 2014, expediente número NUM000 , que desestimó la reclamación económico administrativa promovida contra el acuerdo dictado por la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de Andalucía de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que aprobó la liquidación número NUM001 proveniente del acta con número de referencia A02- NUM002 por una deuda tributaria de 62.641, 20 euros por el concepto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007.

Segundo.

El acto objeto de la presente litis es la resolución indicada que viene a denegar los efectos pretendidos por la parte demandante porque no aparecían suficientemente justificados a efectos de su deducción los gastos relativos a las facturas emitidas por don Bienvenido en los ejercicios de 2006 y 2007 por el importe consignado en el acuerdo de liquidación.

Todas esas facturas repiten, en lo básico, el mismo formato , así en algunas, aunque no en todas, la localidad de la obra, y el importe total de los trabajos incrementados con el Impuesto sobre el Valor Añadido y a ellas sigue en la mayoría de los casos un recibí firmado por don Bienvenido cuyo importe se cobraban en efectivo.

Tercero.

En el seno de las actuaciones que siguió la Inspección con la mercantil ahora demandante, el 18 de noviembre de 2010 extendió el acta de disconformidad modelo A02 y número de referencia NUM002 en la que el actuario relataba las circunstancias por las que consideraba que los gastos pretendidos no podían aceptarse ya que las facturas por las que se cobraron los trabajos que indicaban junto con las circunstancias que concurrían en don Bienvenido no permitían tener por realmente ejecutados esos trabajos.

En apoyo de esa apreciación, el acta hace un relato de una serie de acontecimientos que, ponderados por el actuario, le hacía concluir con la improcedencia de que se computaran los gastos pretendidos provenientes de unas facturas que por su contenido y origen difícilmente podían respaldar los trabajos que con ellas se afirma se remuneraron.

En el acta de disconformidad se reseña que la mercantil recurrente tiene como actividad principal la clasificada en el epígrafe 505.1 del Impuesto sobre Actividades Económicas de revestimientos exteriores e interiores. Según la base de datos de la AEAT don Bienvenido estuvo dado de alta en el mismo epígrafe, en el que causó alta el 1 de junio de 2004 y baja el 31 de diciembre de 2005. Los importes que la mercantil imputa a don Bienvenido fueron en 2006 de 2.707.092 euros y 2.767.844 euros en 2007. Según la contabilidad aportada por la mercantil recurrente se deduce que en 2006 pagó 33.000 euros por caja y que en efectivo por cheques superiores a 3.000 euros percibió don Bienvenido percibió en 2006, 100.000 euros y en 2007 1.769.687 euros. En el año 2007 percibió mediante pagarés la cantidad de 922.748, 00 euros. Parte de esos pagarés aparecen en la documentación de Yesos Cleme SL, aparecen en su contabilidad como ingresados en Caja.

Junto a todos estos datos aduce la Administración para justificar su criterio de que no hay prueba de que se realizaran realmente los trabajos que se facturaron por don Bienvenido , que éste carece de medios personales y humanos para la facturación emitida, no ha realizado ningún ingreso tributario por su actividad, ni en la Seguridad Social por sus trabajadores. También que se ha utilizado de manera mayoritaria para el pago de esos servicios facturados el pago al contado. Don Bienvenido no utiliza a entidades financieras para el desarrollo de la actividad a que se dedica y por la que en los años en cuestión facturó trabajos por los importes ya reseñados. No presentó declaraciones de IVA ni del Impuesto sobre Sociedades y no compareció a la citación de la Administración. Eso en cuanto a don Bienvenido pues la Administración reseña que la mercantil demandante no ha aportado, en relación con el citado don Bienvenido , los albaranes, los contratos de ejecución de obra, los presupuestos de esos contratos, las certificaciones de obra, los medios de transporte del que se sirve, los partes de trabajo, la planificación de los trabajos.....Lo anterior, entre otras consideraciones, hace que la Administración gire una liquidación a la recurrente de una cuota para el año 2006 de 27.886, 02 euros y para el 2007, de 25.092, 06 euros.

Cuarto.

Disiente la parte recurrente de que se le aplique el sistema de estimación indirecta del artículo 53.1 de la Ley General Tributaria y la Administración en sus actuaciones ya hizo constar que la anomalía sustancial en la contabilidad que habilitaría el que se acudiera a ese método, la sitúa en el artículo 183.3 que considera anomalía sustancial en la contabilidad y en los libros o registros establecidos en la normativa tributaria, la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria mediante la falsedad de asientos, registros o importes de manera que se altere su consideración fiscal . La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento de la base de la sanción. Añadiendo la letra b) del citado precepto que esa anomalía sustancial se apreciará con el empleo de facturas , justificantes u otros documentos falsos o falseados siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados representa un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.....

