

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081459

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 28 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 175/2018

#### SUMARIO:

**Aplicación e interpretación de las normas. Simulación absoluta. Prueba de presunciones.** La prueba de presunciones puede ser utilizada para acreditar la simulación, pero no resulta suficiente para demostrar la culpabilidad a efectos sancionadores, debido a la necesidad de aportar una prueba de cargo plena, directa y obtenida lícitamente. La duda razonable obtenida a través de presunciones no es idónea para enervar el derecho constitucional a la presunción de inocencia. **Procedimiento sancionador. Infracciones de la Ley 58/2003. Incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación.** En el presente caso, la Administración admite que la recurrente realizaba una actividad económica, si bien considera que carecía de los medios materiales necesarios para realizar la actividad de comercio al por menor de materiales de construcción, en concreto la actividad de extracción de áridos. Esto trajo como consecuencia que la tributación por la actividad realmente realizada debió determinarse conforme al régimen de estimación directa simplificada en IRPF y régimen general en IVA; y no por los regímenes de estimación objetiva y simplificada a los que se había acogido la interesada. A juicio de la Sala, no cabe usar el juicio presuntivo para acreditar la culpabilidad en base a que todas las facturas emitidas en el ejercicio de la actividad declarada consistente en el comercio al por menor de materiales de construcción son falsas. En el caso analizado, se declaró la simulación por considerar que la contribuyente carecía de los medios materiales necesarios para realizar la actividad de comercio al por menor de materiales de construcción. No obstante, la inspección admite que determinadas empresas recibieron los materiales facturados. La Administración cuestionó que la recurrente realizó como actividad la de comercio al por menor, ya que fue de intermediación en la venta, pues no quedó claro de dónde obtiene la obligada tributaria los áridos vendidos. La Administración justificó la culpabilidad en la presunción de que la recurrente no tenía capacidad para realizar la actividad de extracción de áridos y no en la intención de buscar un beneficio fiscal al emitir facturas falsas. No consta que, más allá de los requerimientos de información, se haya seguido con las entidades destinatarias y pagadoras de las facturas, actuaciones inspectoras, a efectos de tener por acreditado que realmente se beneficiaron de una menor tributación. Y tampoco se explica por qué se habría logrado una menor tributación si la recurrente facturaba como actividad de "comercio al por menor de materiales de construcción" en lugar de por "servicios de intermediación", ni consta si las empresas receptoras de las facturas se dedujeron el gasto, logrando así la menor tributación que- según la Inspección- perseguía la recurrente con su conducta.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 105, 106, 108, 184 y 201.

#### PONENTE:

*Doña Ana Isabel Martin Valero.*

Magistrados:

Don ANA ISABEL MARTIN VALERO

Don MARIA ASUNCION SALVO TAMBO

Don IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

Don SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

### AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000175 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01487/2018

Demandante: Joaquina

Procurador: MARITA LÓPEZ VILLAR

Letrado: JOSÉ CARLOS VÁZQUEZ FERNÁNDEZ Y ALFONSO RICARDO TRENADO FAJARDO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO

**S E N T E N C I A N º :**

Ilma. Sra. Presidente:

D<sup>a</sup>. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a veintiocho de octubre de dos mil veinte.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo nº 175/2018 que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido D<sup>a</sup> Joaquina , representada por la Procuradora D<sup>a</sup> Marita López Villar y asistida del Letrado D. José Carlos Vázquez Fernández y D. Alfonso Ricardo Trenado Fajardo frente a la Administración General del Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de diciembre de 2017, que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta, en segunda instancia, por la recurrente contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, por la que se desestima la reclamación económico administrativa deducida frente al Acuerdo de imposición de sanción dictado por la Inspectora Regional Adjunta de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Castilla y León , en fecha 14 de junio de 2012, por la emisión de facturas con datos falsos o falseados, ejercicio 2009.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Por la recurrente expresada se interpuso recurso contencioso administrativo, mediante escrito presentado en 14 de marzo de 2018, contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión por decreto de fecha 23 de marzo de 2018, y con reclamación del expediente administrativo.

### Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el 23 de julio de 2018, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando: << (...) dicte en su día sentencia por la que, con estimación del presente recurso, declare no conforme a derecho la resolución recurrida, acordando dejar sin efecto la propuesta de sanción por importe de DOSCIENTOS VEINTISIETE MIL CIENTO VEINTIDÓS EUROS CON CUARENTA Y CUATRO CÉNTIMOS (227.122,44 €), todo ello con expresa imposición de costas a la Administración>>.

**Tercero.**

La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 8 de noviembre de 2018, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso.

**Cuarto.**

Por providencia de esta Sala, se señaló para votación y fallo de este recurso el día 21 de octubre de 2020, en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

**Quinto.**

La cuantía del procedimiento se ha fijado en indeterminada.

Siendo Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D<sup>a</sup> Ana I. Martín Valero, quien expresa el parecer de la Sala.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

D<sup>a</sup> Joaquina interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de diciembre de 2017, que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta, en segunda instancia, por la recurrente, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, por la que se desestima la reclamación económico administrativa deducida frente al Acuerdo de imposición de sanción dictado por la Inspectora Regional Adjunta de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Castilla y León, en fecha 14 de junio de 2012, por la emisión de facturas con datos falsos o falseados, ejercicio 2009.

**Segundo.**

Los antecedentes de hecho a tener en cuenta, según resulta del expediente administrativo y de lo actuado en autos, son los siguientes:

1.- En fecha 10 de mayo de 2012, y tras llevarse a cabo actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2009, se incoaron las correspondientes actas de disconformidad.

En las actas y de los informes ampliatorios se aprecian una serie de irregularidades en el desarrollo de la actividad económica en la que figuraba dada de alta D<sup>a</sup> Joaquina desde 2001(653.4 "Comercio al por menor de materiales de construcción"); así:

- No ha quedado acreditado el acopio de materiales para su venta por parte de D<sup>a</sup>

Joaquina, más bien todo lo contrario, no se han obtenido las autorizaciones administrativas para que las empresas que quizá hubieran podido realizar los trabajos y obtener el material puedan llevar a cabo la adecuación de los terrenos y la extracción.

En cuanto a las otras áreas de actuación, se limitan a hacer manifestaciones escritas pero no aportan la documentación que las avalen y demuestren la ejecución y acopio de material.

- En cuanto a las facturas de transporte no queda acreditada su necesidad, puesto que las supuestas empresas compradoras dicen retirarlo por sus propios medios.

- No se aporta detalle de existencias ni ubicación de los áridos en el caso de que ya estuviesen en su poder con anterioridad al periodo a que se refiere la comprobación, pese habersele requerido que justificara la posesión del mismo.

- Del extracto bancario de la cuenta nº NUM000 y de la diligencia de 10 de octubre se comprueba que los pagos son reintegrados al menos en su mayor parte a quienes los realizaron, en concreto a las sociedades TRAMUR, COEXMA y TRANSPORTES SALCEDO.

- Aunque los escritos y documentación aportada en su mayoría están firmados por Joaquina, el representante reconoció ante la Inspección que no están realizados por ella.

- Hay coincidencia del domicilio fiscal de D<sup>a</sup> Joaquina y TRAMUR, es decir existe una relación entre ambos.

- De acuerdo con las manifestaciones hechas por las sociedades que figuraban en los modelos 347 y 190 del ejercicio 2008 y que atendieron los requerimientos de información realizados por la Inspección, VIDAL

FERRERO, HORVIAL y ARIDOS VALDEARCOS, se deduce que ninguno de ellos son consumidores finales de los materiales adquiridos. Ello implica que en el caso de que D<sup>a</sup> Joaquina hubiera justificado el ejercicio efectivo de la actividad, no sería la de venta al por menor de materiales de construcción, sino la de venta al por mayor, ya que se considera venta al por menor la realizada a consumidores finales, no la que se realiza para integrarlo en los procesos productivos (Regla 4 Instrucción Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre de 1990).

