

## BASE DE DATOS DE Norma

Referencia: NFJ070004

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 5 de abril de 2018

Vocalía 3.<sup>a</sup>

R.G. 676/2015

### SUMARIO:

**Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa. Con conocimiento formal del obligado tributario. Consideración del acta de disconformidad como acto formal de reanudación. Eficacia interruptiva de la prescripción.** La interpretación jurisprudencial del art. 150.2 de la Ley 58/2003 (LGT) considera que se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado. En definitiva, la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no supone interrupción de la prescripción, si bien se producirá la interrupción mediante la reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse. Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior, los efectos interruptivos de la prescripción han de predicarse respecto del acta de disconformidad. Así, tras el transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, el acta de disconformidad constituye un acto de reanudación formal de las actuaciones con efectos interruptivos de la prescripción, ya que su concreto contenido evidencia que con su notificación al obligado tributario éste ha conocido con precisión los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones, además de habersele dado traslado a fin de que presentara las oportunas alegaciones. **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 150 y 237.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por **XZ SL** (nº NIF), y en su nombre y representación, por D. **Mx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ... (Pontevedra), ..., frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 23 de octubre de 2014, recaída en las reclamaciones acumuladas números 54-485-12 y 54-110-12 contra los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) 2006 a 2008 (**A23-...**) y de imposición de sanción (**A23-...**), dictados en la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero:

En fecha 12 de diciembre de 2011, el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia dictó acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades 2006 a 2008 del que resultaba una deuda a ingresar de 165.766,93 euros, de los que 147.730,50 euros correspondían a cuota y 18.036,43 euros a intereses de demora. Este acuerdo se notificó el mismo día 13 de diciembre de 2011. El detalle de la deuda es:

	2006	2007	2008	TOTAL
Cuota	-	7.440,00	140.290,50	147.730,50
Intereses	-	1.355,31	16.681,12	18.036,43
<b>TOTAL</b>	-	<b>8.795,31</b>	<b>156.971,62</b>	<b>165.766,93</b>

## Segundo

Del acta, informe y acuerdo derivaba, en síntesis, lo siguiente:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 12 de abril de 2010 mediante la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de alcance general referido al IS 2006 a 2008 y al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) 1T 2006 a 4T 2008. Posteriormente se ampliaron las actuaciones para pasar a extenderse también a las retenciones a cuenta del IRNR de 2008.

Las actuaciones de comprobación e investigación relativas al IS culminaron con la incoación del acta de disconformidad **A02-...**, de fecha 14 de junio de 2011 y notificada ese mismo día. El acta de disconformidad dio lugar al acuerdo de liquidación impugnado.

Los hechos relevantes a tener en cuenta para resolver la cuestión planteada en el recurso son:

La Inspección consideró que, a la vista de los indicios obtenidos en las actuaciones, las facturas recibidas por el obligado tributario tanto de las entidades **VC... SL** y **RC SL** como de la entidad **KW Asia Group LTD** (residente en Hong Kong), no responden a una prestación real de servicios, lo que lleva a incrementar las bases imponibles declaradas en el importe de 24.800 euros en el ejercicio 2007 y 467.635 euros en el ejercicio 2008.

## Tercero:

Asimismo, las actuaciones inspectoras motivaron la imposición de una sanción de 175.788,60 euros, por la comisión de 2 infracciones tributarias muy graves del artículo 191 de la LGT, impuesta por acuerdo de 12 de diciembre de 2011 del Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, notificado el 13 de diciembre de 2011.

## Cuarto:

Disconforme con los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, la entidad presentó las correspondientes reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Galicia, que las acumuló. Las reclamaciones se presentaron el 12 de enero de 2012 y se registraron con los números 54-485-12 y 54-110-12, respectivamente.

El 23 de octubre de 2014 el Tribunal Económico-Administrativo Regional emitió resolución estimando parcialmente la reclamación dirigida frente a la liquidación, ordenando el recálculo de los intereses de demora y desestimado la presentada frente a la sanción. La resolución se notificó el 27 de noviembre de 2014.

## Quinto:

Frente a la resolución del Tribunal Regional, en fecha de 26 de diciembre de 2014 se interpuso recurso de alzada por el interesado, registrado con el número 00-676-15.

En cuanto a las alegaciones presentadas frente a la liquidación, el recurrente se remite a las formuladas ante el TEAR, que pueden resumirse de la siguiente manera:

- Existencia de irregularidades sustanciales en el proceso de inspección que determinan la nulidad de la liquidación efectuada con motivo de haber dictado un acto administrativo prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

- La valoración de los hechos concurrentes en el presente supuesto que efectúa la inspección no resulta adecuada, puesto que las conclusiones obtenidas en base a la aplicación de presunciones no resulta ajustada a derecho al ignorar elementos de prueba existentes en el expediente que impiden llegar a las conclusiones extraídas por la Inspección.

- La documentación aportada por esta parte durante el procedimiento de inspección confirman la realidad de las operaciones cuestionadas por la Inspección de Tributos, y con ello, la deducibilidad de los gastos soportados.

En cuanto a la sanción, el interesado también se remite a las alegaciones formuladas ante el TEAR, incidiendo nuevamente en la ausencia de culpa.