La Administración se acoge a esos motivos porque entiende que las facturas que en sus actuaciones ya consignó y los servicios que en ellas se recogían , no obedecían a servicios realmente prestados por lo que en principio el acudir a ese sistema para la determinación de la base imponible, queda pendiente de que la Sala confirme la existencia de las causas que sirvieron para que la Administración acordara la implantación de ese sistema, lo que nos abre las puertas a su examen.

Quinto.

El Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba la Ley del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 14.1.e) del mismo texto legal, después de hacer referencia a las liberalidades, señala que serán deducibles todos aquellos gastos que se hallen correlacionados con los ingresos. Así, se proclama la correlación entre ingresos y gastos, aunque para admitir el carácter deducible de un gasto hay que cumplir el requisito de inscripción contable, exigido en el art. 19.3 del mencionado texto, que establece: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente".

Por último, en lo que aquí importa, el art. 133.1 de dicha Ley, relativo a las obligaciones contables, dispone: "Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen".

Estas normas conducen al Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que regula las obligaciones de facturación que incumben a los empresarios y profesionales, a cuyo tenor los gastos necesarios para la obtención de los ingresos deben justificarse mediante "factura completa", la cual tiene que estar numerada y debe incluir la fecha de su expedición, nombre y apellidos, razón o denominación social del expedidor y del destinatario, así como la descripción de la operación y su importe. Aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión de facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, requisito indispensable para poder afirmar que los bienes adquiridos o los servicios prestados se han utilizado en el desarrollo de operaciones sujetas al impuesto.

Además, esta Sala y Sección ha declarado de manera reiterada que recae sobre el sujeto pasivo la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de fecha 21 de junio de 2007 (RJ 2007, 5545) al proclamar: "...con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490) (actual art. 105.1 de la Ley de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la entidad que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales". De las normas y doctrina expuestas se infiere que para la deducción de un gasto aunque no es un factor exclusivo y determinante, sí es preciso la expedición de factura completa.

El artículo 3.1 del Real Decreto 2402/1985 , disponía: "Toda factura y sus copias o matrices contendrán al menos, los siguientes datos y requisitos: 1º número y en su caso serie. 2º nombre y apellidos o denominación social, número de identificación fiscal atribuido por la Administración española o en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea y domicilio, tanto del expedidor como del destinatario. 3º descripción de la operación y de su contraprestación total. 4º lugar y fecha de emisión".

En la Introducción del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, de precedente cita, se afirma que "es necesario entender que en el desarrollo de las actividades empresariales los documentos aportados deben ser claros y precisos para justificar los gastos minorados en la base imponible". En el caso en cuestión las facturas que se presenta no son ciertamente "precisas". El adjetivo "preciso" puede incluir hasta seis categorías distintas de significados en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, pudiendo interesar ahora las descritas en los números dos y tres que dicen así: 2º. Puntual, fijo, exacto, cierto, determinado; y el 3º. Distinto, claro y formal; circunstancias que son negadas por la Inspección actuante y no acreditadas por la recurrente.

Pues bien, en el presente caso, en aplicación de tal doctrina, ha de valorarse la prueba documental (facturas de referencia) aportadas por la actora durante las diligencias de inspección, y de la que la Administración no deduce la plena justificación de los gastos invocados. La factura como medio de información tiene trascendental importancia, toda vez que se suministra a la Administración una importante información sobre las operaciones económicas del sujeto pasivo y de terceros, sin olvidar que la información que se puede obtener de los justificantes de las operaciones es relevante no sólo para el Derecho interno sino también para el internacional, en especial en aras de la cooperación y asistencia mutua entre los Estados miembros de la UE. Respecto a la factura como requisito para el ejercicio del derecho a la deducción de gastos es el medio para demandar ese derecho. En fin, la factura es requisito para ejercitar el derecho a deducción, si bien ha de distinguirse entre el derecho a deducir que nace con el devengo y derecho a ejercitar la deducción que requiere el cumplimiento de todos los requisitos materiales y formales y entre estos, como primero y más principal, el de estar en posesión de la factura, si bien, claro está, que no basta con la exhibición del ejemplar si en el mismo no se recogen los elementos que le vienen impuestos por la norma ya transcrita. La exigencia de que los documentos en los que se pretende acoger una deducción de gastos, imponga unas determinados requisitos es evidente y así lo cumple la recurrente en las facturas que ella emite a las empresas con las que contrata la ejecución de obras y la prestación de servicios. La observancia de todas esas prescripciones permite que se pueda controlar que, efectivamente, se está deduciendo conforme a la realidad de los hechos.

