

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ059095

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia de 24 de junio de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 299/2014

**SUMARIO:**

**IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Exenciones. Entregas intracomunitarias de bienes. Fraude carrusel.** La recurrente pudo razonablemente conocer que estaba inmersa en un fraude del IVA, aunque se tratara de operaciones poco relevantes en su tráfico y el precio de las adquisiciones fuera similar al de las realizadas a otros proveedores porque la proveedora en este caso le repercutió el Impuesto sucedió y fue sucedida en un corto espacio de tiempo por otras sociedades, de lo que la recurrente era plenamente consciente -como reflejan sus fichas de proveedores-, y esa sociedad presentaba además elementos externos -como la persona de contacto y la operativa seguida en la recepción de pedidos- que en unión con otros elementos fácilmente verificables -como lo son los datos que sobre la misma proporcionaba el Registro Mercantil-, deberían haberle hecho sospechar sobre la forma en que operaba en el mercado. No obsta a lo concluido el hecho de que no se acreditase la comisión de un delito fiscal, porque no implica que la recurrente no pudiera conocer la existencia de esa trama y es que un ordenado y diligente comerciante ha de comprobar, por su propio interés, cuáles son las características de los comerciantes con quienes establece relaciones comerciales.

**Deducciones. En general. Principio de la íntegra regularización.** Ahora bien, después de recalificar como adquisiciones intracomunitarias suyas las entregas interiores efectuadas por su proveedora, la Inspección debió regularizar íntegramente la situación tributaria de la recurrente, lo que comportaba incrementar el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes hechas a través de «pantallas» y «truchas» e incrementar el IVA soportado por esas cuotas de IVA auto-repercutidas, como hizo la Inspección, pero también exigía permitir su deducción para preservar el principio de neutralidad del Impuesto, porque es evidente que la recurrente no podía cumplir con los requisitos formales exigidos para deducir ese IVA ahora auto-repercutido, que había sido declarado como soportado en las entregas interiores efectuadas por su proveedora. [Vid., en el mismo sentido, SAN, de 15 de noviembre de 2013, recurso n.º 439/2011 (NFJ052802), que se recurre en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

RD 939/1986 (RGIT), arts. 31 y 31 ter.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 25 y 87.5.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 13.

**PONENTE:***Don Juan Gonzalo Martínez Micó.*

Magistrados:

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veinticuatro de Junio de dos mil quince.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados relacionados al margen, el presente recurso de casación núm. 299/2014, promovido por la entidad

TECH DATA, S.L.U., representada por Procurador y bajo la dirección técnico-jurídica de Letrada, contra la sentencia dictada, con fecha 15 de noviembre de 2013, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 439/2011 en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

En fecha 6 de noviembre de 2009 se incoan por la Dependencia Regional de Inspección de Barcelona, de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sendas actas suscritas en disconformidad correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos 1996/1997, la número A02- NUM000 , y periodos 1998/1999/2000/2001, la número A02- NUM001 .

Como consecuencia de las mismas, se dictan sendos acuerdos de liquidación , de fecha 18 de febrero de 2010 , de los que se deriva una cuota a ingresar de 9.711.467,50 euros relativa a los periodos 1996/1997 y 18.959.930,21 euros relativa a los periodos 1998/1999/2000/2001.

Las actuaciones de comprobación se iniciaron mediante comunicación notificada a la recurrente el 28 de octubre de 1997 (1T/1996 a 3T/1997) y posteriormente fueron objeto de dos ampliaciones, en fechas 11 de marzo de 1998 (periodo 4T 1997) y 13 de febrero de 2002 (periodos 1T/1998 a 4T/2001).

La Inspección regulariza la situación del obligado tributario al considerar que TECH DATA, S.L.U. («TDE», en adelante) utiliza sociedades interpuestas españolas para simular que otros hacían las adquisiciones intracomunitarias y así evitar ingresar el IVA en el Tesoro Público, deduciendo, al mismo tiempo, el IVA repercutido por dichos proveedores. En concreto:

--TDE ha deducido como IVA soportado en las declaraciones presentadas por IVA correspondientes a 1996, 1997 y 1998 las cuotas que aparentemente le habían repercutido las sociedades RB Soluciones, S.L., Memory Upgrade, S.L., Studios Forest, S.L., y Prolim Electro, S.L. Las actuaciones efectuadas han permitido obtener una información suficiente como para considerar que la actividad desarrollada por estos supuestos proveedores de TDE no ha tenido un contenido real, se ha pretendido simular una actividad inexistente con el único fin de que TDE evitara tributar correctamente por compras a proveedores de otros países de la Unión Europea que realmente realiza.