Por ello D<sup>a</sup> Joaquina estaría excluida para el ejercicio 2009 de la aplicación del Régimen de estimación objetiva y del régimen simplificado en IVA.

Todas estas irregularidades vienen a demostrar que D<sup>a</sup> Joaquina no ha dispuesto de material para vender, que el hecho de estar dado de alta en el IAE no justifica el ejercicio efectivo de una actividad empresarial para lo que se necesita, según lo contempla el Código de Comercio y que también recoge el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la disposición de los medios productivos necesarios (humanos y de capital) para llevarla a cabo.

- Si bien no puede negarse que determinados documentos y contratos frente a terceros distintos de las empresas TRAMUR y COEXMA, están firmados por D<sup>a</sup> Joaquina y que por sus gestiones de venta (que parece ser es la que hace D<sup>a</sup> Joaquina, según la alegación segunda) pueda percibir alguna retribución como viene a demostrar la cta. de referencia n<sup>o</sup> NUM000, que del análisis de la misma se desprende que una vez hechos los reintegros del cobro de las facturas a COEXMA, TRAMUR y TRANSPORTES SALCEDO, se pagan otros gastos que por el concepto son personales, o son impuestos por un importe de 18.360,58 €, y se incrementa el saldo a 31 de diciembre por importe de 9.423,82 €.

De todo ello se concluye que:

- Por un lado, estamos ante una estructura económica ficticia, en la que se están expidiendo facturas que no corresponden a servicios reales, y en la que D<sup>a</sup> Joaquina es poco más que un testaferro intermediario al servicio de sus clientes, fingiendo realizar una actividad que no existe.

- Por otro lado, D<sup>a</sup> Joaquina percibe por esta actividad de intermediación unas rentas por las que acaba tributando en un régimen, como es el de estimación objetiva, que le resulta muy ventajoso, pero que no es aplicable a dicha actividad

2.- El 14 de junio de 2012 se dictan liquidaciones por el IRPF y por el IVA. En ellas se analiza cual es la actividad desarrollada por la obligada tributaria a efectos de encuadrarla correctamente en el Impuesto sobre Actividades Económicas lo que determinaría la forma correcta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Valor Añadido; y si es correcta la liquidación que de la cuota del impuesto realiza la Inspección.

En cuanto a la actividad desarrollada por la obligada tributaria se concluye, tras analizar las características de la interesada con respecto a cada uno de sus clientes y proveedores, que ha existido una actividad económica pero en absoluto un comercio al por menor. En todo caso, el comercio sería al por mayor, actividad que no se encuentra acogida en el ámbito de aplicación de la estimación objetiva.

No obstante, considera también muy dudosa que se haya realizado este tipo de actividad, teniendo en cuenta que no ha quedado claro de dónde obtiene los áridos, y que en relación con tres entidades aparecen determinados pagos que en fechas inmediatamente posteriores les son devueltos, sin que sea creíble la explicación ofrecida por la interesada de que se correspondían con anticipos a cuenta que fueron devueltos al no haberse podido realizar las extracciones por falta de autorizaciones administrativas.

A pesar de todo lo expuesto, se reconoce en el acuerdo de liquidación que la interesada ha realizado una actividad económica que ha de encuadrarse en las actividades profesionales de intermediación, ya que se ha demostrado que en sus cuentas bancarias se ha producido un incremento de saldo y ese saldo se califica como retribución percibida por D<sup>a</sup> Joaquina en las labores de venta.