En nuestro Derecho el principal documento es la factura original expedida por quien realiza o preste el servicio. Ahora bien, no cabe extremar esta exigencia hasta llegar a mantener que cuando la factura está incompleta, supone la pérdida de la posibilidad de ejercitar el derecho porque la factura no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción, sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo. En este sentido en la sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 5 de diciembre de 1996, AS. C-85/95 , John Reisdorf, ya se reconoció implícitamente que los medios de prueba del IVA soportado no pueden limitarse de forma que se haga imposible o sumamente difícil ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas, estando los Estados miembros legitimados para solicitar del sujeto pasivo, cuando no posea factura, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente.

Acorde con esta orientación, en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre , por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del IVA, luego de ponerse de manifiesto la importancia que tiene la factura para la correcta gestión de los distintos tributos, por la información que la misma proporciona a la Administración, se añade que la factura no puede configurarse como un medio de prueba tasada, especificando que si bien la factura completa es, sin duda, el principal medio de prueba a efectos tributarios, ello no puede suponer que las cuotas o gastos deducibles no puedan probarse de otras formas, siempre que las mismas acrediten de modo fehaciente la realidad de los referidos gastos y cuotas.

Sin embargo, llegados a este punto, del examen detenido de las facturas emitidas en los años 2006 y 2007 se aprecia lo siguiente: ssaslvo dos facturas que la Inspección específica y que se pagaron por Caja, la gran mayoría de las del año 2006 se pagaron en efectivo a don Bienvenido , y lo mismo acaece en el año 2007 . En ambas anualidades y la Inspección así lo indica, otras facturas, también reseñadas, se abonaron mediante pagarés .

Sexto.

En principio y el acta así lo atestigua, no es un solo hecho el que valora la Inspección, sino una serie de ellos con sus circunstancias que va desgranando y en los que asienta su parecer de la improcedencia de acoger a

los efectos del Impuesto sobre Sociedades, los gastos derivados de esas facturas. Así, no resulta en principio razonable que don Bienvenido que tiene como único cliente a Yesos Cleme SL., que le factura unas cantidades como las que se presentaron al cobro y se percibieron en metálico, no haya probado la adquisición de material para ejecutar esos trabajos.

Sobre el hecho de que no presentaran sus declaraciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades de los años 2006 y 2007, es cierto que es una cuestión que debía aclararla y explicarla, en su caso, quien prestó los servicios que después facturó a la mercantil recurrente. La Administración hizo por obtener esa información del propio Sr Bienvenido, sin embargo, no lo pudo conseguir porque los intentos de citación, resultaron infructuosos.

En materia como la que nos ocupa, debemos recordar que es un dato inequívoco que ha de tenerse en cuenta que quien, teóricamente, realiza determinados actos encaminados a simular unos hechos con determinada repercusión tributaria favorable para quien los ejecuta, es obvio que lo hace de la manera que resulte más difícil y compleja reconstruirlos. Por ello, ante la ausencia de prueba directa, la Administración, en ciertos casos, puede acudir a otros sistemas de fijación de los hechos, como son las presunciones que, con base en el art. 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963 y en los artículos 106. 1 y 108 de la vigente Ley, recoge como un medio de prueba admisible. La actual Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000, las cataloga como medio de fijación de los hechos, puesto que las presunciones son realmente juicios lógicos en los que partiendo de un hecho base o indicio (que debe quedar acreditado), se llega a la fijación de un hecho presunto, que es el jurídicamente relevante, en virtud de un enlace preciso y directo realizado por la ley (presunción legal) o por quien debe realizarla (presunción judicial). En el caso en el que nos encontramos, más que la fijación de los hechos por presunciones, se ha realizado por la utilización de lo que la jurisprudencia y doctrina del proceso penal viene denominando prueba por indicios. En la prueba por indicios nos encontramos con una serie de hechos, que deben estar acreditados, que separadamente pueden no significar nada, pero que, considerados en su conjunto, llevan a una determinada conclusión mediante un razonamiento lógico. Por tanto, más que cada hecho en sí, lo importante es la conclusión a la que se llega al considerarlos conjuntamente.

