

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054889

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de julio de 2014

Vocalía 8.^a

R.G. 7948/2012

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Actuaciones inspectoras. Alcance. *Un procedimiento inspector que se extiende exclusivamente a la comprobación de obligaciones censales limita al órgano inspector en sus facultades de comprobación.* El objeto del procedimiento inspector debe ser definido en la propia comunicación de inicio de actuaciones mediante la extensión y alcance del mismo, siendo en este punto, en concreto en la extensión, donde el órgano inspector se ha limitado, en este caso, en sus facultades de comprobación, al determinar la extensión del procedimiento como comprobación censal, de modo que la obligación tributaria que se ha de comprobar se reduce a la comprobación de las obligaciones censales referidas. Así, el procedimiento de comprobación censal o la comprobación de la obligación tributaria censal presenta una finalidad y unas atribuciones de comprobación distintas a las perseguidas con las actuaciones que han sido desarrolladas sobre el obligado tributario, dirigidas a comprobar la veracidad de las operaciones realizadas con una serie de entidades, por lo que no constituye el cauce procedimental idóneo para la comprobación de hechos que van más allá de la constatación de la veracidad de los datos censales. Esta irregularidad tiene como consecuencia negar la virtualidad de las actuaciones para dar origen y justificar el inicio de un expediente sancionador por incumplimiento de las obligaciones de facturación, en particular, la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados que derivan de una falta de acreditación de las operaciones que documentan, como sucede en el presente caso, debiendo ser anulado, por tanto, el acuerdo sancionador. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 141, 145 y 201.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 9, 10, 11, 144, 145, 146, 147 y 178.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (17/07/2014), en el recurso de alzada ordinario que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por **D. A.**, con **NIF ...**, actuando en su nombre y representación **Dña. B.**, con domicilio a efectos de notificaciones en calle ..., contra la resolución de la reclamación económico-administrativa nº 54/138/2010 dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, el 11 de junio de 2012, interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción de fecha 25 de marzo de 2010, dictado por la Dependencia Regional de Inspección, sede Pontevedra, de la Delegación Especial de Galicia, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por incumplimiento de las obligaciones de facturación, por importe de 1.685.730,00 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Con fecha 29 de enero de 2010, la Dependencia Regional de Inspección, sede Pontevedra, de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT, dictó acuerdo de inicio y propuesta de resolución del expediente sancionador por infracción tributaria regulada en el artículo 201.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Previamente, el Inspector Coordinador había concedido a la unidad nº 4 la autorización para acordar el inicio del presente expediente sancionador.

La propuesta de sanción formulada tiene su causa en las siguientes circunstancias:

* Con fecha 3 de abril de 2009, la Dependencia Regional de Inspección inició frente al obligado tributario actuaciones de comprobación censal relativas a los ejercicios 2005 a 2007.

* El obligado tributario está dado de alta en el epígrafe del IAE 722 "Transporte de mercancías por carretera", consta como elemento tributario un camión grúa de 20Tm de tara y 10,3 Tm de carga máxima.

* El obligado tributario se acoge al método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, declarando como unidades de módulos el personal no asalariado, es decir, solamente el titular, y un elemento de transporte.

* Las facturas emitidas se extienden a los siguientes clientes: **X, S.L., Y y Z.**

* Según manifiesta el obligado tributario en diligencia de fecha 4 de mayo de 2009 y 21 de octubre de 2009, el cobro de las facturas emitidas era habitualmente en metálico. Las facturas aportadas no estaban numeradas y llevaban la numeración realizada a bolígrafo.

* No se aportan las facturas de compra de materiales, manifestando el obligado tributario que no las tiene en su poder.

* Del análisis llevado a cabo por la Inspección resultan las siguientes conclusiones:

- El obligado tributario realiza la actividad económica de transporte de mercancías y grúa con unos medios personales (únicamente él mismo) y materiales muy reducidos para la facturación que declara haber efectuado.

- Los abundantes ingresos obtenidos no son concordantes con los datos que figuran en las cuentas bancarias de las que es titular, resultando imposible delimitar la facturación que pudiera resultar efectivamente realizada y la falseada.

- El obligado tributario tiene antecedentes del mismo tenor, según se refleja en el expediente sancionador A07-... de fecha 27 de marzo de 2007 que le fue instruido por emisión de facturas falsas a **X, S.L.**

Segundo:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 210.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y la concesión de un plazo de quince días para que alegara cuanto considerase conveniente y presentase los antecedentes y pruebas que considerara oportunos. Asimismo se advirtió al sujeto infractor que dentro de ese plazo de quince días debería manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con la propuesta, considerándose que de no pronunciarse expresamente habría manifestado su disconformidad.

Transcurrido dicho plazo el obligado tributario no presentó alegaciones.

