

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057290

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de febrero de 2015

Vocalía 5.^a

R.G. 7004/2012

SUMARIO:

Base imponible. Estimación indirecta. En general. Posibilidad de aplicar el régimen de estimación indirecta a un tributo y de estimación directa a otro. En el caso que se analiza, se alega la descoordinación de la regularización efectuada en el IVA y en el IS, al haber aplicado en el primero la estimación directa y en el segundo la indirecta. Cabe afirmar que el método de estimación directa es el método general de determinación de la base imponible, siendo la estimación indirecta subsidiaria, aplicable exclusivamente en los casos en los que no puede determinarse, por causas justificadas, la base imponible en estimación directa. En el presente caso, lo único regularizado por la Inspección son determinadas operaciones que se estiman falsas, sirviéndose en lo demás de los datos declarados por el contribuyente y que se aceptan como ciertos por la Inspección. En consecuencia, la estimación directa se estima procedente y correctamente aplicada, sin perjuicio de la regularización realizada por el IS. Por tanto, la determinación de la base imponible de un tributo mediante el régimen de estimación indirecta de bases imponibles no implica necesariamente que ese mismo régimen deba ser utilizado en las actuaciones relativas a otro tributo. El régimen de estimación indirecta de bases imponibles es subsidiario respecto del régimen de estimación directa y así, cuando a pesar de que en un tributo hubiera lugar para la determinación de las bases por el régimen de estimación indirecta, pero sea posible en otro tributo la liquidación sin acudir dicho régimen de estimación indirecta, procede la utilización del régimen de estimación directa en este otro tributo. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 y 99.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 105, 106, 142, 179 y 183.

Ley 1/2000 (LEC), art. 632.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada en recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por D. ..., en nombre y representación de **S... S.L.** con NIF B... y domicilio a efectos de notificaciones en C/ ..., Valencia, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 26 de junio de 2012, interpuesta contra las liquidaciones del IVA 2007 y 2008 y 2009, así como sus correspondientes acuerdos sancionadores, liquidaciones 46/01214/11;46/01216/11 y 46/01217/11, por una cuantía de 236.617,63 €, acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Valencia.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT de Valencia se siguió procedimiento de comprobación e investigación por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 1T de 2007 a 4T de 2008, en el cual se incoó, con fecha 8/10/10, Acta de disconformidad al contribuyente citado. En dicha actuación se entendió que procedía minorar las cuotas soportadas deducidas repercutidas por la entidad **A... SL** como consecuencia de haber deducido cuotas que no se corresponden con operaciones reales.

Con fecha 25/11/10, por el Inspector Jefe se dictó el correspondiente Acuerdo de liquidación, resultando del mismo una cantidad a ingresar de 74.368,24 euros, notificado con fecha 13/12/10.

Contra la citada resolución, en fecha 12/1/11, se interpuso Reclamación Económico Administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo de la Comunidad Valenciana, reclamación 46/01215/11, manifestando en alegaciones en esencia lo siguiente: 1) Deducibilidad de las cuotas soportadas por servicios considerados falsos;

2) Incongruencia entre la liquidación realizada en el Impuesto sobre Sociedades y el IVA en el mismo procedimiento de comprobación.

Segundo:

Como consecuencia de los hechos antes referidos, se tramitó, por procedimiento abreviado, expediente sancionador. Con fecha 8/10/10, se formuló propuesta de resolución con imposición de sanción. Con fecha 25/11/10 se dictó resolución, imponiendo sanción por importe de 119.875,00 euros, notificado con fecha 13/12/10.

Contra la citada resolución, en fecha 12/1/11, se interpuso Reclamación Económico Administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo de la Comunidad, reclamación 46/01217/11, manifestando en alegaciones en esencia lo siguiente: Reiteración de lo alegado en relación con la liquidación y falta de motivación.

Tercero:

Por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT de Valencia se siguió procedimiento de comprobación e investigación por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 1T a 4T de 2009, en el cual se incoó, con fecha 8/10/10, Acta de disconformidad al contribuyente citado. En dicha actuación se entendió que procedía minorar las cuotas soportadas deducidas repercutidas por la entidad **A... SL** como consecuencia haber deducido cuotas que no se corresponden con operaciones reales. Con fecha 25/11/10, por el Inspector Jefe se dictó el correspondiente Acuerdo de liquidación, resultando del mismo una cantidad a ingresar de 46.488,94 euros, notificado con fecha 13/12/10.

Contra la citada resolución, en fecha 16/8/10, se interpuso Reclamación Económico Administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo de la Comunidad, reclamación 46/01214/11, manifestando en alegaciones en esencia lo siguiente: 1) Deducibilidad de las cuotas soportadas por servicios considerados falsos; 2) Incongruencia entre la liquidación realizada en el Impuesto sobre Sociedades y el IVA en el mismo procedimiento de comprobación..