En consecuencia, y una vez determinado que la actividad ejercida por la obligada tributaria es una actividad profesional de intermediación, declara que esta actividad no puede acogerse al régimen de estimación objetiva (IRPF) y régimen simplificado (IVA)- conforme a los cuales presentó sus declaraciones- sino que el rendimiento de su actividad económica ha de determinarse mediante el régimen de estimación directa simplificada en el IRPF y por el régimen general en el IVA.

Para el cálculo de los ingresos de la actividad, la Inspección había tenido en cuenta las cantidades que se habían abonado en las cuentas bancarias de la obligada tributaria, más el incremento de saldo de las mismas. Y como gastos, las cuotas que la interesada había abonado a la Seguridad Social pues es el único gasto del cual se tiene la justificación documental.

En el acuerdo de liquidación se corrigen los cálculos efectuados por la actuario, al advertirse que en una parte de los ingresos no se había restado el IVA.

3- Partiendo de los hechos puestos de manifiesto en la comprobación, se inició expediente sancionador, el 10 de mayo de 2012, con propuesta de sanción de 206.366,82 € por la comisión de una infracción tributaria, calificada como muy grave, de incumplimiento de las obligaciones de facturación por emisión de facturas con datos

falsos o falseadas. La base de la sanción se determina por la diferencia entre las facturas emitidas y las retribuciones de la interesada por las prestaciones de servicios de intermediación.

El 14 de junio de 2012 se dicta el Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, en el que se rectifica la base de la sanción propuesta, en el sentido de considerar sancionable toda la facturación emitida por la interesada, sin restar las retribuciones por la prestación de sus servicios de intermediación, al considerar que la interesada ha emitido facturas por una actividad que no ha desempeñado, siendo la totalidad de las facturas falsas.

4.- Frente al acuerdo de imposición de sanción interpuso reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, que fue desestimada por resolución de 30 de junio de 2014.

Interpuesto recurso de alzada ante el TEAC, fue también desestimado por la resolución de fecha 4 de diciembre de 2017, objeto de este recurso.

### Tercero.

La parte actora muestra en la demanda su discrepancia con la respuesta que da el TEAC a las alegaciones formuladas en el recurso de alzada y que vuelve a reproducir, que consistían en lo siguiente:

- 1.- Prejudicialidad penal, al estar incurso en un procedimiento penal por extracción ilegal de áridos
- 2.- En relación con el hecho de que las liquidaciones sean firmes: lo que se está discutiendo no son las liquidaciones sino los hechos en lo que se basa la sanción
- 3.- Por lo que se refiere a la prueba de la actividad de intermediación, la Inspección reduce todos sus indicios a la no existencia de acumulación de áridos, no aportando ningún documento, siendo todo disquisiciones y valoraciones, más cuando la tributación por módulos es aceptada desde hace diez años.
- 4.- La imputación de expedición de facturas no ajustadas a la realidad es pura especulación, y con la denegación de las pruebas propuestas no se permite acreditar las pruebas que las desvirtúan
- 5.- Vulneración de los principios de presunción de inocencia y de culpabilidad. Falta de motivación de la sanción impuesta.

### Cuarto.

Se alega, en primer lugar, que el procedimiento sancionador se debería haber suspendido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 180.1º LGT, hasta que finalizara el procedimiento iniciado por el Juzgado de Instrucción nº 4 de León, Diligencias previas nº 3446/2007, como consecuencia de una querrela interpuesta contra ellas y varias sociedades, por realizar la actividad de extracción de áridos sin contar con determinadas autorizaciones administrativas e incumplir las normas de seguridad y de medio ambiente.

Como ya se le indicó en vía administrativa, en las diferentes instancias, no es de aplicación en este caso la previsión contemplada en el citado artículo 180.1º LGT que impone la suspensión del procedimiento cuando la infracción pudiera constituir delito contra la Hacienda Pública, pues en el proceso penal es estaba enjuiciando la posible actuación ilícita de la interesada al desarrollar la actividad de extracción de áridos sin contar con las correspondiente autorizaciones administrativas, no un posible delito fiscal por incumplimiento de las obligaciones de facturación.