#### **Sexto:**

Las actuaciones relativas al IVA concluyeron con acuerdos de liquidación y de imposición de sanción que también fueron objeto de sendas reclamaciones económico-administrativas (54-164-12 y 54-106-12).

La liquidación practicada se refería a las cuotas soportadas repercutidas por **VC... SL** y **RC SL** y rechazó su deducibilidad. Además, esa regularización implicó la imposición de sanciones por infracciones del artículo 191 LGT calificadas muy graves.

La regularización en el IVA se basó en los mismos argumentos (falsedad de las operaciones) que la del IS.

Al igual que ocurrió con el IS, el 23 de octubre de 2014 el Tribunal Económico-Administrativo Regional emitió resolución estimando parcialmente la reclamación dirigida frente a la liquidación, ordenando el recálculo de los intereses de demora y desestimado la presentada frente a la sanción. La resolución se notificó el 27 de noviembre de 2014.

Habiendo sido dictada dicha resolución en única instancia, el interesado planteó frente a ella recurso contencioso administrativo (recurso .../2015) ante el Tribunal Superior de Justicia de Galicia (en adelante TSJ) que, el 14 de octubre de 2015, dictó sentencia desestimatoria, confirmando la resolución del TEAR.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero:**

Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos de legitimación, competencia y formulación en plazo que constituyen los presupuestos para su admisión, siendo las cuestiones a resolver: la veracidad de las operaciones y la procedencia de la sanción.

#### **Segundo:**

Comenzando por el análisis de la liquidación, resulta de destacar que, siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal de instancia, en pro de un pronunciamiento estimatorio; esto es, realizar un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas en aquella resolución realizadas. Ello requeriría o exigiría, claro está, un esfuerzo intelectual que tratara de explicitar o razonar la errónea aplicación del Derecho que por el Tribunal de instancia se hace en la resolución que se impugna.

Pero ese no ha sido el actuar del interesado en el presente caso. En este recurso de alzada, esquivando o dejando de lado toda la argumentación vertida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en la resolución ahora impugnada, la actora se limita a reproducir las alegaciones presentadas ante el TEAR en relación con la improcedencia de la liquidación, sin combatir la respuesta que a sus alegaciones le dio el Tribunal regional en su resolución.

Cierto es que el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991):

Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998).

Este criterio ha sido aplicado por este Tribunal (así, Resoluciones en las Reclamaciones 8264/08, de 28 de septiembre de 2009, y ... de 3 de marzo de 2010).

En esta tesitura, en cuanto a la procedencia de las dilaciones no imputables a la Administración, nos reiteramos en los argumentos esgrimidos por el Tribunal de instancia el cual, tras apreciar la extemporaneidad de la adopción del acuerdo de ampliación del plazo de duración de actuaciones inspectoras y por ello su invalidez, confirma dichas dilaciones con la siguiente fundamentación:

*IV. Una vez acordado que el plazo al que debía sujetarse el procedimiento inspector era en todo caso de 12 meses, procede decidir si en la fecha en que se notifica el acuerdo de liquidación se ha excedido dicho plazo, en cuyo cómputo, tal como previene el segundo párrafo del artículo 104.2 de la Ley 58/2003, no se incluirán los períodos de interrupción justificada especificados reglamentariamente ni las dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria.*

*En relación con las dilaciones imputadas al contribuyente, el artículo 104 del Real Decreto 1065/2007 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 que: "A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:*

*a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa (...)"*

*El obligado tributario acepta el tratamiento como dilación de los periodos imputados extendidos desde el 13-05-2010 al 24-05-2010 (11 días) y desde el 24-09-2010 al 13-10-2010 (19 días), pero no así de los que se dirán a continuación.*

*En particular se opone a que desde el 13-10-2010 se le considere en situación de demora en la aportación de documentación, hasta el día 07-06-2011, pues si bien en esta última fecha se entregó numerosa documentación, ésta no había sido requerida previamente.*

*En la citada diligencia de fecha 07-06-2011 se documenta la aportación de 3 archivadores con diversa documentación referente a las entidades V y R, advirtiendo al obligado tributario de la dilación incurrida como consecuencia de la aportación en el trámite de audiencia de aquella documentación solicitada reiteradamente con anterioridad.*

Atendiendo a los antecedentes del caso resulta que en diligencia de fecha 08-09-2010 se requiere, entre otra documentación, medios de pago, contratos, presupuestos, albaranes o cualquier otro tipo de documentación justificativa de los servicios prestados por V y R. Sobre la información solicitada en torno a estas dos entidades se expone que ya en fecha 24-09-2010 la Inspección disponía (además de las facturas) de los medios de pago y los contratos (se comprueba así, que en diligencia de 21-09-2010 la Inspección procede a devolver los originales de los contratos, y que en diligencia de 24-09-2010 se recoge la entrega de los medios de pago). Como particularidad en relación con los medios de pago, manifiesta aquel en la diligencia de 24-09-2010 que en el año 2008 no se efectuó ningún pago (los pagos comienzan en el año 2009), indicando que aportaría los justificantes de dichos pagos mediante correo electrónico, enviado finalmente el 13-10-2010 (día en que debería finalizar, a su juicio, el cómputo de la dilación).

