

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053795

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de febrero de 2014

Vocalía 4.^a

R.G. 5704/2011

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Tramitación. Plazo. Posibilidad de inicio con anterioridad a la notificación de la liquidación. En el caso que nos ocupa, el motivo de oposición es que el acuerdo de imposición de sanción se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, ya que la Inspección ha iniciado el procedimiento sancionador con anterioridad a la notificación del acuerdo de liquidación del que trae causa.

Es cierto que el acuerdo de liquidación se notifica el día 19 de mayo de 2010 y el acuerdo de inicio del trámite de audiencia del expediente sancionador se notifica el día 30 de marzo de 2010, es decir, en fecha anterior. Si bien lo habitual es que, en el caso de infracciones tributarias que se deriven de la regularización, el expediente sancionador se inicie una vez notificado el acuerdo de liquidación del que trae causa, ello no es un requisito imprescindible, ni contrario a lo recogido en el art. 209.2 de la Ley 58/2003 (LGT). Lo que la norma no permite es que, en el caso de expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación, los mismos se inicien una vez transcurridos tres meses desde la notificación de la liquidación pero nada impide que el procedimiento sancionador se inicie antes de dicha notificación. Es decir, el expediente sancionador puede iniciarse una vez que el órgano de inspección considere que existen indicios suficientes para motivar el acuerdo de inicio, que puede ser incluso antes de haber notificado el acuerdo de liquidación. Es más, el art. 22 del RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), por un lado, hace referencia a propuestas de liquidación y no a liquidaciones, y por otro lado, se refiere a procedimientos sancionadores que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación. Es decir, de dicho artículo se desprende la posibilidad de iniciar procedimientos sancionadores sin que se haya dictado liquidación, bien porque los indicios se ponen de manifiesto con anterioridad a la práctica de la liquidación, bien porque el expediente sancionador no deriva directamente de una regularización. (Criterio 1 de 1)

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 19, 58, 178, 179, 183, 184, 187, 201, 209, 226, 227 y 229.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 35 y 36.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 164.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 71.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 22.

Constitución Española, arts. 24.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (19/02/2014), en el recurso de alzada ordinario que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por D^a. A, con NIF ..., actuando en su propio nombre y derecho y con domicilio a efectos de notificaciones en la calle ..., contra la resolución de fecha 30 de junio de 2011 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de ..., en la reclamación económico administrativa nº ... interpuesta contra el acuerdo de liquidación derivado del Acta de Disconformidad nº A02- ... dictado por la Dependencia de Inspección de la Delegación de ..., en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2007, por importe de 3.226,96 euros de cuota diferencial a devolver y contra el acuerdo de imposición de sanción derivado del anterior, y dictado por el mismo órgano, por importe de 113.341,80 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 18 de noviembre de 2008, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de ..., notifica a D.ª A comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria, en relación con el concepto y períodos que se detallan a continuación:

| CONCEPTO | PERÍODO |
|---|-------------------------------|
| S <input type="checkbox"/> Impuesto sobre el Valor Añadido <input type="checkbox"/> | 2007 <input type="checkbox"/> |

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizó en fecha 29 de marzo de 2010 Acta de Disconformidad nº A02- ..., regularizando la situación del contribuyente en relación con el concepto y período indicados. El Acta se acompaña del preceptivo informe ampliatorio de igual fecha.

No consta que el obligado tributario presentara alegaciones a la propuesta de liquidación contenida el Acta.

En fecha 12 de mayo de 2010 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de ..., dicta acuerdo de liquidación por el que confirma la propuesta contenida en el Acta.

El acuerdo de liquidación tiene el siguiente desglose:

| € | 1T-2007 | 2T-2007 | 3T-2007 | 4T-2007 |
|--|---------|---------|---------|------------|
| IVA devengado | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| IVA deducible <input type="checkbox"/> | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Autoliquidado | | | 13,67 | 2.864,34 |
| Cuota Tributaria | | | - 13,67 | - 2.864,34 |

Es decir:

| | |
|---------------------|-----------|
| Cuota | -2.878,01 |
| Intereses de demora | - 348,95 |
| A devolver | 3.226,95 |

De las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas con la entidad se extrae entre otra, la siguiente información relevante:

1. La actividad declarada por la obligada tributaria es la de albañilería y pequeños trabajos de construcción, clasificada en el Epígrafe 501.3 del Impuesto sobre Actividades Económicas.

2. La actividad de la obligada tributaria, consiste esencialmente en la prestación de mano de obra, sin aportación de materiales. En el ejercicio 2007, ha tributado en el régimen simplificado de IVA.

3. El alta censal en la actividad fue el día 5 de septiembre de 2007, causando baja el día 31 de octubre de 2008.

4. No ha tenido local afecto a la actividad.

5. Todas las facturas emitidas tienen como destinataria la entidad X, S.A.

6. Existe una importante diferencia entre el importe facturado y el coste de los trabajos de mano de obra, siendo el total facturado por la obligada tributaria 100.748,27 euros en el ejercicio 2007, y el coste de la mano de obra 14.054,44 euros.

7. Todos los pagos se realizan en una cuenta, en la que poco después de los ingresos correspondientes a las facturas emitidas a X, S.A., se producían retiradas en efectivo por importe de aproximadamente el 80% del ingreso.

8. No existen gastos accesorios habituales de cualquier empresa, como papelería, impresora, material informático..etc...

9. La regularización inspectora se basa en síntesis en los siguientes fundamentos:

a. La obligada tributaria no ha acreditado completa y suficientemente ante la Inspección, la realidad ni el importe de la totalidad de las prestaciones de servicios que describen las facturas emitidas.

b. De la documentación aportada, no se deduce que la titular de la actividad, tuviera contacto real con la misma, y no resulta acreditado el valor añadido que X, S.A. satisface por sus servicios.

c. Con anterioridad se habían iniciado actuaciones inspectoras en relación con la entidad X, S.A. para comprobar, entre otras cuestiones, la realidad de los servicios facturados por Doña A:

i. La entidad X, S.A. no ha aportado ningún documento diferente a las facturas y los pagos, que acredite la realidad de los servicios.

d. El contribuyente tributa en régimen simplificado, de manera que la cuota de IVA devengada es fija en función de los índices o módulos, y la emisión de facturas por servicios no prestados realmente, no supone incremento de las cuotas de IVA devengadas, y por tanto no supone mayor ingreso.