Por tanto la Sala considera que no existe la identidad exigida por el artículo 10 LOPJ y 4 LJCA para apreciar prejudicialidad penal. Tales preceptos imponen preceptivamente la suspensión del proceso contencioso-administrativo cuando exista una cuestión prejudicial de orden penal, rigurosamente no devolutiva, lo que no sólo exige la existencia de ese proceso penal condicionante, sino la identidad sustancial entre los hechos debatidos allí y los que sean objeto de controversia en este proceso (entre otras, SAN, 2ª de 27 de junio de 2013 -rec 201/2010-),

### Quinto.

Por lo que se refiere a la sanción impuesta, el artículo 201 de la LGT establece:

" 1. Constituye infracción tributaria incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de extinción, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

(...)

3. La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será muy grave cuando en incumplimiento consiste en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con documentos falsos o falseados.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la sanción "



En este supuesto, en los acuerdos de liquidación se procedió a calcular los rendimientos percibidos por la interesada por el régimen de estimación directa simplificada en el IRPF y régimen general en el IVA, corrigiendo así las declaraciones presentadas por la interesada en la que se acogía al régimen de estimación objetiva (IRPF) y al régimen simplificado (IVA). Y ello al entender la Inspección que la actividad desarrollada no era la de comercio al por menor de materiales de construcción, en la que se encontraba dada de alta, sino la de "servicios de intermediación".

Partiendo de esta regularización, en el acuerdo de imposición de sanción se concluye que por parte de la obligada tributaria en el año 2009, no se ha justificado la efectividad de los acopios de material de árido para su posterior venta y tampoco que se haya cobrado realmente por ella el importe facturado, a la vista de la documentación aportada, es por ello que se viene a concluir que la interesada ha emitido facturas por una actividad que no ha desempeñado, y por tanto, toda las facturas emitidas por esa actividad, comercio al por menor de áridos, se emiten por operaciones que no se han realizado, y por tanto, están falseadas.

Contra esta conclusión se alza la recurrente que entiende que no se dan los requisitos indispensables para que las presunciones de la Inspección sean admisibles como medio de prueba. Afirma que el hecho cierto de que existan unas actuaciones penales donde obran las facturas y su intervención como vendedora de áridos, es prueba más que suficiente que demuestra la existencia de la actividad económica. Además la Administración ha recibido información por parte de los clientes de D<sup>a</sup> Joaquina que determinan que han existido las entregas de mercancías que han sido transportadas por ellas mismas y que han servido para sus obras. Pone de manifiesto que en la página 8 del acta de disconformidad (IRPF) se dice que VIDAL FERRERO, S.L se dedica a la construcción de obra civil, y que para la elaboración de sus productos (mezclas asfálticas), usa la mercancía (áridos) que ha comprado a D<sup>a</sup> Joaquina, aportando fotocopias de las facturas recibidas y copia de los pagos. En iguales términos la empresa DOMINGO CUETO (páginas 8 y 9). E iguales respuestas de TRANSPORTES SALCEDO, CONSTRUCCIONES Y EXCAVACIONES MAURICIO (COEXMA), TRAMUR, HORVIAL y ÁRIDOS VALDEARCOS, S.L. Todas estas empresas, por escrito, han presentado las facturas emitidas por D<sup>a</sup> Joaquina, los pagos efectuados y han manifestado el uso que han hecho de los materiales adquiridos.

Que del acta de inspección se desprende que se consideran falsas las facturas emitidas a COEXMA, TRAMUR y TRANSPORTES SALCEDO. Sin embargo, no se dice nada del VIDAL FERRERO, DOMINGO CUETO, HORVIAL y ÁRIDOS VALDEARCOS, S.L. En consecuencia, hay facturas de venta que no han sido desvirtuadas por la Administración y por ello no puede negarse la existencia de actividad, la cual entiende que ha quedado demostrada, y por tanto, no procede la imposición de sanciones tributarias.