Cuarto:

Como consecuencia de los hechos antes referidos, se tramitó, por procedimiento abreviado, expediente sancionador. Con fecha 8/10/10, se formuló propuesta de resolución con imposición de sanción. Con fecha 25/11/10; se dictó resolución, imponiendo sanción por importe de 236.617,63 euros, notificado con fecha 13/12/10.

Contra la citada resolución, en fecha 16/8/10, se interpuso Reclamación Económico Administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo de la Comunidad Valenciana, reclamación 46/01216/11, manifestando en alegaciones en esencia lo siguiente: Reiteración de lo alegado en relación con la liquidación y falta de motivación.

Quinto:

En fecha 26 de junio de 2012, a el Tribunal Económico-Administrativo de la Comunidad Valenciana, desestima la reclamación del interesado.

No estando de acuerdo con la resolución el recurrente interpone recurso de alzada, ante este Tribunal económico administrativo Central alegando en síntesis lo siguiente:

* Que considera existe una vulneración del Art. 62,f de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

* Que se ha vulnerado el Art. 106.3 y 105 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre ,General Tributaria. Por el que se establece la justificación de las operaciones mercantiles.

* Que se ha vulnerado la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 respecto a los formalismos de la factura.

Por lo que solicita se declare la nulidad de los acuerdos liquidatorios y sancionador es, así como solicita la suspensión de la ejecución impugnada

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 RD 520/05 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

Segundo:

La primera cuestión a resolver estriba en determinar si se consideran ajustadas a Derecho las liquidaciones impugnadas.

Se cuestiona la deducibilidad de las facturas expedidas por A... SL, todas ellas por la adquisición de cantidades importantes de anchoas.

En el presente expediente no se discuten cuestiones jurídicas, relativas a los requisitos que deben reunir las cuotas de IVA soportadas para admitir su deducibilidad fiscal; sino con una cuestión de hecho, un estado previo, en el que se ha de demostrar o acreditar que los citados gastos, a los que se asocian las cuotas de IVA soportadas, se han realizado efectivamente, en los propios términos en los que figuran documentados en la facturas aportadas por el obligado tributario a la Inspección de los Tributos.

Lo primero que debemos poner de manifiesto en la presente resolución es que el artículo 99 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos PODRÁN deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas. Es decir, la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por los sujetos pasivos del impuesto, en la adquisición de bienes y servicios en el ámbito de una actividad económica constituye un derecho ejercitable por el propio sujeto pasivo.

Al tener la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido la consideración de un derecho, debemos recordar que la Ley General Tributaria 58/2003 en el artículo 105, atribuyen la carga de la prueba del mismo a quien pretenda hacer valer su derecho. Así, si un sujeto pasivo pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos, como es el caso del procedimiento inspector, o en el procedimiento de las reclamaciones económico administrativas, debe ser el propio sujeto pasivo quien pruebe los hechos constitutivos del mismo.

Por tanto, en relación con el presente caso, si la entidad reclamante pretende deducir el importe de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las facturas correspondientes a los proveedores especificados en los antecedentes de hecho y objeto de la regularización, es a ella a la que le corresponde acreditar los hechos y circunstancias que amparan la existencia del derecho a la deducción, lo que, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1988, comporta la necesidad no sólo de "hacer valer" sino también de "probar" la procedencia del beneficio que se pretende, para lo cual la actora bien puede acudir a cualquiera de los medios de prueba recogidos de forma indirecta en el artículo 106 de la Ley 58/2003 que se remite en cuanto a ellos y a su valoración a las disposiciones del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sin establecer limitaciones a los mismos.

Una vez sentado lo anterior, debemos profundizar en los requisitos que deben exigírsele a un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido para el ejercicio del derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado. La regulación la encontramos principalmente en los artículos de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, en concreto en el artículo 92 relativo a las cuotas tributarias que son deducibles, artículo 93 sobre los requisitos subjetivos de la deducción, artículo 94 sobre las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, los artículos 95 y 96 sobre las limitaciones y restricciones del derecho a la deducción, artículo 97 relativo a los requisitos formales de la deducción, y los artículos 98 y 99 sobre el nacimiento y el ejercicio del derecho a la deducción respectivamente.

Sobre esta cuestión este Tribunal Económico Administrativo Central ya se ha pronunciado de forma reiterada (RG 4130.02 de 3 de diciembre y RG 3912.07 de 23 de junio de 2009 entre otras) distinguiendo principalmente entre dos tipos de exigencias que deben requerírsele a todo aquel que pretende deducirse las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado. Por un lado, una exigencia de carácter material, que es la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen; y, por otro lado, una exigencia de carácter formal, que se concreta en el cumplimiento de los requisitos formales que se establecen en la normativa reguladora del impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir. En dichas resoluciones ya se disponía que la cuestión de la realidad de la prestación de las operaciones, es cuestión distinta de la pura formalidad de emitir una factura por una sociedad, y que es la entidad que deduce las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido quien ha de acreditar la realidad de la operación.

Ambas exigencias deben darse de forma simultánea para poder realizar efectivamente y conforme a derecho la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas con motivo de la adquisición de bienes y servicios en el ejercicio de una actividad económica.