e. De los datos económicos de la actividad se desprende:

i. La imposibilidad material de prestar los servicios con el volumen facturado, utilizando el personal legalmente declarado.

ii. Resulta manifiestamente irreal que en el tráfico mercantil pueda operarse con márgenes del 572,53 por ciento sobre los sueldos satisfechos.

iii. La obligada tributaria no aporta ningún conocimiento técnico especial que justifique que la entidad X, S.A. contrate mano de obra a través de la misma, y no directamente.

iv. En el acuerdo de liquidación se detalla la relación de facturas que no se consideran correctas.

f. De las manifestaciones de la obligada tributaria se deduce que en modo alguno realiza tareas de dirección, pues:

i. Aunque tenía trabajadores y un encargado, no recuerda sus nombres, afirmando que no tenía contacto con ellos.

ii. Para realizar los pagos a la entidad, seguía los pasos indicados por una gestoría

iii. Reduce el ejercicio de su actividad a tareas administrativas que no sabe concretar.

g. Se han comprobado otros dos supuestos similares por presuntas prestaciones de servicios a la entidad X, S.A. (Doña B y D^a. C), que también han facturado trabajos que no han quedado suficientemente acreditados. En los tres casos se advierte:

i. Coincidencia en la gestoría

ii. Igualdad de formato de facturas

iii. En todas las actuaciones se ha personado el mismo representante autorizado.

h. La Inspección no pone en duda la existencia de la obra ejecutada por X, S.A. sino que la Inspección considera que la Sra A no ejecutó la parte de obra documentada en las facturas.

i. No conserva justificantes de los gastos, cuestión que resulta llamativa, cuando en el Régimen Simplificado, si bien el IVA devengado se determina en función de índices o módulos, no ocurre lo mismo con el IVA soportado.

El acuerdo de liquidación anterior fue notificado a la interesada el día 19 de mayo de 2010.

Segundo:

Por otro lado, el día 30 de marzo de 2010 se inició expediente sancionador mediante la notificación del acuerdo de la Unidad nº ... de la Dependencia Regional de Inspección con sede en ...

La Unidad había sido autorizada el 26 de marzo de 2010 por el Inspector Jefe de la Dependencia Regional de Inspección con sede en ... para acordar el inicio del expediente sancionador, encomendándose al mismo la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución.

De conformidad con el artículo 210.2 de la Ley General Tributaria, en el momento de dictarse el acuerdo de inicio del expediente sancionador se incorporaron formalmente al mismo los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación.

Al obrar en poder del órgano competente todos los elementos que permiten formular la propuesta de resolución, resultó de aplicación la tramitación abreviada.

Se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y la concesión del plazo de quince días para que alegara cuanto considerase conveniente.

El obligado tributario presentó escrito de alegaciones en fecha 19 de abril de 2010.

En fecha 12 de mayo de 2010, el Inspector Jefe dicta acuerdo de imposición de sanción con el siguiente desglose:

| € | Período 2007 |
|--------------------|--------------|
| Artículo aplicable | 201.3 LGT |
| Calificación | Muy grave |

| | |
|--|-------------------------|
| Importe de operaciones | 100.748,27 euros |
| % sanción | 75% |
| Incremento incumplimiento sustancial | 100% |
| Total sanción | 151.122,40 euros |
| Reducción por ingreso | 37.780,60 euros |
| Importe sanción <input type="checkbox"/> | 113.341,80 euros |

Del acuerdo de imposición de sanción se extrae entre otra, la siguiente información relevante:

1. La conducta de la entidad es constitutiva de infracción tributaria de conformidad con el artículo 201 de la Ley General Tributaria, consistente en el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

2. Los hechos probados en las actuaciones de comprobación e investigación sólo pueden tener una única intención: claramente hubo un acuerdo entre el emisor de la factura Doña A, y la entidad perceptora, X, S.A., para que los citados documentos pudieran justificar, documentalmente, las deducciones de unos mayores gastos o de unas cuotas de IVA por prestaciones de servicios inexistentes y conseguir de este modo defraudar a la Hacienda Pública.

3. En cuanto a la cuantificación de la sanción:

a. La sanción se califica como muy grave, pues el incumplimiento consiste en la expedición de facturas con datos falsos o falseados.

b. Se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

c. En cuanto a la graduación de la sanción, existe un incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación de conformidad con el artículo 187.1 de la Ley General Tributaria, que supone un incremento del 100% de la cuantía de la sanción.

El acuerdo de imposición de sanción fue notificado a la interesada el día 19 de mayo de 2010.

Tercero:

La interesada interpone reclamación económico administrativa nº ... ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de ..., contra el acuerdo de liquidación derivado del Acta de Disconformidad nº A02- ... dictado por la Dependencia de Inspección de la Delegación de ..., en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2007, por importe de 3.226,96 euros de cuota diferencial a devolver (descrito en el antecedente PRIMERO) y contra el acuerdo de imposición de sanción derivado del anterior, y dictado por el mismo órgano, por importe de 113.341,80 euros (descrito en el antecedente SEGUNDO).

El Tribunal Regional en sesión de fecha 30 de junio de 2011, acuerda desestimar la reclamación y confirmar los actos impugnados.

Dicha resolución fue notificada a la interesada el día 15 de julio de 2011.

Cuarto:

Contra la resolución dictada por el Tribunal Regional, la interesada presenta en fecha 3 de agosto de 2011 el recurso de alzada ordinario que se examina ante este Tribunal Económico Administrativo Central.

En el escrito de interposición, la reclamante expone en síntesis las siguientes alegaciones:

1. Cuestión procedimental previa:

a. Aunque la reclamación económico administrativa dictada por el Tribunal Regional, se declare dictada en única instancia, la cuantía de la reclamación es de 151.122,40 euros, que es el importe del sanción sin aplicar la reducción por conformidad. En consecuencia, dicha resolución se ha dictado en primera instancia, y resulta procedente interponer recurso de alzada ante el TEAC.

2. Grave infracción procedimental que produce la nulidad de la sanción impugnada.

a. De conformidad con el artículo 209 de la Ley General Tributaria, el plazo durante el cual la Inspección puede iniciar un procedimiento sancionador se sitúa entre la fecha de la notificación del acuerdo de liquidación y los tres meses siguientes a dicha notificación.