Tales indicios, los ha obtenido la inspección tributaria a través de un estudio de la situación en el que describe que quien emitió dichas facturas, carecía de las infraestructuras material y personal para haber realizado unas obras de la importancia que denota el importe de lo que por ellas se pagó, entendiéndose que existe un auténtico nexo causal entre el hecho conocido (esas carencias cuando no ausencias de estructura empresarial) y la consecuencia obtenida (que quien dice haber prestado los servicios retribuidos no pudo llevarlos a término). Consta en el expediente administrativo unido a los autos, como ha quedado señalado líneas más arriba, que don Bienvenido, el emisor de las facturas carece de la infraestructura suficiente para esa prestación de trabajos - no hay contratos escritos -, no ha acreditado compras a proveedores, carecen de cuentas abiertas en entidades bancarias, y no cuenta con elementos productivos susceptibles de procurar el desarrollo de actividades como las que se dicen facturadas a la actora. Todo lo así recabado en el curso de las actuaciones inspectoras, no dejan de ser elementos indiciarios de prueba que llevan a la conclusión que don Bienvenido no realizó los trabajos que se recogían en las facturas emitidas y reseñadas por la Inspección tanto en el acta firmada de disconformidad como en el acuerdo de liquidación.

La Sala, en contra del parecer de la ahora demandante, considera que la actividad probatoria desplegada por la inspección en el caso enjuiciado ha sido suficiente a los fines pretendidos, puesto que además de las pruebas indiciarias en que basa su resolución, la Administración tributaria requirió a la mercantil demandante para que aportara los contratos suscritos con don Bienvenido, los presupuestos de ejecución de las obras facturadas, y demás documentación que pudiera advenir la realidad de esos trabajos y en ese aspecto la parte ahora recurrente no ha justificado la existencia de esa documentación, hurtando en la forma en que admitió la confección de las facturas por parte del citado Sr Bienvenido, el conocimiento del detalle de los trabajos contratados, los albaranes, los partes y las notas de trabajo en la que se explicasen los desarrollados y la forma y secuencia con lo que lo fueron, personas encargadas del control de la ejecución de las obras concertadas, sin que, no ya la aportación, sino el ofrecimiento de la aportación de tales elementos, haya llegado a ser cumplido por la actora, remitiéndose en cierta medida a que los mismos debían recabarse del Sr Bienvenido. Nada de la documentación que le pidió la Administración a la hoy recurrente, integraba una petición anómala, pues se trataba de una documentación relacionada con los servicios facturados y su solicitud se dirigió a una de las partes contratantes, no en vano la recurrente era quien concertó la realización de los trabajos cuya deducción fiscal como gasto se pretende obtener.

En razón a lo expuesto, se desvanece el argumento de la demanda en el sentido de que la actividad probatoria de la inspección en el caso enjuiciado ha sido insuficiente, siendo así más bien, que quien defiende la legalidad de las facturas rechazadas, es quien ha declinado llevar a cabo cualquier actividad dirigida a probar la efectividad de los servicios prestados, y resultando que la carga de esa prueba sobre la efectividad de las operaciones facturadas corresponde a la demandante, solo a ella cabe reprochar las consecuencias de la falta de acreditación de los hechos en que amparaba su pretensión y que se reducía básicamente a que esos servicios se habían prestado porque se habían abonado las facturas, eso sí en efectivo casi en su totalidad.

En el modo de proceder de la inspección, y en el resultado de sus actuaciones, no cabe entender que se ha producido una inversión de la carga probatoria, pues la Administración ha acreditado con pruebas indiciarias consistentes las razones que le asisten para no aceptar los gastos provenientes de 101 facturas, y debe corresponder a la mercantil demandante la prueba cumplida de que esos documentos en la forma que se confeccionaron y emitieron son válidos para producir el efecto que postula, y como no lo ha hecho, es por lo que la Sala considera atendible la prueba de indicios barajada por la Administración y que no ha sido desvirtuada por la recurrente.

Séptimo.

Partiendo de lo expuesto y razonado, se ha de recordar lo ya declarado por esta Sala en otras sentencias acerca de que en lo referente a la deducibilidad de los gastos recogidos en determinadas facturas consideradas por la Administración como ineficaces a tales efectos, es preciso tener en cuenta que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades deben cumplir una serie de requisitos cuya prueba incumbe a la propia interesada. Pues, teniendo en cuenta que el artículo 105 de la Ley 58/2003, LGT que dispone que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo así como la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, en materia de acreditación de gastos (Sentencia de 26 de julio de 1994 [RJ 1994, 5958]) al decir: "la declaración de ingresos tiene una trascendencia social positiva porque el contribuyente no va a declarar ingresos que no percibe. Los gastos deducibles en cambio, de signo contrario al incremento de la deuda tributaria requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público", por eso, "la incumbencia probatoria recae sobre quien pretende ver disminuido el importe de la deuda tributaria a través de una relación de gastos deducibles....", lo que implica que en el supuesto concreto si la demandante quería que los gastos que aparecen en determinadas facturas fueran deducibles debía haber acreditado fehacientemente que estaban directamente relacionados con la actividad desarrollada, que se cumplían todos los requisitos para ser considerados fiscalmente deducibles y que realmente se habían producido las operaciones cuestionadas, no solo desde el punto de vista formal sino material, es decir, la ejecución de las obras y, como contrapartida, el pago a quien las realizó.