Con fecha 25 de marzo de 2010, se dicta por la Dependencia Regional de Inspección el acuerdo de imposición de sanción con el siguiente desglose:

LEY 58/2003 ART. 201.3	2005	2006	2007
Base sanción	449.515,00	326.489,00	347.807,00
Calificación infracción	MUY GRAVE	MUY GRAVE	MUY GRAVE
Sanción mínima	75	75	75
Incumplimiento sustancial O.F	75	75	75
% sanción	150	150	150
Importe sanción	674.272,50	489.747,00	521.710,50
Sanción efectiva	674.272,50	489.747,00	521.710,50

La sanción efectiva resultante fue de 1.685.730,00 euros.

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

1. La conducta de la entidad detallada en el antecedente primero ha sido tipificada por la Inspección de conformidad con el artículo 201 de la Ley 58/2003, según el cual 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 se califica como muy grave.

3. Considera la Inspección que se aprecia en la conducta del obligado tributario la culpabilidad en un grado máximo, alcanzando el dolo, cuya concurrencia es necesaria para que de acuerdo con los artículos 179 y 283 de la Ley General Tributaria la infracción cometida sea sancionable.

4. Respecto a la cuantificación, la infracción ha sido sancionada con multa pecuniaria proporcional del 75% del importe conjunto de las operaciones que han originado la infracción. Las sanciones impuestas se gradúan incrementando la cuantía en un 100% ya que se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación.

La notificación al obligado tributario se practicó el 9 de abril de 2010.

Tercero:

No conforme, con fecha 7 de mayo de 2010, la entidad interpone ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia la reclamación económico-administrativa nº 36/02042/2010 contra el acuerdo de imposición de sanción descrito.

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, la parte actora alega falta de motivación de la sanción, al ser impuesta sobre la base de una posible falsificación de facturas que no ha resultado acreditada y solicita que, en el caso de confirmarse la infracción, sea calificada como leve, denunciando la vulneración del principio de proporcionalidad.

Cuarto:

El Tribunal Regional dicta resolución desestimatoria el 11 de junio de 2012, confirmando el acuerdo de imposición de sanción impugnado.

La notificación se practica al obligado tributario el 5 de julio de 2012.

No conforme, contra la resolución del Tribunal Regional descrita y con fecha 6 de agosto de 2012 la parte actora interpone el recurso de alzada que se examina ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, solicitando su anulación al no resultar ajustada a Derecho.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

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

La cuestión que ha de resolver este Tribunal Económico-Administrativo Central consiste en determinar si resulta ajustado a derecho el acuerdo de imposición de sanción impugnado.

Segundo:

Tal y como ha quedado expuesto en los antecedentes de hecho de la presente resolución, la conducta de la entidad que consiste en el incumplimiento de las obligaciones de facturación, en concreto emisión de facturas falsas, ha sido calificada como constitutiva de infracción tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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”.

La causa determinante del inicio del expediente sancionador que finalizó con el acuerdo de imposición de la sanción que ahora se impugna, por la infracción tributaria tipificada en el artículo 201.3 de la Ley 58/2003, tiene su origen en los resultados de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Dependencia Regional de Inspección, sede Pontevedra, de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT.

Las citadas actuaciones fueron iniciadas mediante la notificación al interesado, en fecha 3 de abril de 2009, de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, en los términos previstos en los artículos 141 y 145 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La comunicación de inicio se extiende a los siguientes concepto/s y períodos:

“CONCEPTO/S: COMPROBACIÓN CENSAL

PERÍODOS: 2005 a 2007

Las actuaciones inspectoras tendrán carácter general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT”.

La extensión y el alcance de las actuaciones inspectoras se definen en el artículo 178 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que 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, en los siguientes términos:

“1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o en el acuerdo al que se refiere el apartado 5 de este artículo que deberá ser comunicado.

3. Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos:

(...)

4. La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o períodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y período comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas”.

De acuerdo con lo expuesto, las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación. En el presente caso, la obligación a la que se extienden es “Comprobación censal” y los períodos 2005 a 2007.

Así las cosas, la obligación tributaria que constituye el objeto del procedimiento inspector, “comprobación censal”, es una obligación de naturaleza formal, a las que hace mención la sección 7ª del capítulo II del título IV del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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, (“Actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones formales”), entre las que se encuentra la comprobación censal. Puesto que el elemento que se ha de comprobar se centra en verificar las operaciones realizadas con varias empresas que reciben facturación, que imputan como gasto, de personas físicas acogidas al régimen de módulos, se debe de determinar por este Tribunal si dicho elemento puede ser efectivamente comprobado en unas actuaciones cuya extensión es la comprobación de una obligación tributaria formal.

Las actuaciones llevadas a cabo concluyen, a través de la articulación de una serie de presunciones sustentadas en el conjunto de indicios comprobados, que las facturas expedidas durante los ejercicios 2005 a 2007 por el obligado tributario contenían datos falsos o falseados, al documentar operaciones que no respondían a una real y efectiva prestación de servicios.