Así, si no se acredita la realidad de las operaciones ni siquiera puede entenderse que ha nacido el derecho a deducir, aunque se cumplan los requisitos formales necesarios para el mismo. Esta misma postura ha sido mantenida por la Audiencia Nacional entre otras, en sus sentencias de 5 de noviembre de 2005, y de 22 de septiembre de 2005. Precisamente en esta última, dispone en el fundamento de derecho segundo lo siguiente: "No basta en consecuencia la realidad material de un documento o factura ni la salida de fondos en su caso por importe equivalente al que figura en dicho documento; en circunstancias como las de autos en las que no existe documento probatorio alguno de que dicha factura corresponda a una real entrega de bienes o prestación de servicios es conforme a derecho que la administración no admita la deducción del IVA reflejado en las mismas".

Por otro lado, si no se cumplen las exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan, puesto que, como afirma el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su Sentencia de 1 de abril de 2004 (asunto C-90/02) la exigencia de estos requisitos formales se justifica por motivos de control y de garantía recaudatoria sin que el cumplimiento de los mismos suponga la imposibilidad de ejercer el derecho, sino que simplemente se perfila como un requisito para su ejercicio.

La entidad reclamante manifiesta que la no deducibilidad de determinadas facturas se basa en meras conjeturas e indicios de la Inspección, sin apoyo legal alguno.

Pues bien, en el presente caso, la Inspección ha centrado sus argumentos para rechazar la deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido de las facturas correspondientes a los proveedores relacionados en los antecedentes de hecho, en la incertidumbre que envuelve la realidad de las operaciones facturadas.

Debemos, por tanto, analizar si a la vista del conjunto de las pruebas obrantes en el expediente y teniendo en cuenta los hechos constatados por la Inspección en sus actuaciones, puede concluirse la existencia de indicios razonables y suficientes que acrediten la realidad de las operaciones que la reclamante pretende. Debemos por tanto analizar los indicios recabados por la Inspección en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, para proceder a dicha regularización. Para considerar el importe del IVA o el gasto reflejado en las facturas como deducible en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en el Impuesto sobre Sociedades ha de estarse, entre otros requisitos, en posesión de factura completa debidamente contabilizada. La cuestión que se plantea es si suficiente la misma y su contabilización. Y la contestación no puede ser más que negativa. Ante los indicios de la falta de realidad de las prestaciones de servicios documentadas en la factura la Administración puede exigir al contribuyente la aportación de otros medios de prueba que demuestren la realidad de las operaciones documentadas en las facturas.

Por tanto, ante los indicios de falta de realidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios consignadas por los emisores de las facturas, la Administración está facultada para solicitar los medios de prueba que acrediten la realidad de las operaciones supuestamente realizadas por los emisores de las facturas, pues si los mismos no han existido, el importe de la facturas no puede computarse como gasto en el Impuesto sobre Sociedades, ni las cuotas de IVA consignadas en el mismo tienen carácter deducible, (ya directamente como gasto, ya vía amortización, ya como mayor valor de las existencias). No estamos ante una prueba diabólica, ni ante una prueba imposible, sino que frente a la formalidad de las facturas, se ponen de manifiesto por la Inspección en este caso una serie de incoherencias e indicios que hacen dudar que los emisores de las facturas haya realizado las entregas de bienes o las prestaciones de servicios, por lo que corresponde a quien ejercita el derecho a la deducción, la prueba de la realidad de los servicios o entregas de bienes puestos en cuestión. Prueba que es de hechos positivos, y que consiste en probar la realidad de las entregas de bienes o de los servicios reflejados en las facturas, identificando a las personas que han intervenido, los medios de transporte utilizados, la maquinaria utilizada, etc.

En este sentido, la Resolución de 26 de julio de 2006 del TEAC (RG 1334-2004) recopila la doctrina jurisprudencial sobre esta cuestión al señalar:

"Esta exigencia de acreditación, no satisfecha en el presente caso, es coherente con la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, en materia de acreditación de gastos (sentencia de 26 de julio de 1994) al señalar:

"La declaración de ingresos tiene una trascendencia social positiva, porque el contribuyente no va a declarar ingresos que no percibe. Los gastos deducibles en cambio, de signo contrario al incremento de la deuda tributaria, requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público", por eso "la incumbencia probatoria recae sobre quien pretende ver disminuido el importe de la deuda tributaria a través de una relación de gastos deducibles".

Corroborando esta posición jurisprudencial, la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo ha ratificado la doctrina acabada de exponer en numerosas sentencias, entre otras:

La de 4 de julio de 2005, número de recurso 588/2002, sobre el IVA soportado deducible y los requisitos formales de las facturas, estableciendo que por sí mismos estos documentos no justifican la realidad de las operaciones, requisito previo y necesario para deducir las cuotas, de manera que la deducibilidad no se vincula única y exclusivamente a la corrección formal de las facturas; es preciso que respondan a una entrega de bienes o prestación de servicios real.