Esa exigencia supone la necesidad de la factura completa y veraz, la acreditación de la entrega y de su pago. Ahora bien, esa acreditación ha de ser no solo formal sino también material, máxime cuando la Administración pone de manifiesto la existencia de posible emisión irregular de facturas, en virtud de los indicios que la Inspección apreció y de los que hemos ya hecho la natural reseña. En cuyo caso como ha declarado el TJCE en su sentencia de 12 de enero de 2006 (TJCE 2006, 13) , en relación a otro tributo, el que ha soportado el IVA tendrá derecho a deducirlo a menos que quede acreditado que conocía o podía conocer la irregularidad de las facturas y la posible existencia de actuación fraudulenta en la emisión de las facturas.

Estamos pues ante cuestiones de prueba y valoración de la carga de la prueba. Con estas premisas nos encontramos en que ha de trasladarse a la recurrente la carga probatoria de la autenticidad de las operaciones, y de lo que se acopió en el expediente administrativo y se ha practicado en las presentes actuaciones, resulta que la mercantil recurrente en aquello que le era demandable y podía y debía haber hecho, no ha podido acreditar la efectiva prestación de los servicios facturados por ausencia de infraestructura empresarial, de activos significativos, y demás elementos operativos.

En consecuencia, es a la recurrente, que pretende hacer valer su derecho a la consideración de gasto fiscal, a quien incumbe la carga de acreditar que reúne los requisitos legales para tal consideración frente a lo que discute la Administración y quien, por lo tanto, debe afrontar las consecuencias perjudiciales de la ausencia de prueba, en el caso de que ésta no sea suficiente en orden a la justificación de la existencia del derecho del que derivan legalmente los gastos cuya validez y procedencia propugna.

Octavo.

Quedaría incompleta la anterior reseña si no se añadiera que contra el Administrador Único de la mercantil recurrente se siguió ante el Juzgado de lo Penal número Cinco de Almería, el Juicio Oral 536/2010 proveniente del Procedimiento Abreviado número 34/2009, por tres delitos contra la hacienda pública y por un delito continuado de falsedad en documento mercantil referidos a la conducta seguida por el Impuesto sobre el Valor Añadido en los ejercicios 2003, 2004 y 2005 en el que el 11 de julio de 2011 se dictó la sentencia número 438 que absolvía al acusado de los delitos de los que venía acusado tanto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria como por el Ministerio Fiscal.

En esa sentencia el Juzgador en el apartado de los hechos declarados asevera " no resultan acreditados los hechos denunciados ni la participación del acusado en los mismos tal y como relata el escrito de acusación". Esa es la aseveración que sienta de los hechos que declara probados, la falta de acreditación de los hechos denunciados. No dice que no existieron esos hechos sino que no hay acreditación, es decir, prueba sobre los hechos denunciados. Y ya respecto de los delitos contra la hacienda pública manifestaba " no se ha probado la existencia de un ánimo defraudatorio en el acusado pues no podemos considerar acreditada la falsedad de las facturas y no existe creación artificial alguna para eludir el pago del impuesto, considerando, añade el Juzgador, "que los hechos deben quedar en este caso en el ámbito fiscal y administrativo con las sanciones que en ellos proceda".

En el momento de descartar la comisión de los delitos contra la Hacienda Pública, sobre la inexistencia de la efectiva prestación de los servicios que se facturaban, añadía, con cita de los distintos testigos que comparecieron en el juicio oral, que eran trabajadores de las empresas emisoras de las facturas, que reconocían haber prestado ese trabajo para la sociedad ahora recurrente en este orden jurisdiccional.

Sobre el delito de falsedad en documento mercantil desechó que existiera ninguna prueba que avalase que el acusado u otra persona en su nombre, hubiese falsificado las facturas que aparecían emitidas por don Agapito .

Sentado lo anterior, la cuestión que debe analizarse es la vinculación que puede tener para la resolución del presente recurso, que afecta a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007 la sentencia penal firme absolutoria dictada respecto los tres delitos contra la Hacienda Pública y por un delito continuado de falsedad en documento mercantil.