--En los años 1999, 2000 y 2001, TDE ha deducido como IVA soportado en las declaraciones presentadas las cuotas que aparentemente le habían repercutido las sociedades Prolim Electro, S.L., Flagstaff, S.L., y Holzus Group, S.L. A juicio de la Inspección, existe de nuevo una trama de fraude en el IVA, siendo Prolim, Flagstaff y Holzus el primer eslabón de una cadena de entidades que no tienen otro cometido que dificultar la labor investigadora de los Órganos de Inspección, puesto que la realidad es que TDE está realizando adquisiciones intracomunitarias enmascaradas por una serie de operaciones interiores ficticias. La situación es la misma que para los ejercicios 1996 a 1998, con la diferencia de que aumenta el número de entidades interpuestas entre TDE y el operador intracomunitario.

Asimismo, la Inspección señala que TDE simula como entregas intracomunitarias (que se realizan a Francia y Portugal) o exportaciones (efectuadas a Andorra), entregas realizadas en el interior y que las irregularidades cometidas ponen al descubierto el conocimiento de TDE y su intervención, bien activa o pasivamente pero de forma consciente, en la organización del fraude.

Por lo que respecta a la duración del procedimiento de inspección, se han de considerar las siguientes circunstancias:

--La comprobación de los períodos comprendidos en los años 1996 y 1997 se inició con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, por lo que no están sometidas al plazo máximo de duración previsto en su artículo 29 .

--La comprobación de los incluidos en los años 1998 a 2001 se inició el 13 de febrero de 2002, después de la entrada en vigor de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, sometidas, por tanto, al plazo máximo de duración establecido en su artículo 29 .

--Durante el procedimiento de inspección principiado el 13 de febrero de 2002 se computaron dilaciones por causas no imputables a la Administración por los siguientes conceptos y periodos:

(i) Demora en la aportación de documentación o información solicitada por la Inspección: 259 días:

1. 26/02/2002 a 31/07/2002.
2. 13/08/2002 a 03/10/2002.
3. 10/10/2002 a 21/10/2002.
4. 09/12/2002 a 20/01/2003.

(ii) Solicitud de información a las Autoridades de la Unión Europea: 329 días: 3/02/2003 a 29/12/2003.

--No habiendo presentado TDE alegaciones, el Inspector Regional de Cataluña acordó, con fecha 13 de septiembre de 2004, ampliar el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en doce meses más, al amparo del artículo 31 ter del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos; acuerdo que fue notificado al obligado tributario el 14 del mismo mes de septiembre de 2004.

--Todas las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación se interrumpieron por remisión de los expedientes al Ministerio Fiscal en tres fases:

- (i) El 18 de febrero de 2002, las relativas a los años 1996 y 1997;
- (ii) El 26 de enero de 2004, las atinentes al año 1998, y
- (iii) El 17 de diciembre de 2004, las correspondientes a los años 1999 a 2001.

-- El proceso penal concluyó por auto de fecha 11 de marzo de 2009.

-- Las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección se reanudaron mediante comunicación notificada a TDE el día 15 de junio de 2009.

## **Segundo.**

El 6 de noviembre de 2009 se inician sendos expedientes sancionadores correspondientes al IVA, 1996/1997 y 1998/1999/2000/2001.

En ambos se establece que "de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de la disposición transitoria cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será de aplicación a las infracciones cometidas con anterioridad al 1 de julio de 2004, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza. Toda vez que las posibles infracciones fueron cometidas antes de su entrada en vigor, procede, en consecuencia, aplicar a los hechos descritos anteriormente el régimen sancionador establecido en la Ley 58/2003 a los efectos de compararlo con el regulado en la Ley 230/1963 y determinar cuál es el más favorable".

Resulta que para los periodos enero --1996 a agosto--1996 es indiferente una u otra normativa y que en cambio la aplicación de la Ley 230/1963 es más favorable para el interesado en los periodos septiembre-1996 a diciembre- 1997. Así las cosas, se aplica a todos los períodos considerados la Ley 230/1963.

La infracción cometida es en todos ellos la tipificada como grave en el artículo 79.a) de la Ley General Tributaria de 1963 y en su cuantificación se aplican los criterios de: medios fraudulentos --con un incremento de 25 puntos porcentuales sobre la sanción mínima en los casos en que se aprecia--, y de ocultación -con incrementos de 10 o 15 puntos según el período. Como resultado, se formula una sanción por cada periodo de liquidación, que presentado de forma agregada, supone:

Concepto: Impuesto sobre el Valor Añadido.  
Períodos: Mensuales de los Años 1996/97.  
Total Sanción Efectiva (euros): 4.156.591,83.  
Reducción por Ingreso (188.3 LGT): 0,00.  
A ingresar: 4.156.591,83.