La de 14 de junio de 2005, recurso 57/2004, reiterando que para la acreditación de las prestaciones de servicios no es suficiente con las facturas cuando se deducen o existen indicios aportados por la administración tributaria que acreditan lo contrario, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo.

La de 30 de mayo de 2005, número de recurso 583/2002, conforma a la que el artículo 92 de la Ley del IVA exige la acreditación en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo cuando la Administración ha aportado indicios suficientes de su no realización. Y en sentido análogo la sentencia de 28 de octubre de 2005, recurso 194/2003.

Y la de 18 de enero de 2005, recurso 621/2003, que señala que no son deducibles las cuotas relativas a bienes o prestaciones de servicios que no se afecten a la actividad y las operaciones con factura pero sin justificación o acreditación de la realidad de la operación”.

La Sentencia de 15 de marzo de 2007 de la Audiencia Nacional (recurso 514/2004) señala que *“las facturas que obran en el expediente...emitidas por ...con destinatario...por el concepto de alquiler... no responden a ningún servicios que la primera haya prestado al hoy recurrente...por lo que no concurre el primer requisito para la deducción, la adquisición por el recurrente a ...SL de cualquier clase de bien o servicio, y es claro que no existiendo adquisición de bienes o servicios por el demandante A... SL tampoco pueden existir cuotas soportadas que pueda deducirse, según resulta del artículo 92. uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA”.*

De la anterior Jurisprudencia se deduce con claridad, ante los indicios de la inexistencia de la prestación de servicios documentada en la factura, que corresponde al reclamante la prueba de la realidad de las operaciones, lo que comprende probar que el emisor de las facturas ha realizado las ventas u operaciones consignadas en las mismas. Lo que es coherente con el mandato del artículo 105 de la LGT sobre carga de la prueba, sin que la Inspección tenga que realizar una actividad inquisitiva sobre la realidad de las operaciones.

En el presente caso ha existido una valoración conjunta por la Inspección de los medios de prueba aportados por el reclamante, y no estamos ante meras conjeturas, presunciones, hipótesis, meras sospechas, sino ante una valoración de los medios de prueba y circunstancias concurrentes en las operaciones cuya deducción pretende el reclamante.

Partiendo de los principios de "prueba no tasada" y de "apreciación conjunta de la prueba" vigentes en nuestro ordenamiento jurídico y, en concreto, del artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone: “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”, que supone que en vía de aplicación de tributos -como en la revisión-, rige el principio de la carga objetiva de la prueba, esto es, las consecuencias desfavorables de que algún hecho de los alegados haya quedado sin prueba suficiente irán a cargo de aquella parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, a no ser que se disponga legalmente lo contrario mediante algún tipo de presunción o se releve de la carga de la prueba. Es más, el Tribunal Económico-Administrativo Central tiene establecido, en este orden de cosas, que la apreciación y valoración de la prueba debe ser algo integral y de conjunto, y ponderarse con arreglo a las reglas de la sana crítica a que se refiere el artículo 632 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (Res. TEAC de 16 de enero de 1970) rigiendo, en este orden procesal, y en materia de valoración de pruebas las reglas de la libre valoración.

En el presente caso la Inspección ha solicitado al contribuyente que aporte elementos acreditativos de las operaciones adicionales a las propias facturas, tan elementales como la acreditación del pago y los forma de transporte utilizada para desplazar la importante cantidad de kilos de anchoas que son objeto de las facturas, sin que el recurrente haya podido aportar éstos o cualquier otro mecanismo de acreditación de la realidad de las operaciones.

Debe en este punto recordarse la doctrina reiterada del TEAC que dispone que las facturas, por sí solas, no demuestran la realidad de las operaciones soportadas en las mismas en los casos, como el que ahora examinamos, en los que la Inspección ha intentado la comprobación material de la realidad de la operación documentada en la factura fallando el contribuyente en aportar otros elementos y datos distintos de la propia factura.

Los indicios recogidos en las actuaciones inspectoras, en síntesis, son los siguientes:

- En el ejercicio 2007, figura contabilizada y anotada en el libro de IVA soportado la factura de adquisición de productos a la entidad A... SL de fecha 28/12/2007, con el número de factura 330 con base imponible de 1.352.000€, de los que 1.010.000€ corresponden a anchoas, y cuota soportada al 7% de 94.640€, de los que

70.700€ corresponden a las anchoas, respecto de la que no se tiene constancia de la realidad de la operación de adquisición de las mismas, al no figurar dicho importe en la valoración de las existencias finales en contabilidad, ni tampoco ventas que pudieran corresponder a dicho producto, ni haber aportado ningún albarán, documento de transporte de la mercancía o de justificación de pago.

- Por otra parte, no se ha podido comprobar la realidad de la operación realizada con A... SL, al no haberse localizado a los representantes de la entidad, tras numerosos intentos realizados por la Administración tributaria, por lo que el actuario considera que se debe regularizar el período del 4T de 2008 considerando no deducible el IVA soportado por las anchoas de la mencionada factura cuyo importe ascienda a 70.700€.