- b. En el caso presente, la notificación del inicio del expediente sancionador tiene lugar con anterioridad a la notificación del acuerdo de liquidación.
- c. Lo anterior determina la nulidad de la sanción, y la caducidad de la acción para sancionar.
- d. Un procedimiento sancionador iniciado antes del plazo establecido, debe tenerse por no iniciado.

3. En cuanto al fondo de la sanción:

- a. La reclamante considera injusta y desproporcionada la sanción impuesta.
- b. Considera demostrado el desarrollo de la actividad empresarial con la documentación que obra en el expediente.
- c. A su juicio, hay dos realidades inobjetables, como son la existencia de trabajadores a cargo de la obligada tributaria, y la realidad de la obra ejecutada.
- d. Según manifiesta la reclamante, no es cierto que careciera de medios humanos para el desarrollo de la actividad, pues en el propio acuerdo se reconoce la existencia de personal a su cargo.
- e. El Inspector Jefe no tiene en cuenta las circunstancias del mercado de la construcción en aquella época.
- f. Además de lo anterior, con la imposición de la sanción se está infringiendo el principio constitucional de proporcionalidad.
- g. La más moderna doctrina jurisprudencial viene a decir que es la Administración la que debe destruir la presunción iuris tantum de veracidad que ampara las anotaciones contables y los datos consignados en las declaraciones de los sujetos pasivos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Como cuestión previa, este Tribunal debe examinar si resulta admisible el recurso de alzada ordinario planteado por la interesada, interpuesto contra la resolución de la reclamación económico administrativa nº ..., dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de ...

Los actos objeto de impugnación son el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de ..., relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2007, descritos en los antecedentes de hecho de esta resolución. La cuestión radica por tanto en determinar si dicho Tribunal Regional debió conocer de la reclamación en única o en primera instancia de conformidad con la legislación aplicable en el momento de su interposición que se contiene en la Ley 58/2003 General Tributaria y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa.

Una vez determinado si el Tribunal Económico Administrativo Regional debió conocer en primera o en única instancia, podremos resolver sobre la admisibilidad del recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central.

Dispone el artículo 226 de la Ley 58/2003 General Tributaria:

“Podrá reclamarse en vía económico-administrativa en relación con las siguientes materias:

a) La aplicación de los tributos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma.

(....)”

Por otra parte, el artículo 227 de la misma Ley dispone:

“2. En materia de aplicación de los tributos, son reclamables:

a) Las liquidaciones provisionales o definitivas.

(.....)

3. Asimismo, serán reclamables los actos que impongan sanciones.”

Es decir, tal y como se desprende de los artículos anteriores, los acuerdos descritos en los antecedentes de hecho, son susceptibles de reclamación económico administrativa toda vez que son materia económico administrativa y actos impugnables en dicha vía.

El artículo 229 de la Ley 58/2003 General Tributaria por su parte dispone:

“2. Los tribunales económico-administrativos regionales y locales conocerán:

a) En única instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado y por los órganos de la Administración de las comunidades autónomas no comprendidos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe que se determine reglamentariamente.

b) En primera instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados en el párrafo a) de este apartado, cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe que se determine reglamentariamente.

(...)”

En el presente caso, los actos impugnados (acuerdo de liquidación y sancionador) son actos dictados por un órgano periférico de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de ...). De conformidad con el transcrito artículo 229 de la Ley General Tributaria, el Tribunal Económico Administrativo Regional de ... es competente para conocer de las reclamaciones interpuestas.

El punto determinante del conocimiento en primera o en única instancia por el Tribunal Regional es la cuantía de los actos administrativos objeto de impugnación

La cuantía de las reclamaciones a los efectos de determinar la instancia en la que el Tribunal Regional va a conocer de las mismas, e indirectamente qué resoluciones son susceptibles de alzada ante este Tribunal Económico Administrativo Central aún procediendo de un órgano periférico de la Administración tributaria, se fija según las reglas recogidas en el Real Decreto 520/2005 que regula el Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

“Artículo 35. Cuantía de la reclamación.

1. La cuantía de la reclamación será el importe del componente o de la suma de los componentes de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 58 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean objeto de impugnación, o, en su caso, la cuantía del acto o actuación de otra naturaleza objeto de la reclamación. Si lo impugnado fuese una base imponible o un acto de valoración y no se hubiese practicado la correspondiente liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquellos.

2. Cuando en el documento en el que se consigne el acto administrativo objeto de la impugnación se incluyan varias deudas, bases, valoraciones o actos de otra naturaleza, se considerará como cuantía de la reclamación interpuesta la de la deuda, base, valoración o acto de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todos los consignados en el documento.

(...)”

“Artículo 36. Cuantía necesaria para el recurso de alzada ordinario.

De acuerdo con el artículo 229 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, sobre las competencias de los tribunales económico-administrativos, podrá interponerse recurso de alzada ordinario cuando la cuantía de la reclamación, calculada conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, supere 150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones. Si el acto o actuación fuese de cuantía indeterminada, podrá interponerse recurso de alzada ordinario en todo caso.”

El artículo 58 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al que se remite el artículo 35 el Reglamento de revisión en vía administrativa, establece, en su apartado 1, que “la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta”, y enumera en su apartado 2 otros conceptos que también integran, en su caso, la deuda tributaria, entre los que se encuentra “el interés de demora”.

En el artículo 19 de la misma Ley se establece que la obligación tributaria principal “tiene por objeto el pago de la cuota tributaria”. La cuota tributaria se regula en el artículo 56 y para su determinación remite a la normativa reguladora de cada tributo.

En el caso que nos ocupa, el tributo de que se trata es el Impuesto sobre el Valor Añadido, que tiene su regulación en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA), y en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba su Reglamento de desarrollo (RIVA). Dicha normativa interna es transposición de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, y de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, vigente a partir del 1 de enero de 2007.

El artículo 164.Uno.6 de la LIVA establece que los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados a “presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante”. El artículo 167.Uno añade que “los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda”.

El artículo 71 del RIVA establece en su apartado Uno: “los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes”, disponiendo en el apartado Tres que “el período de liquidación coincidirá con el trimestre natural” salvo en determinados supuestos, en que el período de liquidación coincide con el mes natural.