La primera cuestión que se plantea en la presente resolución consiste en determinar la procedencia de imponer una sanción con base en los resultados obtenidos en el seno de un procedimiento inspector que se extiende exclusivamente a la comprobación de obligaciones censales, cuya finalidad es distinta a la que ha sido perseguida, pues la falta de idoneidad del cauce procedimental que ha conducido al conocimiento de los hechos y circunstancias erigidos posteriormente en el soporte probatorio indiciario de la conducta infractora objeto de reproche administrativo determinaría la nulidad de la sanción impuesta, lo que haría innecesario entrar a pronunciarse sobre las cuestiones alegadas por la parte actora.

Las actuaciones de comprobación censal se encuentran reguladas en los artículos 144 a 147 del Real Decreto 1065/2007 y están encaminadas a comprobar la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales de alta, modificación y baja reguladas en los artículos 9 a 11 de aquel Real Decreto, de manera que su elemento teleológico se constriñe a perseguir la corrección de la situación censal del obligado tributario. Así resulta del apartado 3 del artículo 144, al disponer que “cuando se pongan de manifiesto omisiones o inexactitudes en la información que figure en el censo, la rectificación de la situación censal del obligado tributario se realizará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 145 y 146”, posibilitando incluso su apartado 4 acordar, bajo ciertos supuestos, la baja cautelara en los Registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos, señalando al respecto que: “Se podrá acordar la baja cautelara en los

Registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial de las personas o entidades incluidos en ellos mediante acuerdo motivado del delegado o del director de departamento competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previo informe del órgano proponente, en los siguientes supuestos:

a) Cuando en una actuación o procedimiento tributario se constate la inexistencia de la actividad económica (...)."

En cumplimiento de la finalidad del procedimiento, las facultades de comprobación que se pueden desplegar se definen en el artículo 144, apartados 1 y 2, del Real Decreto 1065/2007 como sigue:

"1. La comprobación de la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales de alta, modificación y baja reguladas en los artículos 9 a 11, ambos inclusive, se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172.

2. La Administración tributaria podrá requerir la presentación de las declaraciones censales, la aportación de la documentación que deba acompañarlas, su ampliación y la subsanación de los defectos advertidos, y podrá incorporar de oficio los datos que deban figurar en los censos".

Hay que entender, por tanto, que las facultades de comprobación susceptibles de ser desarrolladas en el seno del procedimiento de comprobación censal son limitadas, dada la naturaleza formal de la obligación que se comprueba, dirigidas, en todo caso, a verificar la inexistencia de discrepancias entre la realidad jurídica y económica de la actividad y su reflejo censal, pero en ningún caso pueden extenderse al conocimiento de todos aquellos datos y elementos cuya investigación en profundidad sería precisa (cuentas bancarias, información de clientes y proveedores...) para disponer de elementos probatorios suficientemente indicativos de la falsedad de las facturas expedidas, y ello por cuanto que, para desplegar ese nivel de comprobación, el Real Decreto 1065/2007 prevé la posibilidad de iniciar un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, al disponer su artículo 145.4.d) que: "El procedimiento de rectificación censal terminará de alguna de las siguientes formas: (...) d) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de rectificación de la situación censal".

En el presente caso, se parte de un procedimiento inspector en el cual, en principio, no existiría límite alguno para desplegar el nivel de comprobación requerido para determinar la falsedad o no de las operaciones realizadas y facturas expedidas por el obligado tributario. Ahora bien, el objeto del procedimiento inspector debe ser definido en la propia comunicación de inicio de actuaciones mediante la extensión y alcance del mismo, siendo en este punto, en concreto en la extensión, donde el órgano inspector se ha limitado en sus facultades de comprobación, al determinar la extensión del procedimiento como comprobación censal, de modo que la obligación tributaria que se ha de comprobar se reduce a la comprobación de las obligaciones censales referidas.

Ha de concluirse, por ello, que el procedimiento de comprobación censal o la comprobación de la obligación tributaria censal presenta una finalidad y unas atribuciones de comprobación distintas a las perseguidas con las actuaciones que han sido desarrolladas sobre el obligado tributario, dirigidas a comprobar la veracidad de las operaciones realizadas con una serie de entidades, por lo que no constituye el cauce procedimental idóneo para la comprobación de hechos que van más allá de la constatación de la veracidad de los datos censales. Esta irregularidad tiene como consecuencia negar la virtualidad de las actuaciones para dar origen y justificar el inicio de un expediente sancionador por incumplimiento de las obligaciones de facturación, en particular, la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados que derivan de una falta de acreditación de las operaciones que documentan, como sucede en el presente caso, debiendo ser anulado, por tanto, el acuerdo sancionador objeto de impugnación.

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA

ESTIMARLO, anulando el acuerdo de imposición de sanción impugnado.

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