- En el ejercicio 2008 figura del mismo modo contabilizada y anotada en el libro registro de IVA soportado la factura de adquisición de anchoas a la misma entidad antes mencionada A... SL de fecha 31/12/2008 con el número de factura A/446 con una base imponible de 3.000.000€ y una cuota soportada de 210.000€ , sin que se aporte albarán, documento de transporte de mercancía o justificación del pago.

- Existiendo en el mencionado ejercicio una evidente discordancia entre el volumen de compras y ventas, no pudiéndose comprobar la realidad de las operaciones, ni tampoco se ha podido localizar a los responsables de A... SL, por lo que el actuario regulariza el 4T de 2008 declarando no deducible el IVA soportado por importe de 210.000€ que corresponde al IVA soportado por la adquisición de la partida de anchoas, antes mencionada.

- En el ejercicio 2009 la entidad anotó en su libro registro de IVA soportado las siguientes facturas de adquisición a la mercantil A... SL: Facturas A445 de 20/01/2009 por un importe de 2.999.800€, factura A462 de 27/02/2009 por 1.117.000 y factura A500 de 31/03/2009 por 1.712.000€ siendo el importe total de las anchoas compradas 5.828.800€ y con una cuota de 408.016€ de IVA soportado.

- Tampoco se aportaron documentos de transporte o justificantes de pago que pudieran evidenciar la realidad de las operaciones realizadas.

- Existe una desproporción entre compras y ventas, no figuran facturas de ventas de anchoas y no aparecen en existencias finales.

Por lo que a juicio de este Tribunal, son claros los indicios de que no han existido realmente las mencionadas operaciones, no hay datos de transporte, no hay datos de pago, no se pueden localizar a los proveedores, no hay facturas de ventas de las mencionadas anchoas, existe una desproporción entre compras y ventas, y lo que es más importante el recurrente a lo largo del procedimiento no ha aportado otra prueba de la realidad de las operaciones que las facturas.

Así las cosas, no cabe sino confirmar la regularización inspectora.

Tercero:

En cuanto a la alegación sobre la descoordinación de la regularización efectuada en el IVA y en el Impuesto sobre Sociedades, al haber aplicado en el primero la estimación directa y en el segundo la indirecta, cabe en este momento afirmar que el método de estimación directa es el método general de determinación de la base imponible, siendo la estimación indirecta subsidiaria, aplicable exclusivamente en los casos en los que no puede determinarse, por causas justificadas, la base imponible en estimación directa. En el presente caso, lo único regularizado por la Inspección es, como hemos visto, determinadas operaciones que se estiman falsas, sirviéndose en lo demás de los datos declarados por el contribuyente y que se aceptan como ciertos por la Inspección. En consecuencia, la estimación directa se estima procedente y correctamente aplicada, sin perjuicio de la regularización realizada por el Impuesto sobre Sociedades, que no es objeto de examen en la presente resolución

En este sentido la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 31 de enero de 2011, cuya reproducción literal parcial, por considerarla plenamente aplicable al caso y siendo criterio sostenido reiteradamente, basta como fundamentación de la presente resolución en el tema que nos ocupa:

“El carácter eminentemente formal del Impuesto sobre el Valor Añadido ha llevado con frecuencia a este Tribunal a admitir la deducibilidad a efectos del Impuesto sobre Sociedades de un gasto cuya realidad y necesidad estaban suficientemente probadas, rechazándose, en cambio, la deducibilidad -a efectos del IVA- de la cuota soportada con ocasión de dicho gasto, por carecer el mismo de la justificación documental o de los requisitos formales exigidos por la norma a dicho justificante.

Este distinto tratamiento, consecuencia -como se ha dicho- de las mayores exigencias formales del legislador en relación con el IVA, no puede llegar a extremos que desnaturalicen la propia esencia del Tributo. Así, tenía ya declarado este Tribunal que por el hecho de que el régimen de estimación indirecta se configurase en nuestra Ley 230/1963, General Tributaria, como régimen de estimación de “bases imponibles”, no cabía llegar a convertir el IVA en un tributo que grave las ventas y no su verdadera materia u objeto imponible, que es el “valor añadido”. Esto es lo que sucede en un caso como el presente, si se afirma que la base imponible (las ventas) se conoce con certeza y, por tanto, se ha determinado aquélla en régimen de estimación directa..., pero se prescinde

íntegramente de la deducción de las cuotas correspondientes a las compras indispensables para efectuar las ventas que constituyen el incremento de la base imponible. A partir de aquí, si el sujeto pasivo no aportase justificante de su derecho a deducción alguna, nos encontraríamos con el absurdo de que el Impuesto estaría gravando las ventas. Otro absurdo a que nos conduciría este camino sería el de que -no sólo cuantitativamente, sino cualitativa y conceptualmente, el régimen de estimación de la base estaría modificando el objeto imponible- y, por tanto, se estaría también desnaturalizando el objeto de la actuación comprobadora de la Administración tributaria, que no es sino la exacta cuantificación del tributo, cierta o estimativa.