En consecuencia, la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo por parte de los órganos de la Administración tributaria, debe atender al período de liquidación para determinar si el resultado de las autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario es o no el correcto conforme a la normativa reguladora del tributo. Así es como ha actuado la Inspección en el acuerdo de liquidación impugnado, en el que practica liquidación por cada uno de los períodos trimestrales de liquidación comprendidos en el período de comprobación.

En consecuencia, para determinar la cuantía de la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación, habrá que estar a la deuda de mayor importe (referida a cada período de liquidación) que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todas las consignadas en el acuerdo.

En el caso concreto que analizamos el acuerdo de liquidación tiene el siguiente desglose:

| € | 1T-2007 | 2T-2007 | 3T-2007 | 4T-2007 |
|------------------|---------|---------|---------|------------|
| IVA devengado | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| IVA deducible □ | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Autoliquidado | | | 13,67 | 2.864,34 |
| Cuota Tributaria | | | - 13,67 | - 2.864,34 |

Como se observa, el acuerdo de liquidación determina la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas en cada período de liquidación. Ninguna de estas cuantías supera los 150.000 euros.

No obstante lo anterior, habrá que tener en cuenta la cuantía del acuerdo de imposición de sanción, para determinar la cuantía de la reclamación.

Segundo:

En relación con las sanciones tributarias, éstas no forman parte de la deuda tributaria, tal y como establece expresamente el apartado 3 del artículo 58 de la LGT. A efectos de cuantía de la reclamación, el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, establece que debe estarse a la cuantía del acto o actuación de otra naturaleza objeto de la reclamación.

Pues bien, el artículo 179 de la LGT, que regula el principio de responsabilidad, establece en su primer apartado: “Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos” En consecuencia, toda sanción se impone en referencia a un hecho que sea constitutivo de infracción tributaria.

Por su parte, en el apartado 1 del artículo 183 se indica que “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley”.

En el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 184 de la LGT de 2003, a efectos de calificación de las infracciones tributarias, se establece que “cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria” y que la sanción que proceda se aplicará “sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda”.

En el caso concreto que analizamos, la infracción cometida por la interesada se encuentra tipificada en el artículo 201 de la Ley 58/2003 General Tributaria. Dispone dicho artículo :

“1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, 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 el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción”.

En el caso concreto analizado, el importe total de las operaciones es 100.748,27 euros, siendo la sanción de 151.122,40 euros.

Teniendo en cuenta los criterios expuestos, el acuerdo de imposición de sanción es de cuantía 151.122,40 euros, es decir, superior a 150.000 euros. En consecuencia el Tribunal Económico Administrativo Regional de ..., debió conocer de la reclamación en primera instancia, y no en única instancia, siendo dicha resolución susceptible de recurso de alzada ante este Tribunal Central.

Procede estimar las alegaciones de la entidad, declarándose este Tribunal competente para conocer del recurso de alzada.

Tercero:

Determinada la competencia de este Tribunal para conocer del recurso de alzada, procede entrar a resolver sobre las cuestiones planteadas por la interesada, en concreto:

1) Determinar si el procedimiento sancionador se ha iniciado en el plazo legalmente establecido.

2) Determinar si es ajustado a derecho el acuerdo de imposición de sanción impugnado, en cuanto a la tipificación de la infracción y en cuanto al elemento subjetivo de la culpabilidad.

El primer motivo de oposición que formula la reclamante es que el acuerdo de imposición de sanción se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, ya que la Inspección ha iniciado el procedimiento sancionador con anterioridad a la notificación del acuerdo de liquidación del que trae causa. Considera la reclamante, que esta práctica es contraria a lo dispuesto en el artículo 209.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Tal y como se ha puesto de manifiesto en los antecedentes de hecho, la secuencia de las actuaciones administrativas es la siguiente:

1. Notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación: 18.11.2008

2. Incoación del Acta de Disconformidad 29.03.2010

3. Notificación inicio del procedimiento sancionador 30.03.2010

4. Práctica de la liquidación provisional y del acuerdo de imposición de sanción 12.05.2010

5. Notificación del acuerdo de liquidación y del acuerdo de imposición de sanción: 19.05.2010

De conformidad con lo anterior, es cierto que el acuerdo de liquidación se notifica el día 19 de mayo de 2010 y el acuerdo de inicio del trámite de audiencia del expediente sancionador se notifica el día 30 de marzo de 2010, es decir, en fecha anterior.

Si bien lo habitual es que, en el caso de infracciones tributarias que se deriven de la regularización, el expediente sancionador se inicie una vez notificado el acuerdo de liquidación del que trae causa, ello no es un requisito imprescindible, ni contrario a lo recogido en el artículo 209.2 de la LGT, como asevera la recurrente.

Dicho artículo 209 establece:

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

Es decir, lo que la norma no permite es que, en el caso de expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación, los mismos se inicien una vez transcurridos tres meses desde la notificación de la liquidación pero nada impide que el procedimiento sancionador se inicie antes de dicha notificación. Es decir, el expediente sancionador puede iniciarse una vez que el Órgano de Inspección considere que existen indicios suficientes para motivar el acuerdo de inicio, que puede ser incluso antes de haber notificado el acuerdo de liquidación.

En el caso presente, carecen de sentido las alegaciones vertidas por la reclamante al considerar que no se puede iniciar el procedimiento sancionador sin que se haya notificado el acto administrativo en el que se ponga de manifiesto la conducta que ha sido considerada constitutiva de infracción tributaria, y que da lugar al acuerdo de imposición de sanción, toda vez que no existe fundamentación normativa para dicha afirmación.

Es más, el artículo 22 del RD 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario señala en relación con el inicio del procedimiento sancionador en su apartado 4, lo siguiente:

“Se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación.”.

El tenor de este precepto es claro y por un lado, hace referencia a propuestas de liquidación y no a liquidaciones, y por otro lado, se refiere a procedimientos sancionadores que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación. Es decir, de dicho artículo se desprende la posibilidad de iniciar procedimientos sancionadores sin que se haya dictado liquidación, bien porque los indicios se ponen de manifiesto con anterioridad a la práctica de la liquidación, bien porque el expediente sancionador no deriva directamente de una regularización.