## Sexto.

El artículo 108.2 de la Ley 58/2003 permite la utilización de la prueba de presunciones en materia tributaria, disponiendo que para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. La Jurisprudencia del Tribunal Supremo ha establecido los criterios para que las presunciones sean un medio de prueba válido: 1) que los indicios hayan quedado suficientemente probados por medios directos 2) que exista el necesario enlace o relación entre dichos indicios y la consecuencia o hecho deducido que se pretende probar para la aplicación de la correspondiente norma 3) que se exprese razonadamente el referido enlace o relación.

Así, probado el indicio por medios directos, existiendo enlace o relación entre el indicio y la consecuencia o hecho deducido que se quiera probar para la aplicación de la norma tributaria y expresado razonablemente ese enlace o relación, al fin, la presunción ha de aceptarse como medio de prueba válido -en ese sentido, por todas, sentencias del Tribunal Constitucional de 24 de enero de 1998 y 20 de enero de 1999 y sentencias del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2003 y de 20 de septiembre de 2005 -.

En otras palabras, esas presunciones son autorizadas por la Ley Tributaria para obtener, por deducción o inferencia, el carácter probado de un hecho, esto es, que se tenga por probado o se finja probado un hecho cuando a partir de una serie de indicios o datos, basados en hechos base acreditados, de donde, cuando concurre un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano con el que se trata de demostrar -en este caso, que el gasto no se produjo o no se efectuó por los importes globales contenidos en la totalidad de las facturas-, determina legalmente que se presuma este mismo. Sin embargo, la Sala ha entendido (SAN 4<sup>a</sup> de 16 de enero de 2019 (rec. 31/2017) que tales presunciones, admisibles con ciertos límites estructurales a la hora de ejercer las potestades de comprobación y liquidación, no pueden jugar el mismo papel en materia sancionadora, la cual reclama, por traslación de los principios propios del derecho Penal, aplicables al Derecho Administrativo Sancionador, según reiterada jurisprudencia, la existencia de una prueba de cargo plena, directa y obtenida lícitamente que, por ir más allá de toda duda razonable, sea idónea para enervar el derecho constitucional a la presunción de inocencia ( artículo 24 CE ), carga de la prueba que, huelga recordarlo, y como explícitamente admite la Resolución sancionadora, recae sobre la Inspección.

En ese mismo sentido de considerar insuficiente la sola prueba de presunciones a los efectos sancionadores nos pronunciamos también, entre otras, en nuestra SAN 4ª de 2 de abril de 2014 (rec. 28/2012):

« Se observa, pues, la existencia de una discrepancia valorativa en relación con los mismos hechos, si bien en un caso desde el lado del socio que factura a la sociedad, y en el otro, desde la sociedad que incluye los importes abonados correspondientes a esa facturación como gasto deducible en el Impuesto de Sociedades. Discrepancias, no sólo por órganos e instancias distintos, sino también por el mismo órgano, el TEAR de Canarias, que en el caso del acuerdo de liquidación del socio confirmó lo actuado por la Inspección, y sin embargo en el caso de la sociedad, considera que los hechos y circunstancias puestas de manifiesto por la Inspección, que son coincidentes, no son suficientes para apreciar la existencia de simulación.

Partiendo de lo anterior, hemos de concluir que la cuestión dista de ser clara, lo que justifica la anulación de la sanción, pues la prueba de presunciones en que se basa la simulación, si bien es apta para determinar la deuda tributaria, por ser un medio admitido en Derecho para equiparar el indicio o la conjetura - siempre que se obtengan con el respeto a las garantías necesarias que eviten dar valor de prueba a simples sospechas u opiniones- a los hechos probados, tal prueba no es suficiente, por sí sola, para identificarse con el hecho probado que la Ley penal o sancionadora exige como presupuesto fáctico de la infracción porque, si así fuera, quedaría desvirtuada la constitucional presunción de inocencia ( artículo 24.2 de la Constitución ), que exige una prueba plena de los hechos que la *praesumptio homini* no puede garantizar ( SSAN, Sección 2ª, de 29 de marzo de 2012 -rec. 201/2009 . y 10 de mayo de 2012 -rec. 256/2009 -, entre otras), más aun cuando existe la discrepancia expuesta en relación con la valoración de esas presunciones.