Sobre este punto, no puede perderse de vista que, cuando se implanta el Impuesto sobre el Valor Añadido, se hace, siguiendo imperativamente el modelo de la Unión Europea, que es el de deducciones en cuota, el cual no es -como antes se ha dicho- sino una mera técnica liquidatoria a la que se acude -pese a su mayor imperfección- por la absoluta imposibilidad de aplicar el método, más perfecto desde un punto de vista teórico (pero inviable en la práctica), de cálculo del valor añadido en cada una de las fases del ciclo de producción de los bienes o servicios.

Por las razones citadas, este Tribunal ha venido entendiendo reiteradamente que la imperatividad del régimen de estimación indirecta se extiende, en relación con el IVA, a aquellos casos en que, por las razones que la Ley establece (anomalías contables, etc...) sea imposible determinar en régimen de estimación directa no sólo la base imponible (las ventas, en la mayoría de los casos), sino las deducciones, es decir, la deuda tributaria.

La tesis expuesta ha encontrado respaldo en nuestro Ordenamiento positivo. Así, reproduciendo lo que se decía en el apartado 1 del artículo 19 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA, el artículo 81 de la vigente Ley 37/1992, de 28 de diciembre, establece en el primer párrafo de su apartado 1 que “con carácter general, la base imponible se determinará en régimen de estimación directa, sin más excepciones que las establecidas en esta Ley y en las normas reguladoras del régimen de estimación indirecta de las bases imponibles”. Sin embargo, la ley de 1992 añadió un segundo párrafo del siguiente tenor: “La aplicación del régimen de estimación indirecta comprenderá el importe de las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por el sujeto pasivo y el impuesto soportado correspondiente a las mismas”.

A juicio de este Tribunal, el precepto tiene una significación y alcance claros y una fundamentación lógica.

Dado que “el importe de las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por el sujeto pasivo y el impuesto soportado correspondiente a las mismas” no forman parte de la base imponible, tal y como ésta se define en la normativa del Impuesto, es evidente que el alcance de la estimación indirecta en el IVA va más allá de la simple determinación de la base imponible. Esta es la significación del precepto; su alcance es el de que la estimación indirecta será preceptiva no sólo en los casos en que la Inspección carezca de los medios para determinar en régimen de estimación directa la base imponible “strictu sensu”, sino también cuando carezca de los medios para determinar por vía de estimación directa “el importe de las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por el sujeto pasivo y el impuesto soportado correspondiente a las mismas”. Y la lógica del precepto a que nos referíamos es la de que, con arreglo a la mecánica liquidatoria del Impuesto establecida por nuestra legislación, este elemento es imprescindible para el objeto de la actuación comprobadora de la Administración tributaria: la exacta cuantificación del tributo y la propuesta de regularización que, en su caso, sea procedente.

Coadyuva a esta interpretación el artículo 64 del Reglamento General de la Inspección de 1986, primero de los que en él se referían a la estimación indirecta, al decir que ésta “...se aplicará cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de las cuotas o rendimientos...”

En la misma línea es criterio del Tribunal Central (Resolución 4995/2008) que la determinación de la base imponible de un tributo mediante el régimen de estimación indirecta de bases imponibles no implica necesariamente que ese mismo régimen deba ser utilizado en las actuaciones relativas a otro tributo.

El régimen de estimación indirecta de bases imponibles es subsidiario respecto del régimen de estimación directa. Cuando a pesar de que en un tributo pudiera dar lugar la determinación de las bases por el régimen de estimación indirecta sea posible en otro tributo la liquidación sin acudir al régimen de estimación indirecta, procede la utilización del régimen de estimación directa en este otro tributo. En este sentido se ha expresado este TEAC, entre otras, en resolución de 28 de mayo de 2008, RG 2050/2006.

Cuarto:

Alega el recurrente que no procede la imposición de sanción al no concurrir el requisito de la existencia de culpabilidad, al entender que la factura es correcta, y que es el documento que permite la deducibilidad de las cuotas soportadas.

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 señala el artículo 183.1 de la LGT, Ley 58/2003: “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 lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran así 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 negligencia simple. Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia, cuya esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma que, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública. La negligencia, por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo en forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que “la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales” (Resoluciones de 21 de octubre de 1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

A este respecto, la LGT ha recogido en el artículo 179, relativo al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el apartado 2, una serie de supuestos en los que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria y, entre ellos, tras las letras a), b) y c), redactadas en términos iguales a los anteriores: “d) *Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados.*”

Esta ha sido desde antaño la línea del Tribunal Supremo que, en sentencia de 19 de diciembre de 1997, matizaba que no basta que exista una discrepancia jurídica, sino que es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad o fundamentación, pues de otro modo, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sustentada por la Administración para que conductas objetivamente sancionables quedaran impunes.