Asimismo, para los periodos 1998 a 2001, resulta que es más favorable para el sujeto infractor la aplicación de la Ley General Tributaria de 1963, salvo en el periodo agosto de 2000, en el que resulta indiferente la aplicación de uno u otro régimen sancionador. Así las cosas, se aplica la Ley 230/1963.

La infracción cometida es en todos ellos la tipificada como grave en el artículo 79.a) de la Ley General Tributaria de 1963, y en su cuantificación se aplican los criterios de: medios fraudulentos --con un incremento de 25 puntos porcentuales sobre la sanción mínima en los casos en que se aprecia--, y de ocultación -con incrementos de 10 o 15 puntos según el período. Como resultado, se formula una sanción por cada periodo de liquidación, que presentado de forma agregada, supone:

Concepto: Impuesto sobre el Valor Añadido.  
Períodos: Mensuales de los Años 1998 a 2001.  
Total Sanción Efectiva (euros): 7.813.614,63.  
Reducción por Ingreso (188.3 LGT): 0,00.  
A ingresar: 7.813.614,63.

Los acuerdos se dictan el 29 de marzo de 2010 y se notifican al interesado el 31 de marzo de 2010.

### **Tercero.**

El 15 de marzo de 2010 y 15 de abril de 2010 TDE interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas contra los acuerdos de liquidación y sancionadores ante el Tribunal Económico-Administrativo Central («TEAC», en lo sucesivo), que se acumulan para su tramitación.

En resolución de 27 de marzo de 2012 (R.G. 1464/2010 y 5633/2010) el TEAC acordó estimar parcialmente las reclamaciones económico-administrativas interpuestas, "confirmando las liquidaciones impugnadas y ordenando la anulación de los acuerdos sancionadores en los términos establecidos en el fundamento de derecho undécimo".

La conclusión a que se llega en el Fundamento de Derecho Undécimo de la resolución del TEAC, relativo a la prescripción del derecho de la Administración a la imposición de sanción, fue la siguiente: "Pues bien, si aplicamos la doctrina expuesta -la de la sentencia de este Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2011 (rec. 206/2010)-- al caso que nos ocupa, la entrada en vigor de la Ley 14/2000 se produce el 1 de enero de 2001, por lo que, en aplicación del principio de retroactividad de las normas más favorables de las leyes sancionadoras, dicho precepto no resultaría aplicable para las infracciones que se cometieran en períodos anteriores a dicha fecha, es decir, desde 1996 hasta 2000, por lo que para esos periodos la prescripción no se interrumpe por las actuaciones inspectoras de comprobación e inspección.

Por lo tanto, si los expedientes sancionadores se iniciaron el 6 de noviembre de 2009, han transcurrido más de 4 años desde que se cometieron las infracciones hasta que se iniciaron las actuaciones de inspección y se remitieron las actuaciones al Ministerio Fiscal, por lo que para esos periodos ha prescrito la sanción impuesta por la Administración.

Ahora bien, para las infracciones cometidas en el año 2001, podemos afirmar que en el momento de la notificación del inicio del expediente sancionador (el día 6 de noviembre de 2009) no está prescrito el derecho de la Administración para imponer sanciones, toda vez que dicho plazo se inicia desde la fecha en que se cometieron las mismas (años 2001) y ha quedado interrumpido por el inicio de las actuaciones de la Inspección conducentes al reconocimiento, regularización y liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos objeto de comprobación (13 de febrero de 2002).

Debemos por tanto estimar en parte las pretensiones de prescripción del reclamante del derecho de la Administración a imponer sanciones, debiendo anular las sanciones correspondientes a los períodos 1996 a 2000 y confirmar la correspondiente al ejercicio 2001".

### **Cuarto.**

Contra la desestimación presunta primero y la resolución del TEAC de 27 de marzo de 2012 después, TDE promovió recurso contencioso-administrativo ante la Sala de esta Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue turnado a la Sección Sexta y resuelto en sentencia de 15 de noviembre de 2013, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLO: Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por Tech Data SLU, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D. Eduardo Moya Gómez, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 27 de marzo de 2012, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en lo que a la liquidación correspondiente al ejercicio de 1998, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en cuanto a la liquidación del ejercicio de 1998 por prescripción, confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin imposición de costas".