De esta forma, defiende que la exigencia de “cualquier otro tipo de documentación justificativa de los servicios prestados” no debe permitir a la Inspección, mediante la articulación de una expresión tan genérica, imputar como dilación la entrega en un momento posterior de cualquier documento. Sin embargo, este Tribunal considera que la fórmula empleada en el requerimiento no se puede tachar de genérica, en el sentido pretendido por la reclamante, desde el momento en que una vez se relacionaron concretos elementos de prueba (medios de pago, contratos, presupuestos y albaranes), se invita al obligado tributario a aportar cualquier otra documentación que tenga a bien presentar, que colabore en la justificación de los correspondientes servicios, y éste, lejos de negar su existencia, procedió a su presentación finalmente en fecha 07-06-2011, demostrando su conocimiento sobre la clase de documentación solicitada, sin necesidad de aclaración o concreción alguna por parte de la Inspección.

Por consiguiente, procede computar como dilación imputable al obligado tributario el periodo íntegro comprendido entre el 24-09-2010 y el 13-10-2010 (237 días). Dentro de este mismo periodo la Inspección imputa otros dos periodos (objeto igualmente de crítica por la reclamante), que se extienden desde el 14-10-2010 al 30-11-2010 (48 días) y desde el 05-04-2011 al 25-04-2011 (50 días), en ambos casos por “no aportar documentación”, periodos que, con independencia de las vicisitudes concurridas en los mismos, han de considerarse subsumidos en aquel primer periodo, en el que, como se ha dicho, el obligado tributario ya se encontraba incurso en causa de dilación.

De cuanto antecede resultarían como dilaciones a imputar los periodos comprendidos entre el 13-05-2010 y el 24-05-2010, entre el 24-09-2010 y el 13-10-2010, y entre el 24-09-2010 y el 13-10-2010 (este último no ha sido cuestionado, y no se observa irregularidad alguna en su imputación), lo que lleva a confirmar el número total de días de dilación calculado por la Inspección, esto es, 272.

Al plazo de duración inicial de 12 meses habría que añadir, por tanto, 272 días de dilaciones imputadas, lo que significa que las actuaciones deberían de haber finalizado en fecha 09-01-2011, sin embargo el acuerdo de liquidación se notificó en fecha 13-12-2011, sobrepasándose el plazo de duración de las actuaciones de comprobación.

De acuerdo con el artículo 150.2 de la Ley 58/2003 (antes transcrito), a pesar del incumplimiento del plazo de duración, las actuaciones, una vez iniciadas, deberán proseguir hasta su terminación, aunque deben de tenerse en cuenta los efectos que el incumplimiento puede generar sobre la prescripción.

Llegados a este punto, el TEAR se plantea cuál fue la siguiente actuación interruptiva de la prescripción, otorgando estos efectos a una diligencia de 30 de marzo de 2011.

Sin embargo, no podemos confirmar dicha conclusión, y ello dado que la citada diligencia no cumple con los requisitos previstos en el artículo 150.2.a) LGT de acuerdo con la interpretación jurisprudencial de dicho artículo.

Como se recoge en la resolución de 5 de julio de 2016 (RG 35/2013), el criterio de este Tribunal Central que entendía que una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, debía considerarse que a partir de la primera actuación realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo se producía la interrupción del cómputo del plazo prescriptivo, no es conforme con los pronunciamientos del Tribunal Supremo en las Sentencias de 12 de marzo de 2015 (Rec. Cas. 4074/2013), 3 de mayo de 2016 (Rec. Nº. 240/2014), 23 de mayo de 2016 (Rec. Nº. 789/2014) y 21 de junio de 2016 (Rec. Nº 159/2015), por lo que debe ser abandonado. De forma que la interpretación jurisprudencial del art. 150.2 LGT considera que en estos casos se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado, considerando el Alto Tribunal a estos efectos como tal, “sólo una actuación formal de la Inspección informando al obligado tributario de la reanudación del procedimiento, tras el transcurso del plazo máximo de duración, tiene entidad suficiente para entender interrumpida la prescripción”; “decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente

*no realizó en el tiempo legalmente requerido”; “la reanudación de la prescripción exigía que se comuniquen al destinatario «los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a practicarse»”. En definitiva, la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no supone interrupción de la prescripción, si bien se producirá la interrupción mediante la reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.*

Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior, los efectos interruptivos de la prescripción han de predicarse respecto del acta de disconformidad y ello a la vista de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2017 (recurso 123/2014), que en su fundamento de derecho segundo ha dicho al respecto:

*De este modo, se reconduce la cuestión a constatar si las actas de disconformidad incoadas el 23 de noviembre de 2006 producen aquel efecto interruptivo de la prescripción lo que, a juicio de la Sala, resulta indudable a la vista de su concreto contenido. En efecto, es claro que dichas actas, documentos públicos extendidos por la Inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, que proponen la regularización que se estima procedente de la situación del obligado tributario, constituyen una actuación tendente a continuar con el procedimiento que refleja los datos que requiere el artículo 150.2.a) pues constan en las mismas los periodos y conceptos a que alcanzan las actuaciones, además de conceder al obligado tributario trámite expreso de alegaciones.*