Más recientemente, la sentencia de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007 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, exponiendo en sus Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto lo siguiente:

“CUARTO .- La cuestión se reduce, en consecuencia, a valorar si la concurrencia de culpabilidad en la conducta infractora se ha justificado y, por consiguiente, si la imposición de la sanción ha estado suficientemente motivada, lo que nos conduce, de forma inexorable, al contenido del acuerdo por el que se infligió, por ser el lugar donde dicha motivación debe aparecer explicitada.

La Inspección cimentó la procedencia de la sanción en los siguientes aspectos: (a) la conformidad del sujeto pasivo con los hechos que dieron lugar al acta; (b) la inexistencia de oscuridad en la norma que infringió y (c) la importancia de la empresa, dotada de un equipo de expertos jurídicos y fiscales. Asimismo, (d) negó la concurrencia de alguna causa excluyente de la responsabilidad, al considerar irrelevante la ausencia de ocultación y la llevanza de una contabilidad exacta.

Vaya por delante que cada uno de esos aspectos ha sido objeto de valoración por la jurisprudencia de esta Sala.

(a) En cuanto a la conformidad con los hechos, este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad

[sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º , respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03, FJ 6º).

La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º).

Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurría elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º , respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)].

(b) De igual forma, en lo que se refiere a los supuestos que, conforme al artículo 77.4 de la Ley General Tributaria , excluyen las responsabilidades y, en particular al de su letra d), esta Sala ha afirmado que la no concurrencia de alguno de esos supuestos y, singularmente, la ausencia de oscuridad en la norma, no es per se bastante para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones, que no sólo derivan de la Ley tributaria sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución [por todas, sentencia de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Este principio impide a la Administración tributaria realizar el juicio de culpabilidad por exclusión, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque la norma incumplida es clara o que la interpretación que de la misma sostuvo no puede considerarse razonable, porque, aún así, es posible que el contribuyente haya actuado diligentemente [sentencia de 6 de junio de 2008, (casación 146/04, FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04, FJ 4º), 15 de enero de 2009 (casaciones 4744/04 y 10237/04, FFJJ 11º y 12º, respectivamente) y 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)].

(c) En tercer lugar, no cabe admitir, en contra de lo señalado por la Administración en el acuerdo de imposición de la sanción, que pueda justificarse exclusivamente la existencia de culpabilidad en circunstancias tales como la disposición por la entidad que se considera responsable de un elenco de profesionales jurídicos, pues hemos rechazado que pueda presumirse una conducta sancionable por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo (aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesores y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida). En cada supuesto, y hecha abstracción de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable [sentencias de 29 de junio de 2002 (casación 4138/97, FJ 2º) y 26 de septiembre de 2008 (casación 11/04, FJ 4º)].

d) Finalmente, frente a la alegación de que no es causa excluyente de la responsabilidad la inexistencia de ocultación y la exactitud de la contabilidad, no resulta ocioso recordar que la veracidad y la integridad de los datos suministrados por el sujeto pasivo ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala para excluir la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria para poder imponer sanciones tributarias [sentencia de 2 de noviembre de 2002 (casación 9712/97, FJ 4º), 18 de abril de 2007 (casación 3267/02, FJ 8º), 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º), 27 de noviembre de 2008 (casación 5734/05, FJ 7º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 13º) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/03, FJ 8º)].

Quinto:

La aplicación de la doctrina expuesta al supuesto enjuiciado permite concluir que, aisladamente, ninguna de las razones aducidas por la Inspección resulta suficiente para justificar la culpabilidad, cuya concurrencia resulta insoslayable para imponer la multa.

Falta, no obstante, decidir si, de forma conjunta, el acuerdo sancionador ofrece una motivación en términos precisos y suficientes de la culpabilidad [sentencia de 18 de marzo de 2010 (casación 6156/05, FJ 5º)], que se adapte a la infracción tributaria cometida y que legitime la decisión de castigar. En esta indagación se ha de tener en cuenta, como punto de partida, dos datos: en primer lugar, que la infracción consistió en dejar de ingresar parte de las cantidades declaradas en concepto de retenciones e ingresos a cuenta, constatación que excluye cualquier problema de interpretación de normas; y, en segundo término, que ese "descuadre inadvertido", como lo denomina «YYY», se produjo y reprodujo durante los ejercicios 1996 y 1997, circunstancia que no deja de

llamar la atención, por lo que supone de prolongado y reiterado descuido en una entidad financiera del calibre de la recurrente.

Por su parte, el examen pormenorizado del acuerdo sancionador de 20 de noviembre de 2003 desvela lo siguiente:

1) La conducta que considera constitutiva de infracción tributaria, es decir, la falta de ingreso de la deuda, se analiza con detenimiento para determinar si, en todo caso, pudo responder a un comportamiento diligente (págs. 7 a 15).

2) Se deja constancia de las circunstancias por las que, a juicio de la Inspección, tal conducta resulta sancionable: conformidad con los hechos, conocimientos suficientes y claridad de la norma (págs. 15 y 16).