En un principio , las relaciones entre el procedimiento de aplicación de los Tributos, el procedimiento sancionador tributario y el proceso penal se hallan regidas conforme a los artículos 180.1 de la Ley General Tributaria (RCL 1963 , 2490) y 32 y 33 del Reglamento General del régimen sancionador tributario (RCL 2004, 2263) , mediante el principio non bis in ídem y el criterio de la preferencia del orden penal por cuanto se ordena la paralización del procedimiento administrativo si los hechos pueden ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, y sólo en los casos en los que se dicte el sobreseimiento o el archivo o se pronuncie una sentencia absolutoria podrá continuarse el procedimiento administrativo respetando en todo caso los hechos declarados probados por la resolución judicial.

La antigua Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490) consagró igualmente estos principios en el artículo 77.6 , al establecer que "En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados".

En el mismo sentido también se pronunciaba el artículo 66 del Reglamento General de Inspección aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (RCL 1986, 1537 , 2513 y 3058) .

El artículo 25.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836) establece que "nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento".

En interpretación del precepto, la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 77/1983, de 3 de octubre (RTC 1983, 77) , remitiéndose a jurisprudencia constitucional anterior, señala que: "la ST 30 enero 1981 de este Tribunal (RTC 1981, 2) (BOE núm. 47 de 24 febrero) reconoce el principio llamado de "non bis in ídem" íntimamente unido al principio de legalidad de las infracciones que recoge el art. 25 CE (RCL 1978, 2836) . El principio "non bis in ídem " determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos

hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado".

"Consecuencia de lo dicho, puesto en conexión con la regla de la subordinación de la actuación sancionadora de la Administración a la actuación de los Tribunales de justicia es que la primera, como con anterioridad se dijo, no puede actuar mientras no lo hayan hecho los segundos y deba en todo caso respetar, cuando actúe a posteriori, el planteamiento fáctico que aquéllos hayan realizado, pues en otro caso se produce un ejercicio del poder punitivo que traspasa los límites del art. 25 CE y viola el derecho del ciudadano a ser sancionado sólo en las condiciones estatuidas por dicho precepto".

Quiere ello decir que la subordinación de la Administración, en el ejercicio de la potestad sancionadora, que es una manifestación o expresión del "ius puniendi" del Estado, se constriñe a los hechos que se declaran probados en las resoluciones judiciales, pero no se extiende a la aplicación del derecho sustantivo, como el propio Tribunal Constitucional aclara.

Debe señalarse que la remisión al artículo 25 .1 de la Constitución consagra y reconoce el derecho fundamental a la legalidad en materia sancionadora, con los derechos que le son inherentes (reserva de ley formal, irretroactividad de la ley penal, "non bis in idem"), y en principio juega exclusivamente en el campo sancionador, no en el ejercicio de las demás potestades administrativas que no tengan ese carácter, como la tributaria en su vertiente de aplicación y liquidación de los tributos.

No obstante, procede analizar si se ha producido un infracción del citado principio toda vez que conforme a la interpretación que del ordenamiento jurídico aplicable en la materia realiza la doctrina de los Tribunales de Justicia, podría considerarse que la decisión del juez penal tiene efecto de cosa juzgada en el procedimiento administrativo, tanto en el marco del procedimiento sancionador tributario, como en el del procedimiento de comprobación y liquidación de forma que los órganos administrativos no sólo no pueden sancionar unos hechos que el Tribunal penal ha declarado inexistentes o simplemente no probados, como acontece en el caso presente, sino que además no pueden tampoco practicar liquidación en estos supuestos, habida cuenta de que el artículo 66-2 del RGIT extiende el efecto de cosa juzgada igualmente al procedimiento de liquidación".

Ciertamente, varias son las hipótesis que pueden darse en la relación que ha de establecerse entre el proceso penal y el procedimiento administrativo tanto en lo que se refiere a las actuaciones de comprobación como al expediente sancionador, aunque ahora sólo nos interesa el supuesto de sentencia penal absolutoria con declaración de hechos probados.

Pues bien, cuando se llega a la absolución porque se declara que no constan acreditados los hechos denunciados, nada impide para que la Administración Tributaria pueda iniciar o continuar sus actuaciones pero ha de atenerse a los hechos que los Tribunales penales hubieran considerado probados, aunque su valoración no vincula a la Administración, salvo que exista la declaración expresa de no haber existido los mismos. En este sentido, cabe recordar la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su sentencia 77/1983, de 3 de Octubre (RTC 1983, 77) , en la que se afirma que "el principio non bis in idem determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado".