### **Quinto.**

Contra la citada sentencia la representación procesal de TDE preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado en Diligencia de 16 de enero de 2014, fue interpuesto en plazo ante esta Sala. Y, formalizado por la parte recurrida --Administración General del Estado-- su oportuno escrito de oposición al recurso se señaló la audiencia del día 18 de febrero de 2015 para la votación y fallo de este

recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

#### **Sexto.**

Se han cumplido todos los requisitos procesales, salvo el relativo al plazo para dictar sentencia, debido a que se comenzó la deliberación en el día que se señaló al efecto y se ha continuado en sucesivas sesiones hasta el día de hoy.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Se impugna mediante este recurso de casación la sentencia de fecha 15 de noviembre de 2013 dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 439/2011, interpuesto contra la desestimación presunta primero y contra la resolución expresa de fecha 27 de marzo de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) después, decisión judicial que confirma parcialmente los acuerdos de liquidación de fecha 18 de febrero de 2010, correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos 1996-1997 y periodos 1998-2001, si bien anulando la liquidación del ejercicio 1998 por prescripción, y en cuanto a los acuerdos sancionadores de fecha 10 de enero de 2010 derivados de los mismos, confirma la resolución del TEAC, que había anulado las sanciones de los periodos 1996 a 2000 y ratificado las del ejercicio 2001.

#### **Segundo.**

1. En los tres primeros motivos de casación, formulados al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la parte recurrente denuncia la infracción del artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y de su correspondiente desarrollo reglamentario - artículos 31, 31. bis, 31. ter y 36.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (según redacción dada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero)-, en cuanto al plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, así como de los artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativos a la prescripción del derecho de la Administración a dictar liquidaciones o acuerdos de imposición de sanción.

En el primer motivo de casación, se consideran infringidos dichos preceptos por la sentencia de instancia, al confirmar la legalidad del criterio seguido por la Inspección respecto de la imputación de dilaciones, cuando, a juicio de la recurrente, las imputadas no pueden considerarse como tales, tanto por no existir un retraso cierto en la duración de las actuaciones inspectoras como por haber incumplido la Inspección de los Tributos la obligación de dar un mínimo de 10 días naturales a la recurrente para preparar la documentación requerida.

En el segundo motivo de casación, se reputan vulnerados en relación con los requerimientos de información efectuados por la Inspección a países miembros de la Unión Europea, porque la sentencia impugnada dice: (a) que el plazo de duración de la interrupción justificada de las actuaciones inspectoras que debe computarse es de 12 meses, cuando son 6 meses los que como máximo pueden computarse en estos casos, y (b) que debe entenderse como interrupción justificada del procedimiento el plazo consumido por el requerimiento de información al extranjero realizado por la Inspección, pese a la existencia de actuaciones inspectoras durante dicho plazo.

En el tercer motivo de casación, los citados preceptos se estiman lesionados por la sentencia recurrida respecto de la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, porque en la misma se considera: (a) que se acordó dentro del plazo de doce meses legalmente establecido, al descontar las dilaciones imputadas y los periodos de interrupción justificada producidos hasta entonces, y (b) que fue debidamente motivada en la especial complejidad de las actuaciones.

2. Estos motivos de casación afectan únicamente al procedimiento de inspección que culminó con la liquidación del IVA de los años 1998 a 2001, como evidencia su contenido y el del propio escrito de demanda en la instancia, sin que esté demás recordar ahora que el año 1998 ha sido declarado prescrito por la sentencia recurrida, en decisión que ya es firme.

Por consiguiente, la resolución de estos tres motivos incide, única y exclusivamente, en los períodos liquidatorios de IVA de los años 1999, 2000 y 2001 a los que TDE ha contraído por cuantía el presente recurso de

casación: septiembre de 1999, octubre de 1999, octubre de 2001 y noviembre de 2001. Por lo que se refiere a las sanciones impuestas en relación con los períodos octubre y noviembre de 2001, la compañía recurrente entiende que el recurso resulta igualmente admisible, toda vez que su validez depende de las cuotas de las que derivan, sin que el análisis de las mismas pueda desvincularse del de dichas cuotas (páginas 10 y 11 del escrito de interposición).

3. Hechas estas precisiones, debemos comenzar por el tercer motivo de casación, porque su eventual estimación haría innecesario examinar los dos primeros, en tanto que se habría producido la vulneración del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, aun computando, como hizo la Inspección de los Tributos, las dilaciones imputadas y el plazo consumido por los requerimientos de información a otros Estados miembros de la Unión Europea.