Por tanto, procede estimar el recurso»

## Séptimo.

Pues bien, la Administración admite que la recurrente realizaba una actividad económica, si bien considera que carecía de los medios materiales necesarios para realizar la actividad de comercio al por menor de materiales de construcción, en concreto la actividad de extracción de áridos, de lo que infiere - en base a la documentación e información recabada en el procedimiento- que esa actividad ha de ser calificada como una actividad profesional de "servicios de intermediación" en la venta de esos áridos. Hasta aquí el proceso deductivo es admisible, con la consecuencia de que la tributación por la actividad realmente realizada ha de determinarse conforme al régimen de estimación directa simplificada en IRPF y régimen general en IVA; y no por los regímenes de estimación objetiva y simplificado a los que se acogió, tal y como se concluyó en las liquidaciones, procediéndose a la correspondiente regularización.

Ahora bien, la Sala considera que donde quiebra el juicio presuntivo del elemento de la culpabilidad, es en la consideración de que todas las facturas emitidas en el ejercicio de la actividad declarada consistente en el comercio al por menor de materiales de construcción son falsas, y que por ello, la conducta es sancionable al quedar encuadrada en el tipo del artículo 201 LGT

Por lo que se refiere a la tipificada en dicho precepto, el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de marzo de 2013 (rec. cas. 3785/2011) ha considerado que tiene cabida en dicho artículo 201.1 y 3 LGT 58/2003, la expedición de facturas falsas al no corresponderse con una prestación de servicios real, pronunciándose en los siguientes términos:

« Como resulta de la resolución administrativa sancionadora y de la sentencia impugnada, el recurrente es sancionado por el denominado " fraude de moduleros", en que una persona física con vínculos con una sociedad mercantil se da de alta en una actividad económica que tributa bajo el régimen de estimación objetiva por módulos y de esta manera emite una facturación elevada, no coincidente con la verdadera actividad desarrollada que puede llegar a ser inexistente, de tal manera que su deuda tributaria es una pequeña cuota por los módulos correspondientes a esa actividad pero las facturas cuyo destinatario es la sociedad mercantil surten plenos efectos como gasto contabilizado, reduciendo de forma apreciable el beneficio declarado con el consiguiente fraude fiscal.

Pues bien, como sostiene la sentencia recurrida, confirmando la resolución administrativa, los hechos son subsumibles en el tipo infractor del artículo 201.1 y 3. Ciertamente, si como afirma erróneamente la resolución, el recurrente no fuera empresario no estaría obligado a emitir facturas. Sin embargo, el recurrente es empresario porque voluntariamente se dio de alta como tal en el Impuesto de Actividades Económicas, y solo desde esta condición le es posible la emisión de facturas, contribuyendo así, caso de ser ciertos los hechos (cuestión en la que dados los límites de este proceso no podemos entrar), a emitir facturas que el receptor empresario podrá desgravar como gasto".

No obstante, una cosa es que se emitan facturas por una actividad inexistente, y otra distinta que se concluya, como en el caso de autos, que la actividad realmente desempeñada ha de encuadrarse en un epígrafe distinto del IAE, y en consecuencia, el rendimiento obtenido en el desempeño de la misma deba determinarse por régimen diferente a aquel al que acogió el obligado tributario.