*La eficacia interruptiva de la prescripción de dichas actas no se ve enervada por el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de marzo de 2017, recurso núm. 213/2016, que invoca la entidad actora, pues en el caso entonces enjuiciado se discutía la relevancia, a estos efectos, no de las actas de disconformidad, como sucede aquí, sino de una diligencia que no reflejaba más que "la mera continuación de las actuaciones", siendo así que sería necesaria, según la propia sentencia, "una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido", por lo que, dice el Tribunal Supremo, "el precepto matiza en su segunda parte que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse".*

*Tal es el alcance que debe atribuirse a las actas de disconformidad cuyo contenido evidencia que con su notificación al obligado tributario éste ha conocido con precisión los referidos periodos y conceptos, además de habersele dado traslado a fin de que presentara las oportunas alegaciones.*

Así pues, aplicando dicho criterio al presente supuesto, el acta de disconformidad de 14 de junio de 2011, constituye un acto de reanudación formal de las actuaciones con efectos interruptivos de la prescripción.

En esa fecha todavía no había prescrito el derecho a liquidar ninguno de los periodos comprobados, por lo que la pretensión debe desestimarse, debiendo mantenerse lo dicho por el TEAR en cuanto a los intereses de demora, es decir, *“la imposibilidad de exigir, en la liquidación practicada, intereses de demora una vez transcurrido el plazo de duración, tal como dispone el artículo 150.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria: “El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento”, lo que hace necesario recalcular los intereses de demora a liquidar.*

#### **Cuarto:**

Respecto a la deducibilidad de las facturas controvertidas, y teniendo en cuenta, como se ha señalado en el Fundamento de Derecho Segundo, que el recurrente se limita a reproducir palabra por palabra las alegaciones vertidas ante el TEAR, su pretensión debe desestimarse con base en los argumentos defendidos por el TEAR.

Así, en primer lugar, y en cuanto a una pretendida indefensión, la misma se rechaza pues, como señala el TEAR:

*La reclamante denuncia con carácter previo la indefensión causada por la imposibilidad de acceder a los hechos y la documentación que han servido de soporte para confeccionar el informe (datos extraídos de bases nacionales, diligencias realizadas y documentación obtenida de terceros...), conociendo tan sólo las conclusiones sustraídas de los mismo. Este Tribunal, sin embargo, no aprecia situación de indefensión alguna, no sólo por formar*

parte del expediente los distintos requerimientos de información que se dirigieron a terceros, sino por contener el informe el resultado de las comprobaciones desarrolladas tanto sobre el obligado tributario como sobre las sociedades emisoras, con mención detallada de los hechos y circunstancias que se han conocido, siendo sometido a contradicción ante el obligado tributario, el cual ha tenido la posibilidad de oponerse a su contenido a través de la formulación de las oportunas alegaciones y la presentación de los correspondientes elementos de prueba, y sin que, por otra parte, dicha situación de indefensión se hubiera puesto en conocimiento del órgano de comprobación a través de la oportuna alegación.

En segundo lugar, en lo que respecta a las facturas recibidas de la entidad **KW Asia Group LTD**, residente en un paraíso fiscal (Hong Kong), la deducibilidad del gasto se rechaza por el TEAR mediante los siguientes argumentos que este Tribunal Central hace suyos:

### VIII

El siguiente extremo regularizado objeto de discrepancia es la calificación como gasto no deducible de las facturas emitidas por **KW Asia Group LTD** (de fechas 24-11-2008, 23-12-2008 y 30-12-2008 por importe total de 272.545 €), entidad residente en paraíso fiscal (Hong Kong), con fundamento en lo dispuesto en el artículo 14.1.g) del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según el cual: "No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...) g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada".

Considera la Inspección que el obligado tributario no ha demostrado que las operaciones facturadas respondan a una transacción o a una operación efectivamente realizada, al no haber acreditado que los servicios facturados guarden relación con la actividad de aquél (los servicios contratados consisten en encontrar en China los proveedores adecuados de placas solares y tecnología LED, pero la única importación de China realizada por el obligado tributario no tiene nada que ver con ello), ni haber conseguido probar la efectividad de los mismos.

En relación con este último extremo manifiesta la Inspección en el curso de las actuaciones, que el obligado tributario no aportó ninguna documentación justificativa de los servicios (a pesar de reiterarse su aportación en distintas ocasiones), no facilitó el contrato formalizado con **KW** (que reconoce "no haber podido encontrar"), no entrega justificantes de los desplazamientos a China o Hong Kong, ni los proyectos que supuestamente **X** enviaba a **KW** para su análisis, ni informes de **KW** acerca del desarrollo del proyecto, de los proveedores de tecnología LED, etc. Tampoco consta que las facturas se hubieran abonado.

Una vez suscrita el acta y dentro del periodo de formulación de alegaciones, el obligado tributario presentó abundante documentación (según se dice, más de 1.500 páginas, agrupadas en 9 anexos) que, además de generar escepticismo en la Inspección (ya que pudo haberla aportado durante las actuaciones), no logra desvirtuar la conclusión alcanzada por aquella tras su correspondiente análisis, todo ello a partir de los razonamientos incorporados en el acuerdo de liquidación.