En el caso presente, desde el momento en que se ponen de manifiesto los hechos constitutivos de la comisión de infracción tributaria, se inicia el procedimiento sancionador, mediante la notificación de la propuesta de imposición de sanción de fecha 30 de marzo de 2010, actuación que debe reputarse totalmente correcta en relación con el inicio de dicho procedimiento sancionador, debiendo desestimarse las pretensiones de la reclamante.

Cuarto:

Por otro lado, también en relación con el acuerdo de imposición de sanción, la reclamante manifiesta que es injusta y desproporcionada la sanción impuesta. Considera demostrado el desarrollo de la actividad empresarial con la documentación que obra en el expediente, en particular la existencia de trabajadores a cargo de la obligada tributaria, y la realidad de la obra ejecutada. Además de lo anterior, con la imposición de la sanción se está infringiendo el principio constitucional de proporcionalidad.

Tal y como ha quedado expuesto en los antecedentes de hecho, la Inspección de los Tributos, ha considerado que la conducta de la entidad, puesta de manifiesto en el curso del procedimiento inspector, es constitutiva de infracción tributaria de conformidad con lo dispuesto en el artículo 201 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Dispone dicho artículo :

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

2. La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será grave en los siguientes supuestos:

a) Cuando se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación, salvo lo dispuesto en la letra siguiente de este apartado y en el apartado 3 de este artículo. Entre otros, se considerarán incluidos en esta letra los incumplimientos relativos a la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documentos sustitutivos.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

b) Cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del dos por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. Cuando no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción, la sanción será de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento.

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

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción”.

La Inspección llega a la conclusión de que la actividad de albañilería y pequeños trabajos de construcción, consistente principalmente en la prestación de mano de obra sin aportación de materiales, que oficialmente era desempeñada por D^a. A, se crea artificialmente, con el objeto de que dichas actividades se facturen por el régimen de estimación objetiva por módulos (régimen simplificado en IVA), de forma tal que, en lo que al IVA se refiere, las cuotas satisfechas por la sociedad destinataria (X, S.A.) pueden ser deducidas en sus declaraciones, sin que, por otro lado, D^a. A deba ingresarlas, al hallarse acogida al régimen simplificado, que implica que la cuota a ingresar por IVA depende de los módulos previstos y no de los ingresos obtenidos.

Para llegar a tal conclusión la Inspección parte de los siguientes hechos:

a. El alta censal en la actividad fue el día 5 de septiembre de 2007, causando baja el día 31 de octubre de 2008.

b. No ha tenido local afecto a la actividad.

c. Todas las facturas emitidas tienen como destinataria la entidad X, S.A.

d. Existe una importante diferencia entre el importe facturado y el coste de los trabajos de mano de obra, siendo el total facturado por la obligada tributaria 100.748,27 euros en el ejercicio 2007, y el coste de la mano de obra 14.054,44 euros.

e. Todos los pagos se realizan en una cuenta, en la que poco después de los ingresos correspondientes a las facturas emitidas a X, S.A. se producían retiradas en efectivo por importe de aproximadamente el 80% del ingreso.

f. No existen gastos accesorios habituales de cualquier empresa, como papelería, impresora, material informático, etc...

g. De la documentación aportada, no se deduce que la titular de la actividad, tuviera contacto real con la misma, y no resulta acreditado el valor añadido que X, S.A. satisface por sus servicios.

h. El contribuyente tributa en régimen simplificado, de manera que la cuota de IVA devengada es fija en función de los índices o módulos, y la emisión de facturas por servicios no prestados realmente, no supone incremento de las cuotas de IVA devengadas, y por tanto no supone mayor ingreso.

i. De los datos económicos de la actividad se desprende:

i. La imposibilidad material de prestar los servicios con el volumen facturado, utilizando el personal legalmente declarado.

ii. Resulta manifiestamente irreal que en el tráfico mercantil pueda operarse con márgenes del 572,53 por ciento sobre los sueldos satisfechos.

iii. La obligada tributaria no aporta ningún conocimiento técnico especial que justifique que la entidad X, S.A. contrate mano de obra a través de la misma, y no directamente.

j. De las manifestaciones de la obligada tributaria se deduce que en modo alguno realiza tareas de dirección, pues:

i. Aunque tenía trabajadores y un encargado, no recuerda sus nombres, afirmando que no tenía contacto con ellos.

ii. Para realizar los pagos a la entidad, seguía los pasos indicados por una gestoría

iii. Reduce el ejercicio de su actividad a tareas administrativas que no sabe concretar.

k. Se han comprobado otros dos supuestos similares por presuntas prestaciones de servicios a la entidad X, S.A. (Doña B y D^a. C), que también han facturado trabajos que no han quedado suficientemente acreditados. En los tres casos se advierte:

i. Coincidencia en la gestoría

ii. Igualdad de formato de facturas

iii. En todas las actuaciones se ha personado el mismo representante autorizado.

l. No conserva justificantes de los gastos, cuestión que resulta llamativa, cuando en el Régimen Simplificado, si bien el IVA devengado se determina en función de índices o módulos, no ocurre lo mismo con el IVA soportado.

Respecto a los hechos puestos de manifiesto por la Inspección, y relativos a la prueba, este Tribunal considera conveniente hacer una primera distinción entre medios de prueba directos y medios de prueba indirectos o indiciarios.

La prueba directa es el procedimiento probatorio consistente en la contrastación empírica directa del enunciado que se prueba, es decir, en la observación inmediata del hecho al que se refiere el enunciado. Por lo general, el hecho que se pretende probar mediante prueba directa surge espontáneamente, casi podríamos decir que sin mediación alguna ni necesidad de raciocinio, del medio o de la fuente de prueba. Si se dispone de la suficiencia de pruebas directas, debemos admitir que son capaces, por sí solas, de fundar la convicción judicial sobre ese hecho, cuando versan directamente sobre el mismo, por lo que se puede llamar constatación o prueba plena de carácter concluyente.

La prueba indirecta es el procedimiento probatorio que permite llegar al hecho que se prueba a partir de otro u otros, mediante un proceso inferencial.

Debemos, pues, en primer lugar, abordar la posibilidad de la prueba indiciaria en nuestro ordenamiento penal.