Esta sentencia deja abierta la posibilidad de calificación distinta de unos mismos hechos como consecuencia de la aplicación de normativas diferentes, ya que lo único que establece, en base al principio ne bis in idem es la prohibición de dos sanciones, no la de dos pronunciamientos sobre los mismos hechos. Idéntica doctrina se contiene en la sentencia del Tribunal Constitucional 158/1985, de 26 de noviembre (RTC 1985 , 158) , en la que tras invocar la 77/1983, de 3 de octubre (RTC 1983 , 77) , y 62/1984, de 21 de mayo (RTC 1984, 62) , señala que : " La doctrina establecida en las Sentencias antes citadas, y que aquí se reitera y se adapta al caso concreto planteado, implica la necesidad de arbitrar medios para evitar contradicciones entre las decisiones judiciales referidas a los mismos hechos y para remediarlos si se han producido. Ello supone que si existe una resolución firme dictada en un orden

jurisdiccional, otros órganos judiciales que conozcan del mismo asunto deberán también asumir como ciertos los hechos declarados tales por la primera resolución, o justificar la distinta apreciación que hacen de los mismos. Conviene insistir en que esta situación no supone la primacía o la competencia específica de una jurisdicción, que sólo se produciría cuando así lo determine el ordenamiento jurídico, como ocurrirá, por ejemplo, cuando una decisión tenga carácter prejudicial respecto a otra. Fuera de esos casos, lo que cuenta es que el Estado, a través de uno de sus órganos jurisdiccionales, ha declarado la existencia o inexistencia de unos hechos, y no cabe, por las razones expresadas anteriormente, que otro órgano jurisdiccional del mismo Estado desconozca dicha declaración. Naturalmente, para que un órgano judicial tome en cuenta una resolución firme de otro órgano es preciso que tenga conocimiento oficial de la misma, porque se halla incorporada al proceso que ante él se tramita, y, naturalmente, también el órgano judicial que haya de resolver en segundo lugar podrá razonadamente desechar la identidad de situaciones cuando la contradicción sea sólo aparente, o existan razones que justifiquen una diversa apreciación de los hechos. No se trata, pues, de que una jurisdicción haya de aceptar siempre de forma mecánica lo declarado por otra jurisdicción, sino que una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada de acuerdo por otra parte con la reiteradísima doctrina de este Tribunal Constitucional, según la cual el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otros, el de obtener una resolución fundada en derecho. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por otro órgano, el que pronuncia la segunda debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio."

Asimismo, en los supuestos en que la resolución judicial penal previa se funda en la falta de justificación o prueba, el Tribunal Constitucional llega a admitir la posibilidad de un nuevo enjuiciamiento por otro orden jurisdiccional distinto. Un ejemplo de lo que decimos lo encontramos en la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/1996, de 15 de abril (RTC 1996, 59) , en que, tras sentencia absolutoria del delito de lesiones, por no haberse acreditado la participación del acusado en la realización del hecho delictivo, el perjudicado instó procedimiento civil por los mismos hechos, en reclamación de daños y perjuicios. Y si bien la demanda fue desestimada por el Juzgado de Primera Instancia, posteriormente la Audiencia Provincial estimó el recurso de apelación, reconociendo al actor y apelante el derecho a ser indemnizado por los días de incapacidad y las secuelas que produjeron las lesiones, a cuyo efecto se rechazaba la aplicación de la cosa juzgada, "al no ser aplicable la vinculación de las sentencias penales absolutorias a la jurisdicción civil ex art. 116 LECrim (LEG 1882, 16) cuando, como es el caso, la sentencia penal declara que no han quedado acreditados los hechos denunciados, ya que no existen en el proceso las pruebas concluyentes, categóricas e inequívocas de la referida autoría, que permitan pronunciar una condena legal contra ella, por lo que en aplicación del principio in dubio pro reo, hoy constitucionalizado por el de "presunción de inocencia" (artículo 24 de la Constitución (RCL 1978, 2836)) ha de inclinarse por la absolución del mismo, en cuyo supuesto queda abierta, sin efecto vinculante alguno, la posibilidad que ante esta jurisdicción pueda ejercitarse, exclusivamente como es obvio, la acción civil correspondiente contra la misma persona y probarse en ella que dicha persona fue el autor de los hechos, que indudablemente existieron en la vida real y física. También, a la misma conclusión se llega en la sentencia de 7 de Julio de 2011, cas. 5417/2009 .

Noveno.