A la interesada la sorprende el desconcierto que provoca en la Inspección la presentación de una voluminosa documentación durante el trámite de audiencia al objeto de justificar la veracidad de los servicios discutidos, sin embargo, resulta inevitable experimentar cierta sensación de sorpresa cuando a lo largo de las actuaciones, además de no proceder a su entrega, no se dió a entender que se dispusiera de tal magnitud de documentación, incluso alguna de la que ahora se aporta entra en contradicción con lo manifestado por el administrador del obligado tributario en diligencia (así, por ejemplo, reconoce que carece de facturas de gastos de los viajes realizados a China porque dichos gastos los soportaba **KW**). La documentación aportada tiende a rebatir los argumentos mantenidos por la Inspección para negar la realidad de los servicios (facilita el contrato formalizado con **KW**, justificantes de desplazamientos, proyectos, informes y pago de las facturas), servicios concretados, entre otros, en la prospección del mercado en China para buscar proveedores de placas solares y de tecnología LED (en cuanto que los costes eran más bajos que en otros mercados), en la selección y contacto con los proveedores, en la negociación en nombre de **X**, en la elaboración de proyectos de estudio, o incluso en la prestación de servicios de representación de **X** en Hong Kong.

En su propósito de acreditar los servicios facturados menciona en particular el contrato celebrado con **KW**, excusando su no aportación durante el procedimiento al no haberlo encontrado antes y tenerse que solicitar a **KW** una copia del mismo. Lo primero que llama la atención a la Inspección es que los gastos de prospección facturados por aquella entidad (a fin de buscar proveedores que posibilitasen la ejecución de los proyectos de **X** en España) no alcanzaran el éxito deseado y no se tradujeran en ningún proyecto rentable, pasando a continuación a enumerar el listado de servicios que definen el objeto del contrato, e incorporando para cada uno de ellos las razones que conducen a dudar de la prestación efectiva de los mismos. En particular, y como materialización de las relaciones con **KW**, cabría centrarse en los contactos con los que **X** habría iniciado relaciones comerciales en Asia (tanto empresarios del sector energético como otros empresarios, y como prueba de tales contactos se remite a las tarjetas de visita aportadas a la Inspección), así como en los proyectos de instalación de placas solares desarrollados en España (se facilita a la Inspección el proyecto denominado ...).

El profundo y detallado análisis realizado por la Inspección rebatiendo la consistencia de los distintos servicios como prestaciones efectivamente ejecutadas en el contexto del contrato objeto de debate, convencen a este Tribunal de que tales servicios, más allá de su formulación teórica, no se proyectan en resultados materiales ni tangibles vinculados con aquel contrato y la intervención real de **KW**, por lo que debemos acoger la conclusión que se alcanza en relación con el contrato facilitado.

Haciendo mención especial a las tarjetas de visita, como prueba de los contactos que pudo haber realizado aquella entidad, llama la atención (como apunta la Inspección) que la mayoría de las aportadas representen firmas ajenas al mercado chino o ajenas a los productos que buscaba **X** en China. Y en relación con los proyectos en cuya elaboración habría colaborado **KW**, advierte la Inspección que resulta extraño que esta última elabore y ejecute los proyectos cuando dicha prestación no se pacta en el contrato. Aún así, observa que en uno de los Anexos se facilita lo que se denomina desarrollo inicial del proyecto ..., pero se comprueba que en los más de 150 correos examinados por la Inspección, ninguno contiene instrucción alguna para realizar el proyecto ... o cualquier otro proyecto según las estipulaciones de **X**, y por tanto de ninguno se puede desprender la participación de **KW** en la elaboración de proyectos o informes.

Destaca la Inspección, a partir del examen de la voluminosa documentación presentada y de los correos electrónicos adjuntados, que las funciones de intermediación no se realizaban por **KW**, sino por la empresa **Q Asia CO. LTD.**, con sede en Shanghai (China), de la cual es gerente D. **Cx...**, empresa que según se dice en las alegaciones, estaría más o menos presente en las relaciones comerciales iniciadas entre **X** y **KW**. Según detalla la reclamante, **Q Asia CO. LTD.**, empresa de consultoría española que dispone de una empresa del grupo en territorio asiático y cuya persona de contacto es D. **Cx...**, habría sido la encargada de ponerla en contacto con **KW**.

Se citan igualmente los justificantes de los desplazamientos que acreditarían, según la reclamante, los viajes del administrador de **X** (D. **Mx...**) a China y Hong Kong, gastos que soportaría **KW** y que refacturaría a aquella como un concepto más en las facturas a expedir. Sobre este extremo hay que recordar que la Inspección no niega la realidad de los desplazamientos del administrador de **X** (asistencias a ferias en Hong Kong, visitas a empresas relativas a la fabricación de placas solares y tecnología LED, ...etc), pero cuestiona que los mismos se encuentren correlacionados con la intervención de **KW**, incertidumbre que igualmente comparte este Tribunal, cuando la Inspección comprueba que en la contratación de los desplazamientos y los hoteles participan agencias de viajes españolas, incluso personal de **X**, de manera que no media prueba alguna sobre la intervención de **KW** en su contratación o pago, lo que convierte en insuficiente la realidad de los desplazamientos como garantía de su vinculación con la participación de **KW**.