Es doctrina reiteradísima del Tribunal Constitucional (SSTC 31/1981, de 28 de julio, FJ 3; 120/1999, de 28 de junio, FJ 2, entre otras) que el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE) exige que al fallo condenatorio preceda prueba de cargo válida.

También ha reiterado este Tribunal que la prueba de cargo puede ser por indicios, esto es, por inferencia lógica a partir de otros hechos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados; y
- b) los hechos constitutivos de delito han de deducirse de esos hechos completamente probados a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, que sea explicitado en la Sentencia.

La irrazonabilidad podrá producirse tanto por la falta de lógica o de coherencia de la inferencia, en el sentido de que los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como por el carácter no concluyente de la inferencia, por excesivamente abierta, débil o indeterminada (entre otras, SSTC 189/1998, de 17 de octubre, FJ 3; 220/1998, de 16 de noviembre, FJ 4; 91/1999, de 26 de mayo, FJ 3; 120/1999, de 28 de junio, FJ 3).

Así pues, nuestro alto Tribunal ha confirmado la pertinencia de la prueba indiciaria en el ámbito penal, y, por ende, su compatibilidad con el principio de presunción de inocencia.

En el ámbito penal, la STS de 21/04/0987, entre otras, señala a este respecto:

El derecho a la presunción de inocencia se concreta en una forzosa e inicial incertidumbre sobre la participación del acusado en el hecho punible que se le imputa, de la que el Tribunal no puede salir, dictando un pronunciamiento de condena, sino cuando se haya practicado ante él, con las debidas garantías, una suficiente actividad probatoria de cargo cuya valoración, en principio, solamente puede ser realizada por el propio Tribunal a cuya presencia se celebre. Con frecuencia, la prueba con que la presunción inicial se desvirtúa es prueba presuntiva, indiciaria o indirecta, en cuya virtud el Tribunal, a partir de unos hechos indiscutiblemente ciertos y a través de un razonable proceso deductivo, llega a estimar como probados otros hechos, no directamente conocidos, en los que basa su veredicto de culpabilidad.

Esta posibilidad de utilizar medios de prueba indiciarios o indirectos es, asimismo, admisible en el ámbito tributario.

Sin embargo, la correcta utilización de estos medios de prueba exige, de acuerdo con una jurisprudencia consolidada:

- a) que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas, y
- b) que se explicite el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho constitutivo de una infracción, y de la participación del obligado tributario.

Así, la Sentencia del TS de fecha 11/02/2005, entre muchas otras, tras poner de manifiesto la dificultad de la prueba de la simulación contractual, acrecentada por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, señala que la "doctrina de esta Sala admite como suficiente la prueba de presunciones, la cual se configura en torno a un conjunto de indicios, que si bien tomados individualmente pueden no ser significativos, e incluso cabe que sean equívocos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias, son reveladores de la actuación simulatoria.

Se trata, en consecuencia, de ver si los diversos hechos que se han ido acreditando en el curso del procedimiento nos permiten llegar, de forma razonable y razonada, a la conclusión antes expuesta.

La presente resolución tratará de determinar si entre los hechos que pudieran considerarse probados y las conclusiones a las que llega la resolución impugnada existe realmente esta conexión lógica, fijando, en primer lugar cuáles son los hechos que pueden considerarse probados, y, en segundo lugar, si puede de ellos extraerse, lógicamente, la conclusión a la que llega la Inspección.

Para poder habilitar la prueba indiciaria, no es necesario que los hechos probados constituyan, en sí mismos, pruebas directas, ni hechos ilícitos o, de cualquier otro modo, merecedores de algún tipo de reproche desde el punto de vista jurídico.

Son hechos que, por sí solos, no resultan elocuentes, pero que, conjuntamente considerados, constituyen prueba. Podemos considerar hechos probados los siguientes:

1. Opción por el régimen de estimación objetiva (IRPF) y simplificado (IVA).

Este Tribunal no aprecia en las manifestaciones del actuario reproche alguno a la decisión de la interesada de acogerse al régimen de estimación objetiva (IRPF) y régimen simplificado (IVA), pues se trata de un régimen previsto en la normativa, de libre elección, y dándose, en este caso, los requisitos necesarios para acogerse al mismo.

El actuario lo que hace es describir el régimen, sin añadir valoración alguna. En este sentido su descripción no puede ser más acertada: es un régimen que, en el IRPF, desvincula el rendimiento y el impuesto a pagar de la cifra de ingresos; y, en sede de IVA, desvincula la cuota devengada del volumen de operaciones.

Es decir, que, ciñéndonos al IVA, la cuota devengada no depende del volumen de operaciones realizado, sino de determinados módulos.

Lo cual implica que, para un mismo número de unidades de un módulo (personal empleado), la cuota devengada será la misma, con independencia del volumen de operaciones

El actuario, lo único que hace es poner de relieve cómo puede abusarse de dicho régimen con una finalidad elusiva o defraudatoria, y sin que, por el momento, atribuyamos al interesado, por la simple concurrencia de hechos aislados infracción alguna.

Puesto que al sujeto pasivo acogido a dichos regímenes de estimación le resulta irrelevante cuál sea su cifra de ingresos, puede, hipotéticamente, aumentarla artificialmente, de forma que tal aumento no le implica un incremento del impuesto a pagar, pero sí una reducción de los que debería satisfacer el destinatario formal de dichas operaciones. Es decir, que la factura emitida por el sujeto pasivo acogido al régimen simplificado de IVA no aumenta las cuotas devengadas a incluir en su autoliquidación (pues, como se ha visto, depende de otras magnitudes), pero sí permitirá al destinatario de la factura reducir la cuota a ingresar en el importe del IVA que se le repercute en dicha factura (amén de la reducción del rendimiento neto en IRPF que dicho "gasto" le supone).

El párrafo anterior es una descripción de cómo puede abusarse de dicho régimen, sin que, insistimos, por el momento, los hechos descritos permitan atribuir a la interesada tan reprochable actitud.