3) Se suministra una respuesta a las alegaciones de la parte, en especial al carácter diligente de su actuación como consecuencia de la ausencia de ocultación (págs. 17 a 21).

Este análisis integrado y conjunto pone de manifiesto que, lejos de actuar con el automatismo que nuestra jurisprudencia repudia, la Inspección ha ponderado los distintos elementos reunidos en el comportamiento del XXX., causante de «YYY», para concluir que en su conducta estaba presente, al menos, la simple negligencia que el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 exigía para sancionar las infracciones tributarias, sin que concurriera ninguna de las tesituras que, conforme dispuso el propio legislador (artículo 77.4), eran susceptibles de excluir la responsabilidad. Y lo hizo dejando suficiente constancia en el acuerdo sancionador de las razones que cimientan su conclusión.

En esta coyuntura, mal puede sostenerse, como se defiende en los dos motivos de casación, que la Administración tributaria no haya justificado la culpabilidad del XXX, S.A., y, por ende, motivado en la medida en que resultaba exigible la imposición de la sanción. Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

A la vista de todo ello, debe concluirse que el acuerdo adoptado el 20 de noviembre de 2003 por la Oficina Nacional de Inspección da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman a la imposición de sanciones, que, no debe olvidarse, pueden ser aplicadas por conductas meramente negligentes.”

La reclamante alega acerca de la sanción impuesta señalando que no se puede sancionar por una responsabilidad objetiva y que las facturas aportadas se corresponden con gastos efectivamente realizados por lo que no existe voluntariedad ni conciencia de estar cometiendo ninguna infracción tributaria y todo queda reducido a criterios de demostración de la realidad de los trabajos realizados.

Sin embargo, a juicio de este Tribunal resulta evidente que la deducción de gastos no acreditados y de las cuotas de IVA correspondientes entra dentro de los parámetros de una conducta culpable, sin que pueda ampararse la misma en los supuestos contemplados en el artículo 179.4 d) de la LGT. No es causa de exoneración de la responsabilidad tributaria, la mera aportación a la Inspección de los Tributos de los datos y medios de investigación de su situación fiscal, pues la mera aportación de la documentación requerida en el curso de su comprobación tributaria, es tanto una obligación o deber de colaboración impuesto al contribuyente expresamente por la normativa tributaria (artículo 142 de la LGT), como un derecho o garantía que le protege (artículo 34.1 de la LGT, letras l), m), q) y r), fundamentalmente). La deducción de gastos inexistentes, no acreditados, en ningún caso puede considerarse exenta de culpa; tal conducta sólo puede ser calificada como voluntaria y culpable.

En el caso presente, el ejercicio del derecho a deducir con facturas que no pueden justificar operaciones reales, pone de manifiesto la existencia de voluntariedad, al menos en el grado de negligencia, en la autoliquidación practicada; tal como se indica en el acuerdo sancionador en el que se expone tanto la conducta seguida por la entidad interesada como la justificación del elemento subjetivo en dicha conducta.

El Tribunal Constitucional ha señalado, con carácter general, que el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas (STC 246/91 de 19 de diciembre) y, en concreto en materia tributaria, en su Sentencia 76/1.990, de 26 de abril, en la que señala que "sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente", lo que implica indudablemente, la necesidad de motivar adecuada y suficientemente el acto administrativo sancionador.

En el presente caso, la Inspección ha dejado cumplida cuenta en el expediente sancionador de los hechos y razones por los que se impone la sanción y la responsabilidad del recurrente en los mismos, al haber obrado con un desconocimiento total de las normas que regulan los hechos regularizados, sin que quepa estimar la existencia

de causa exculpatoria al ser la interpretación de los preceptos relativos a la obligación de declarar la totalidad de las operaciones realizadas, y que son la base de la sanción, clara y unánime por la Administración, la doctrina y los Tribunales de Justicia. Así, se ha constatado y consta en la resolución lo siguiente en cuanto la concurrencia de un supuesto de infracción y la culpabilidad del recurrente:

* Que existe una cuota dejada de declarar, correspondiente a las menores deducciones realizadas mediante la deducción de facturas que no amparan operaciones reales.

* Que dicha falta de declaración no se ampara en una diferencia de criterio, pues era una mera omisión de la declaración de operaciones realizadas mediante la deducción de unas cuotas soportadas indebidamente.

* Que la declaración no era veraz y completa, pues incluía dichas cuotas.

* Que la conducta era culpable, pues era plenamente consciente de su omisión, como ha puesto de manifiesto la propia naturaleza de los incumplimientos.

Por todo lo expuesto, existe, a juicio de este Tribunal, una prueba suficiente de la culpabilidad y de la responsabilidad del recurrente, justificada y lejos de la utilización de fórmulas genéricas y no relacionadas con los hechos concretos imputables al mismo, cumpliendo con las exigencias que prescriben los tribunales en la imposición de sanciones y sin incurrir en la falta de motivación invocada.

Por lo expuesto;

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

ACUERDA:

Desetimarlo, confirmando la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional.

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