Finalmente debemos hacer especial hincapié en la falta de pago de las facturas, hecho que si bien reconoce la reclamante, no parece conceder demasiada importancia, limitándose a manifestar que el pago será inminente una vez que las partes se pongan de acuerdo en la correcta cuantificación de los servicios prestados. No deja de sorprender que ante esa falta de pago, y teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde la emisión de las facturas, no se acredite negociación alguna dirigida a fijar plazos diferentes (tal como se conviene en la cláusula del contrato relativa al pago), ni exista rastro de cualquier tipo de actuación o comunicación por parte de **KW** tendente a aclarar aquella cuantificación incorrecta a juicio de la reclamante, o bien dirigida a la recuperación de aquellos créditos impagados.

En definitiva, ha de concluirse de lo expuesto, que la actividad probatoria desplegada no acredita la intervención de **KW** en los servicios de intermediación para contactar con empresas del mercado chino en relación con las placas solares y la tecnología LED, no procediendo confirmar la realidad de los servicios facturados por aquella empresa, cuando no sólo han sido seriamente cuestionados como resultado de la comprobación practicada,

sino que la propia Inspección alcanza el convencimiento de que tales servicios de intermediación fueron prestados por otra empresa (**Q Asia CO. LTD**), lo que provoca la confirmación de la regularización practicada sobre este extremo, rechazando la deducción del gasto controvertido.

Y en tercer lugar, asimismo este Tribunal comparte y hace suyos los argumentos expresados por el Tribunal Regional en sus Fundamentos de Derecho V, VII y VII en relación con la consideración como gastos no deducibles de las facturas recibidas por las entidades **VC... SL** y **RC SL**. Y teniendo en cuenta que, como se señaló anteriormente, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en sentencia de 14 de octubre de 2015, con ocasión del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAR relativa a la liquidación del IVA, confirmó la falsedad de las facturas emitidas por **VC... SL** y **RC SL**., reproducimos a continuación los pronunciamientos del órgano judicial que este Tribunal comparte y que llevan a la confirmación de la no deducibilidad de dichos gastos:

*En efecto, la Administración parte de los siguientes indicios para concluir la falsedad de las facturas por cuanto no responden a servicios reales: \ I. El obligado tributario aporta dos días antes de la fecha señalada para la firma de las actas, pese a serle requerida concreta y genéricamente, documentación tendente a acreditar la realidad de los servicios prestados, resaltando que gracias a estos ha conseguido importantes logros económicos, especialmente, la adjudicación del contrato de **N**, que no obstante su trascendencia, no tenía a su disposición desde el inicio de las actuaciones.*

*2. La entidad **V**, en virtud de la cláusula 3 a del contrato suscrito con la actora, debía presentar mensualmente determinados informes, sin que conste ninguno pese a toda la documentación anexada en trámite de audiencia que contiene una información escasamente contrastable y constatable ya que se trata de documentación de la que normalmente disponen los diferentes departamentos económico, financiero, técnico y de recursos humanos de empresas de la dimensión y características de **X**. Por un lado, determinada documentación es elaborada por los propios empleados de **X**, por sus clientes, por ejemplo **N**, por entes públicos, como es el caso del Consorcio de la Zona Franca etc. y, por otro lado, simplemente se suplanta la autoría de determinado informe. En suma, la demandante no aporta información que sin ningún género de dudas debería existir como podrían ser, en el caso de **V** los informes mensuales establecidos en el artículo 3 a del Anexo 1 del Convenio, y en el caso de **R**, además de los informes semanales previstos en los contratos de búsqueda y selección de personal, la siguiente documentación: Justificantes de gastos de material y otros recursos necesarios (papel, libros, fotocopias, software, teléfono ... ); Justificantes de gastos de desplazamientos y manutención (los cursos se imparten en Madrid, Barcelona, Asturias, Galicia y País Vasco y el personal seleccionado tiene su destino en la delegación de Barcelona) ; Cartas, escritos, correos electrónicos etc. que indefectiblemente deberían haberse producido entre **R** y su cliente **X**, sin embargo, si existen correos electrónicos del obligado tributario relativos a otro proveedor de servicios, como es el caso de **Y***

*3. A pesar de que en el contrato suscrito con **V** de fecha 10-11-2008 se especifica que **V** cobrará en función de la consecución del contrato con **N** y de los ingresos y beneficios generados como consecuencia de los servicios de **V**, logros que, de acuerdo con las alegaciones del obligado han sido plenamente conseguidos, no debe olvidarse que, a la fecha del informe de disconformidad, **X** todavía debía a **V** la mayor parte del precio del contrato*

*4. Además, Inspección ha intentado verificar los medios materiales y humanos de que dispone el Sr. **Px...** como socio y administrador de **R** y **V** para prestar este tipo de servicios tan cualificados y tan valiosos y el resultado hay sido decepcionante ya que: El Sr. **Px...** no ha aportado más que unos partes de visita con descripciones genéricas y ni siquiera supo identificar a las personas que los firmaban por parte de **X**; no aportó ningún tipo de gastos relacionados con los servicios como podrían ser de transporte, manutención, materiales, inversiones etc. ni se pueden constatar su existencia por la ausencia absoluta de contabilidad y registros fiscales, circunstancia especialmente extraña teniendo en cuenta que se trata de entidades especializadas en asesoramiento fiscal, jurídico etc.. Siendo destacable que el Sr. **Px...** incurre en contradicciones en relación a las personas que realizaban los trabajos (número de personas e identidad).*