2. Naturaleza de la actividad realizada.-

La reclamante se encuentra dada de alta en el Epígrafe 501.3 del Impuesto sobre Actividades Económicas, relativo a albañilería y pequeños trabajos de construcción, consistente en la prestación de mano de obra sin aportación de materiales. No ha tenido local afecto a la actividad, ni consta justificación de otros gastos relacionados con la actividad. No resulta acreditado que la reclamante tuviera contacto real con la actividad, ni el valor añadido que sus servicios proporcionan X, S.A. Tampoco queda justificado que la obligada tributaria aportara algún conocimiento especial que justifique que la citada entidad X, S.A. necesitara de sus servicios.

3. Margen comercial aplicado.-

De la misma forma que en el resto de los supuestos, este hecho, en sí, no es significativo. No debe olvidarse que no hablamos de que todos estos hechos de los que, conjuntamente, pretende deducirse una conclusión son hechos, aisladamente considerados, perfectamente legítimos, permitidos y contemplados por la normativa.

Para determinar un margen, en este caso, dada la escasez de factores utilizados, limitados prácticamente a la mano de obra, no es necesaria una contabilidad completa. El actuario, a falta de otra información que pudiera habersele suministrado por la interesada, utiliza las magnitudes conocidas: gastos (básicamente mano de obra y pocos más), e ingresos. Estas dos magnitudes son suficientes para obtener el margen utilizado por la entidad. Dicho margen, cuyo cálculo se detalla en el anexo 2 relativo al análisis de la capacidad productiva, resulta ser del 572 % en el ejercicio 2007.

En cualquier empresa el margen neto resulta del cociente entre los ingresos totales y los gastos totales, y estos datos son los utilizados por el actuario en sus cálculos. Estos márgenes deben calificarse, cuando menos, de elevados, y no pueden justificarse por la reclamante.

Ahora bien, insistimos en que la aplicación de márgenes es libre y depende totalmente del mercado, sin que la fijación de uno u otro merezcan reproche jurídico alguno.

4. Movimientos en las cuentas titularidad de la reclamante. –

Es decir, que, sin que este hecho aisladamente considerado, suponga infracción alguna ni comisión de un hecho ilícito, sí que le resulta extraño al actuario que se produzcan tantas y tan importantes salidas que reúnen, simultáneamente, dos condiciones:

1. Tratarse de retiradas en efectivo, algunas de elevados importes

2. Y que el titular de la cuenta no pueda identificar el destino de dichos fondos, descartado lo que pueda haber ido a gasto de personal, único gasto de la actividad, pues tal y como ya se ha expuesto, la reclamante no ha acreditado ningún otro gasto correspondiente a la actividad.

Todos estos hechos, conjuntamente, y sin que se predique la ilicitud de ninguno de ellos aisladamente considerados, permiten, razonablemente, presumir que se ha organizado la actividad descrita de forma tal que el emisor de las facturas (D^a. A) repercute las cuotas de IVA documentadas en las mismas, sin incrementar su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, toda vez que tributa en Régimen Simplificado, y al mismo tiempo, dichas cuotas constituyen IVA soportado deducible en el destinatario (X, S.A.) que disminuyen las cuotas devengadas en estimación directa.

Conviene en este punto precisar que en la misma sesión del día de hoy, este Tribunal Central ha confirmado los recursos de alzada ordinarios RG 1087/11 y 778/12 interpuestos respectivamente por Doña B y Doña C, en los que se confirman los acuerdos de imposición de sanción por infracción del artículo 201 de la Ley General Tributaria, en relación con las facturas emitidas a favor de la entidad X, S.A.

Por todo lo anterior, este Tribunal confirma que la conducta de la reclamante, descrita en los párrafos anteriores, es constitutiva de infracción tributaria, tipificada de conformidad con el transcrito artículo 201 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Quinto:

Además del requisito objetivo relativo a la tipificación de la infracción, confirmado en el fundamento anterior, este Tribunal debe determinar la concurrencia del requisito subjetivo de la culpabilidad en la conducta de la obligada tributaria.

En cuanto al requisito de culpabilidad, debe señalarse que ya la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que le otorgaba la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal, como lo prueba la afirmación contenida en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional “ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados”.

En términos análogos se pronuncia la actual Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre de aplicación al presente expediente sancionador, en sus artículos 178 y 179, y en el artículo 183.1 y según el cual: “1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”.

De todo lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por simple negligencia.

Es importante traer a colación la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, de especial trascendencia respecto del asunto objeto de resolución: sentencias de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación número 2422/2003) y de 1 de febrero de 2010 (recurso de casación número 6906/2004), de las que ya se ha hecho eco este Tribunal en resoluciones anteriores (RG 3232/08, de 22 de junio de 2010; RG 7130/08, de 21 de septiembre de 2010). En las indicadas sentencias, el Tribunal Supremo señala que la Administración debe desarrollar una actividad probatoria, no solo de los hechos que motivan la regularización, sino de la existencia de culpabilidad en la comisión de los mismos. La ausencia o insuficiencia de esta última actividad probatoria desemboca en una falta de motivación de la culpabilidad que vicia el acuerdo sancionador, en cuyo caso debe ser anulado. Mantiene el Tribunal Supremo que la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado de cualquier incumplimiento, y la no concurrencia de alguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad, no es suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia no permite justificar la existencia de culpabilidad por exclusión.

El Tribunal Supremo ha seguido matizando y detallando esta doctrina en pronunciamientos posteriores, interesando destacar la sentencia de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007 que trata la cuestión relativa a la motivación de la existencia de culpabilidad así como la posibilidad prevista por la Ley de sancionar cuando se aprecie culpabilidad en grado de simple negligencia.

Analizada la actuación del sujeto pasivo no cabe duda de que su conducta incurre en culpabilidad, siendo merecedora del reproche sancionador previsto por aquel precepto de la Ley General Tributaria, toda vez que la participación de aquel en el tipo infractor resulta clara, no ya incumpliendo las obligaciones de facturación, sino emitiendo facturas con ‘datos falsos o falseados’, apreciándose la concurrencia, cuanto menos, de negligencia, así como la no concurrencia de ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad a que se refiere el artículo 179.2 de la Ley 58/2003.