Lo anterior implica que la absolución del Administrador único de la mercantil demandante en los términos en que se hizo no vincula al pronunciamiento que sobre la cuestión objeto de la presente litis deba hacer la Sala y que versa básicamente en determinar si con las facturas que emitió don Bienvenido y que Yesos Cleme, S.L., manifiesta que las abonó en la forma ya descrita, se pueden considerar que son documentos que respaldan su pretensión de que se tenga en cuenta por la Administración los gastos que esas operaciones originaron. El fallo del Juzgado de lo Penal absuelve al Administrador único de los delitos que se le atribuían por la falta de prueba de que en la conducta enjuiciada concurren los elementos constitutivos de los tipos penales que se le imputaban y por los que resultó acusado, recordemos delitos contra la hacienda pública y delito continuado de falsedad en documento mercantil, concretamente la falsificación de las facturas emitidas por don Agapito , y ello porque según expone en sus razonamientos hubo carencias en la instrucción e incluso la falta de acusación respecto de don Bienvenido y don Agapito , pese a las dudas y reservas que la conducta de ambos le mereció a la Inspección de Tributos.

El Juez de lo Penal en su sentencia expone que en el juicio oral comparecieron los testigos que expresamente reseñaba en su sentencia, don Genaro y don Modesto , trabajadores de don Agapito y don Jose

Carlos y don Abelardo , de don Bienvenido , y que manifestaron que efectivamente prestaron servicios para las obras de Yesos Cleme, S.L., añadiendo alguno de ellos que vieron cómo el acusado, el Administrador único de la hoy recurrente, pagaba las facturas en metálico a los dos subcontratistas que se encontraban en la obra.

Testimonios de esa índole y con ese alcance, pueden hacer que en la jurisdicción penal sean una prueba para confirmar la constitucionalizada presunción de inocencia, artículo 24 de la CE ., que le asiste a todo acusado en ese orden jurisdiccional. Mas ello lo que no acredita ni evidencia, a criterio de la Sala, es que los trabajos facturados y cobrados en metálico en su totalidad se realizaron en la forma que propugna la parte demandante, sobre todo cuando en su contra se alzan todos los indicios que ya hemos descrito y que la Inspección recogió en el acta de disconformidad y que le sirvieron para el dictado de la liquidación que el TEARA confirmó.

Quien como la mercantil recurrente aspira a que se le puedan deducir como gastos soportados los que dimanen de las facturas emitidas por el Sr Bienvenido no le vale la manifestación de cuatro trabajadores de éstos que atestigüen que ellos estuvieron trabajando en las obras de Yesos Cleme, S.L., recordemos que las facturas abarcaron los años 2006 y 2007 y que fueron un total de 71 facturas las emitidas, sino que tiene que desplegar una mayor actividad probatoria para neutralizar los datos objetivos que consignaba el acta y sobre los que ya hemos expresado nuestro juicio de suficiencia como para que no se acogieran los gastos cuya deducción se pretendía so pretexto de la ejecución de unos trabajos sobre cuya efectiva prestación de esos trabajos la recurrente que fue quien los contrató no ha llegado a aportar una documentación suficientemente expresiva y reforzadora de que aquellos se ejecutaron en los términos que las facturas reflejaban.

Y sobre ese particular la Sala entiende que la parte demandante no ha conseguido enervar de manera bastante los indicios que razonablemente sopesados permitieron llegar a la conclusión que fue confirmada por el TEARA, y que ahora ratificamos, lo que, en definitiva, nos hace que debemos desestimar el recurso origen del presente procedimiento y con expresa condena al pago de las costas de esta instancia de conformidad con el artículo 139 de la LJCA , en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, sobre medidas de agilización procesal, costas que en el concepto de honorarios del Letrado de la Administración demandada lo fijamos en mil euros como cantidad máxima habida cuenta de su labor en la contestación de la demanda.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

1º.- Desestima el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil "Yesos Cleme, S. L." contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Sevilla) de 24 de julio de 2014, expediente número NUM000 , que se confirma en sus términos por ser ajustado a derecho.

2º.- Con la expresa condena en las costas de esta instancia con el límite expresado en nuestro último Fundamento de Derecho.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

Notifíquese la presente resolución a las partes, con las prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial , haciéndoles saber que, contra la misma, cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo, limitado exclusivamente a las cuestiones de derecho, siempre y cuando el recurso pretenda fundarse en la infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, y hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora. Para la admisión del recurso será necesario que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, de conformidad con los criterios expuestos en el art. 88.2 y 3 de la LJCA . El recurso de casación se preparará ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, y seguirá el cauce procesal descrito por los arts. 89 y siguientes de la LJCA . En iguales términos y plazos podrá interponerse

recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma.

El recurso de casación deberá acompañar la copia del resguardo del ingreso en la Cuenta de Consignaciones núm.: 2069000024117014, del depósito para recurrir por cuantía de 50 euros, de conformidad a lo dispuesto en la D. A. 15ª de la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre, salvo concurrencia de los supuestos de exclusión previstos en el apartado 5º de la Disposición Adicional Decimoquinta de dicha norma o beneficiarios de asistencia jurídica gratuita.

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

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.