En este caso, la propia Inspección admite que se aportaron las facturas y que determinadas empresas recibieron los materiales que emplearon para construcciones, obras o ventas posteriores, según ellas mismas declararon (VIDAL FERRERO, DOMINGO CUETO, HORVIAL Y ÁRIDOS VALDEARCOS. Y concluye que ha existido una actividad económica, pero en absoluto de comercio al por menor; sino, en todo caso, de comercio al por mayor, dado que los clientes no son consumidores finales. No obstante, como no queda claro de donde obtiene la obligada tributaria los áridos, deduce que la actividad realmente desarrollada es la de intermediación en la venta de esos áridos y no de la extracción.

Es cierto que, en relación con algunas facturas emitidas en sus relaciones comerciales con las empresas TRAMUR, COEXMA y TRANSPORTES SALCEDO, consta que se recibieron algunos pagos y en fechas inmediatamente posteriores les fueron devueltos, lo que atribuye la recurrente al hecho de que finalmente no pudiera llevarse a cabo la extracción de los áridos por falta de autorizaciones; ahora bien, esta circunstancia- relativa a tres de las empresas- no es por sí sola suficiente para considerar que todas las facturas emitidas por la obligada tributaria en el año 2009 eran falsas, y que, en consecuencia, su conducta es constitutiva de la infracción tipificada en el artículo 201.1 y 3 LGT.

A ello hay que añadir que, en el acuerdo sancionador, al justificar el requisito de la culpabilidad, se afirma que no cabe duda de que la obligada tributaria era consciente de la antijuricidad de su conducta, y del perjuicio que con la misma colaboraba a causar a la Hacienda Pública, desde el momento que estaba permitiendo una menor tributación en la actividad económica de sus supuestos clientes; y ello valiéndose del hecho de que como se hallaba incluida dentro régimen de estimación objetiva para el cálculo de rendimiento neto de la actividad en el IRPF y del régimen simplificado del IVA, no venía obligada a declarar mayores cuotas de ninguno de ambos impuestos por el hecho de emitir más facturas representativas (ficticiamente, como dijimos) de mayor nivel de ingresos.

Esto es, la Administración integra la culpabilidad, no en que la recurrente haya buscado un beneficio fiscal para sí emitiendo facturas falsas, sino que como presume que no tiene capacidad para realizar la actividad de extracción de áridos, declara probado un concreto ánimo infractor: que ha actuado en favor de sus clientes porque gracias a la falsedad cometida por la actora han podido defraudar deduciendo gastos e IVA.

Sin embargo, no consta que, más allá de los requerimientos de información, se haya seguido con las entidades destinatarias y pagadoras de las facturas, actuaciones inspectoras, a efectos de tener por acreditado que realmente se beneficiaron de una menor tributación. Y tampoco se explica por qué habrían logrado una menor tributación si la recurrente facturaba como actividad de "comercio al por menor de materiales de construcción" en lugar de por "servicios de intermediación", pues, en definitiva la Inspección reconoce que en determinados supuestos - distintos de las relaciones con las empresas TRAMUR y COEXMA- los materiales se recibieron por las empresas destinatarias y la recurrente percibió determinadas retribuciones, si bien, considera que ésta habría actuado como intermediaria en la venta y no realizando la extracción de áridos que vendía. Y en relación con las facturas cuyos importes fueron devueltos a las entidades pagadoras, es el caso de TRAMUR, COEXMA y TRANSPORTES SALCEDO, tampoco consta si estas empresas se habrían deducido esas facturas, logrando así la menor tributación que- según la Inspección- perseguía la recurrente con su conducta.

En consecuencia, procede estimar el recurso, anulando el acuerdo sancionador, así como las resoluciones que lo confirman.

## Octavo.

De conformidad con el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional, se imponen las costas a la parte demandada. VISTOS los preceptos constitucionales y legales citados y los demás de general y pertinente aplicación,

## FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso administrativo nº 175/2018 interpuesto por la representación procesal de D<sup>a</sup> Joaquina contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de diciembre de 2017, que se anula, así como el acuerdo de imposición de sanción.

Con imposición de costas a la parte demandada.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casaciones objetivo que presenta

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.



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