Ya ha quedado expuesto, que la Inspección llega a la conclusión de que la actividad de albañilería y pequeños trabajos de construcción, consistente principalmente en la prestación de mano de obra sin aportación de materiales, que oficialmente era desempeñada por DOÑA A, se crea artificialmente, con el objeto de que dichas actividades se facturen por el régimen de estimación objetiva por módulos (régimen simplificado en IVA), de forma tal que, en lo que al IVA se refiere, las cuotas satisfechas por la sociedad destinataria (X, S.A.) pueden ser deducidas en sus declaraciones, sin que, por otro lado, DOÑA A deba ingresarlas, al hallarse acogida al régimen simplificado, que implica que la cuota a ingresar por IVA depende de los módulos previstos y no de los ingresos obtenidos.

Por último, respecto a la consideración de que la actuación se presume realizada de buena fe y en cuanto a la aplicación de la presunción de inocencia, es de resaltar que el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 4 de marzo de 2004 (Rec. nº 11282/1998) señala:

“...El derecho a la presunción de inocencia hace recaer la carga de la prueba incriminatoria sobre la Administración sancionadora, no existiendo carga del administrado sobre la prueba de inocencia, que aparece directamente presumida por la Constitución.

Ahora bien, el hecho de que la presunción de inocencia lo sea iuris tantum posibilita naturalmente que la Administración pueda desvirtuar su eficacia mediante la práctica de una actividad probatoria de cargo rodeada de todas las garantías. De este modo, si bien es cierto que la falta de prueba de cargo perjudica a la Administración, no lo es menos que, una vez obtenida ésta, la falta de prueba de descargo perjudicará al administrado sujeto al expediente sancionador. Pero es perfectamente posible que pueda evidenciarse dicha culpabilidad y, ello no obstante, por la concurrencia de circunstancias eximentes de la responsabilidad, se vea el administrado en la tesitura de tener que afrontar la carga de la prueba de tales circunstancias si no quiere ser sancionado. En estos casos, a fin de evitarse la sanción pese a que la presunción de inocencia haya conseguido ser desvirtuada, corresponderá al administrado la carga de acreditar aquellos elementos de descargo que, por no haber sido apreciados de oficio, conlleven una declaración de no exigencia de responsabilidad administrativa. Lo que en cualquier caso no constituye un atentado al derecho a la presunción de inocencia, en relación con la carga de la prueba del inculpado de los elementos tendentes a su exculpación, es el hecho de tener este último que someterse o soportar la práctica de determinadas pericias encaminadas a averiguar elementos de hecho determinantes para el enjuiciamiento de la conducta objeto del procedimiento. Así lo ha declarado el TC en su sentencia 161/1997, de 2 de octubre, al afirmar que la garantía de la no autoincriminación del artículo 24.2 de la Constitución «no alcanza sin embargo a integrar en el derecho a la presunción de inocencia la facultad de sustraerse a las diligencias de prevención, de indagación o de prueba que proponga la acusación o que puedan disponer las autoridades judiciales o administrativas. La configuración genérica de un derecho a no soportar ninguna diligencia de este tipo dejaría inermes a los poderes públicos en el desempeño de sus legítimas funciones de protección de la libertad y la convivencia, dañaría el valor de la justicia y las garantías de una tutela judicial efectiva, y cuestionaría genéricamente la legitimidad de diligencias tales como la identificación y reconocimiento de un imputado, la entrada y registro en un domicilio, o las intervenciones telefónicas o de correspondencia... Los mismos efectos de desequilibrio procesal, en detrimento del valor de la justicia, y de entorpecimiento de las legítimas funciones de la Administración, en perjuicio del interés público, podría tener la extensión de la facultad de no contribución a cualquier actividad o diligencia con independencia de su contenido o de su carácter, o la dejación de la calificación de los mismos como directamente incriminatorios a la persona a la que se solicita la contribución».

Y es que, como ha entendido la STC 76/1990, de 26 de abril, «no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal, esgrimible frente a la Administración Tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra, lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido. Cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad, ni emite una declaración admitiendo su culpabilidad». Con idéntica orientación, entre otras, SSTC 179/1995, 161/1997 y la 234/1997...”.

Por tanto, siendo cierto que la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe y que corresponde a la Administración la prueba de la concurrencia de las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor, también lo es que la Administración Tributaria ha llevado a cabo la actividad probatoria necesaria y la constatación de las circunstancias de las que se deduce una actitud reveladora de la ausencia de buena fe en la conducta de la recurrente, unas circunstancias que permiten fundar la apreciación de, al menos, negligencia en la conducta que se sanciona.

Por todo lo anterior, se desestiman las alegaciones de la parte recurrente ratificando la postura de la Dependencia de Inspección y del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... confirmando la sanción impuesta.

Sexto:

Por último, en cuanto al importe de la sanción, en el caso objeto de resolución, la Administración ha calificado la infracción como muy grave, sancionándola con multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe de las operaciones que hayan originado la infracción, es decir, del importe de la base imponible correspondiente a las facturas emitidas con datos falsos o falseados.

El propio artículo 201 de la Ley General Tributaria, prevé en su apartado 5: “las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se graduarán incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores”.

Dicho criterio de graduación se encuentra regulado en el artículo 187 de la Ley 58/2003:

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

c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

Se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación”.

La reclamante se limita a señalar que la sanción impuesta es desproporcionada, no presentando alegaciones concretas en cuenta a la cuantificación de la sanción.

Teniendo en cuenta lo expuesto, este Tribunal debe declarar ajustada a derecho la cuantía de la sanción impuesta, ya la facturación falsa apreciada por la Inspección en relación con el total de la facturación ha sido expuesta en el acuerdo de imposición de sanción, así como la relación porcentual existente a los efectos de determinar si existe incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación, concluyéndose que existe dicho incumplimiento sustancial.

Entendiendo cumplido el criterio de graduación de incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación, la Dependencia de Inspección incrementó la sanción en otro 75%, ascendiendo, por tanto, el importe de la sanción al 150% de las cantidades que hubiesen originado la infracción.

Respecto a la vulneración del principio de proporcionalidad, el artículo 178 de la Ley 58/2003 General Tributaria, recoge expresamente el mismo, en los siguientes términos:

“La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley.

En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley”.

Ahora bien, difícilmente podrá predicarse vulneración del principio de proporcionalidad cuando la sanción impuesta es la expresamente prevista en la norma, en los términos expuestos.

Así pues, procederá también desestimar la alegación actora objeto de análisis.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, visto el presente recurso de alzada ordinario,

ACUERDA

desestimarle, confirmando la resolución impugnada.

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