Sentado lo anterior, resta por analizar si la prueba aportada por la actora desvirtúa aquellos indicios, como ella postula, en particular, invocando las propias facturas contabilizadas y documentos justificativos de los pagos realizados. Debemos recordar que con anterioridad al trámite de audiencia se solicitó la justificación de los servicios prestados por R y V manifestando el administrador de la actora a Inspección que "no puede aportar justificación porque los partes de trabajo los tienen los prestadores de los servicios". Sin embargo, iniciado dicho trámite y en relación con los servicios prestados por R y V aporta un total de 32 anexos de documentación que incluye, además de la ya presentada, otros contratos diversos, presentaciones power point, informes de vida laboral de la cuenta de cotización y otros, partes de trabajo ... , que mayoritariamente tienen carácter general y no son determinantes de una efectiva prestación de servicios, careciendo de documentos que derivan de la relación contractual directamente que ya han sido mencionados en los párrafos anteriores y cuya omisión no se estima justificada en el marco analizado por este Tribunal.

Siendo así, es de resaltar que el cumplimiento de los requisitos formales deviene insuficiente para el reconocimiento del derecho cuestionado; no basta con la existencia de facturas ni la salida de fondos por el importe facturado para acreditar la veracidad de las operaciones cuando existe tal pluralidad de indicios reveladores de lo contrario. En tal sentido este Tribunal ya declaró en la sentencia de 3 de diciembre de 2012 (recurso 15385/2011), recordando lo dicho en la número 225/2009, de 18 de marzo: \ En cuanto a la convergencia del binomio deducción-factura, ... en definitiva, a la hora de decidir sobre la procedencia de una deducción no puede otorgarse un valor absoluto y exclusivo a la factura, desplazando la propia existencia del negocio jurídico que la respalda. Existe un cierto componente causal que no puede desdeñarse y, por ello, la afirmación de que una operación de intermediación no tiene por qué considerar la real existencia y transmisión de los bienes objeto de facturación no puede aceptarse, pues ello implica situar el ámbito de la deducción estrictamente en el plano formal, y establecer el derecho en función de la repercusión y la factura. Por el contrario, la realidad de la operación es una exigencia del artículo 92 LIVA insoslayable de cara a la deducción que se instrumenta, ciertamente, a través de la factura y de la repercusión, pero que no puede aceptarse sin la convergencia de los tres elementos».

La consecuencia de lo expuesto es que la realidad de la operación debe acreditarse en el caso de negar su concurrencia la Administración llamada a admitir la deducción. No se trata con ello de asignar al contribuyente una "probatio diabólica" sino de trasladar a su esfera la prueba del soporte material del derecho; algo perfectamente encajable en el ámbito probatorio del artículo 105.1 LGT Y que, razonablemente, sería sencillo establecer de no concurrir circunstancias, como en el caso que nos ocupa, y que se refieren a la duda sobre la realidad de las prestaciones o servicios facturados, desplazando el signo posibilista planteado por la recurrente a la realidad de la estructura y volumen de facturación del proveedor. En síntesis, y como antes indicábamos, la existencia de la factura, por sí misma, no acredita el derecho a la deducción cuando el soporte del bien adquirido o el servicio prestado se revela como inexistente o cuando existen razonables dudas sobre el alcance de uno y otro. De este modo, el derecho a la deducción nace, en convergencia con la factura, con la realidad de la prestación, en los términos antes indicados. Derecho aquél que se asienta en un hecho constitutivo a cargo de la recurrente ( artículo 105.1 LGT ) Y que, en el presente caso se opone por la inspección la inexistencia de medios materiales y personales para prestar el servicio por parte de la empresa que factura el gasto".

En la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2015 se resalta que: "Por lo que hace al requisito de la justificación del gasto .. , Es precisamente el carácter real de los gastos que nos ocupan, esto es, que se correspondan con servicios efectivamente prestados, lo que ha sido negado desde el inicio por la Inspección y confirmado por el Tribunal Económico Administrativo Central. Desde esta perspectiva, ha de anticiparse que la Sala coincide plenamente con las resoluciones recurridas en cuanto a la falta de acreditación por el contribuyente (como a él incumbía) de la efectiva prestación del servicio que supuestamente se remuneraba con la facturas controvertidas. y es que, frente a la negativa de la Administración a la admisión del gasto, se limita el contribuyente a alegar que debió ser la Inspección la que probara que las facturas en cuestión eran falsas o falseadas, sin aportar tampoco en sede judicial dato alguno que permita a la Sala constatar que los servicios a los que las facturas se refieren fueron real y efectivamente prestados.

Por otra parte, la cuestión ha sido resuelta por esta misma Sala (Sección Sexta) en la sentencia de 19 de septiembre de 2012 (recurso núm. 759/2010 ), dictada en relación con idénticas facturas, aunque en sede del impuesto sobre el valor añadido.

En dicha sentencia, a la que procede ahora remitirse por exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, se señala que es necesaria la individualización del servicio prestado o bien adquirido, su objeto y concreción en los bienes a que se refiere para que pueda admitirse la deducción, porque solo con tal concreción

“puede determinarse si en cada operación concreta concurren los requisitos antes expuestos”, añadiendo que “además es necesario que conste de manera terminante que el bien se adquirió o que el servicio se Prestó” y que, por tanto, “no es suficiente que las cantidades de la operación se hayan efectivamente satisfecho sino que, además, como se ha dicho, ha de individualizarse la operación en las facturas, acreditarse su realidad y la afectación de los servicios o bienes adquiridos directamente a la actividad empresarial”. Y, en cuanto a las concretas facturas controvertidas, se añade en la indicada sentencia de la Sección Sexta:

*“Esta prueba no se ha producido ni en vía administrativa ni ante esta Sala y la documentación aportada ni prueba la realidad de las operaciones, ni la afectación del servicio a la actividad empresarial, ni supone concreción de las operaciones.*

*Sostiene la recurrente en su demanda que la Administración no aporta prueba sobre la falta de realidad de los servicios a que se refiere la deducción. Pero no podemos olvidar que es la recurrente la que ha de acreditar la realidad de los mismos pues constituyen el fundamento del derecho que ejercita, la deducción.*

*Por ello, facturas, lo existencia de su afectación con independencia de la falsedad o no de las cierto es que la recurrente no acredita la los servicios que dan origen a la deducción, ni a su actividad empresarial”*

*Procede, por ello, desestimar este primer motivo impugnatorio al no haberse probado por la actora, como a ella incumbía, la realidad de los servicios a los que se refiere la pretendida deducción ...*

*En efecto, en el siempre difícil equilibrio en que ha de mantenerse la carga de la prueba, la jurisprudencia ha venido interpretando el artículo 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (“Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”), equivalente del 105.1 de la Ley 58/2003, en el sentido de que, normalmente, la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc.... En este sentido, se han pronunciado entre otra, las Sentencias de 23 de enero de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina 95/ 2003 FD Cuarto), 16 de octubre de 2008 (recurso de casación 9223/2004 FD Quinto), 1 marzo de 2012 (recursos de casación 2827/2008 y 2834 / 2008 FD Quinto) y 16 de junio de 2011 (recurso de casación. 4029/ 2008 FD Tercero).*

*Por otra parte, en el presente caso, es la parte recurrente la que tenía una mayor facilidad y disponibilidad probatoria para justificar la realidad de la prestación de los servicios por los que se expidieron las facturas y no la Inspección la de su inexistencia (artículo 217.7 de la Ley de Enjuiciamiento Civil). Y para ello, la parte recurrente ha dispuesto de oportunidades tanto en la vía administrativa, como en la judicial”.*

#### **Quinto:**

Por lo que se refiere a la sanción, una vez confirmada la liquidación, la cuestión a examinar es si concurre el elemento subjetivo.

Recordemos que, como dijimos en el antecedente de hecho sexto, la misma conducta que dio lugar a la sanción en el IS fue objeto de sanción en el IVA. Esta última sanción, confirmada por el TEAR, fue recurrida ante el TSJ de Galicia, que desestimó el recurso presentado por el interesado.

En concreto, la sentencia del TSJ decía respecto a la sanción:

CUARTO. Respecto de la sanción, se alega la no concurrencia de los elementos del tipo y que no puede determinarse el subjetivo sobre la base de presunciones o referencias genéricas como la de no concurrir las causas de exoneración de la responsabilidad.

*Simplemente, reiterar los argumentos vertidos a propósito de la liquidación cuya conformidad a Derecho declaramos, de los que resulta que el obligado tributario realizó la conducta imputada, debido a que dedujo en sus declaraciones el IVA de las facturas que la inspección tributaria reputó que obedecía a operaciones falsas o falseadas por cuanto no reflejaban servicios reales. Concurren, pues, tanto el elemento objetivo como el subjetivo de los tipos, sin que quepa excluir el ánimo defraudatorio que se sustenta en datos objetivos y no en meras presunciones, como lo es el que voluntariamente en sus declaraciones la demandante dedujera el IVA de aquellas facturas que se reputan falsas al no responder a operaciones veraces.*

Estas mismas conclusiones, referentes a las cuotas de IVA repercutidas por **VC... SL** y **RC SL**, son predicables también respecto de los gastos correspondientes a las operaciones inexistentes que se decía haber realizado con **KW Asia Group LTD** que, si bien no fueron analizadas por el TSJ por no haber tenido implicaciones en el IVA, son consecuencia de una conducta semejante.

Por tanto, hemos de desestimar la pretensión del reclamante y confirmar la sanción.

Por cuanto antecede:

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala en el día de la fecha, en el presente recurso de alzada,

**ACUERDA:**

DESESTIMARLO, confirmando la resolución del Tribunal Regional recurrida en cuanto estimaba parcialmente la reclamación dirigida frente a la liquidación, ordenando el recálculo de los intereses de demora y desestimaba la presentada frente a la sanción, si bien en los términos expuestos en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.