Plantea TDE, en primer lugar, la temporaneidad del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, adoptado por el Inspector-Jefe el 13 de septiembre de 2004 y notificado a TDE el 14 del mismo mes.

A) El artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, de aplicación a este procedimiento, establecía: "Las actuaciones de comprobación, investigación y las de liquidación se llevarán a cabo en un plazo máximo de doce meses contados desde la fecha en que se notifique al obligado tributario el inicio de tales actuaciones hasta la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de las mismas, salvo que se acuerde la ampliación de dicho plazo en la forma prevista en el artículo 31 ter de este Reglamento".

Por su parte, ese artículo 31. ter del propio Reglamento, en la redacción vigente al inicio del procedimiento, señalaba:

"1. El plazo a que se refiere el artículo 31 podrá ser ampliado, previo acuerdo del Inspector-Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto, cuando concurra, en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiere la actuación, alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. (Que es la que aquí se cuestiona).

3. El acuerdo del Inspector-Jefe no podrá dictarse en tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, al objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad de ampliar su duración. A estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación".

Al hilo de estas normas, entiende la recurrente que cuando se dictó el Acuerdo de Ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones (el 13 de septiembre de 2004) habían transcurrido con creces doce meses, contados desde que se le notificó la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, en fecha 13 de febrero de 2002, lo que implica que dicho acuerdo de ampliación no fue válido y, por lo tanto, que las actuaciones inspectoras no interrumpieron la prescripción, por lo que, cuando se dictó el Acuerdo de Liquidación, había prescrito el derecho de la Administración a regularizar su situación tributaria.

No está en cuestión que la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación había de acordarse mientras éstas no hubieran rebasado su duración inicial máxima de doce meses; lo que se cuestiona es si han de restarse o no, a tal efecto, las dilaciones imputadas e interrupciones justificadas acaecidas. Para la Sala de instancia deben restarse (FJ 2º de la sentencia impugnada), mientras que para TDE no deben ser restadas.

B) Pues bien, la consolidada doctrina de esta Sala sobre el particular es que "el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses" [sentencia de 6 de junio de 2013 (rec. casa. 3383/2010), que reitera el criterio de las sentencias de 28 de septiembre de 2012 (rec. casa. 4728/2009) y 31 de mayo de 2013 (rec. casa. 3258/2010); criterio ratificado en las posteriores sentencias de 29 de enero de 2014 (rec. casa. 4649/2011), 26 de enero de 2015 (rec. casa. 2945/2013) y 12 de febrero de 2015 (rec. casa. 2452/2013), entre otras], por lo que en el caso aquí enjuiciado la ampliación se realizó fuera del período de tiempo habilitado al efecto, dado que las actuaciones comenzaron el 13 de febrero de 2002 y la ampliación se produjo el 13 de septiembre de 2004.

Teniendo en cuenta además que el plazo general de doce meses, sumando las dilaciones imputadas y las interrupciones justificadas computadas por la Inspección de los Tributos, se cumplía el 25 de septiembre de 2004, conforme se lee en el fundamento jurídico 2º de la sentencia recurrida, no hay duda de que las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación superaron su plazo máximo de duración, lo que determina, en virtud de lo dispuesto en el artículo 29.3 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, "que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones".

Al ser esto así, la notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones no interrumpió la prescripción del derecho a liquidar el IVA de los ejercicios 1999, 2000 y 2001. Podría pensarse que la remisión del expediente administrativo a la Fiscalía para esos tres ejercicios, el 17 de diciembre de 2004, habría interrumpido nuevamente el plazo de prescripción, pero eso supondría reconocer una suerte de "segunda interrupción" del cómputo de la prescripción que opera dentro del mismo procedimiento; o, en otras palabras, interrumpir lo que estaba ya interrumpido. Luego, desaparecido el efecto interruptivo inicial no puede "revivir" esta especie de "segunda interrupción". Sin dejar constancia expresa del razonamiento, hemos mantenido la misma tesis para procedimientos regidos también por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes en las sentencias de 3 de noviembre de 2011 (rec. casa. 4104/2007 ) y 15 de marzo de 2012 (rec. casa. 2784/2008 ), que resolvieron sobre supuestos semejantes.

El siguiente acto con eficacia interruptiva de la prescripción, una vez se ha confirmado que las actuaciones inspectoras superaron el plazo máximo de duración legalmente establecido, debe ser la comunicación de reanudación de las mismas -a la que hemos reconocido ese efecto [véanse, por ejemplo, las sentencias de 18 de diciembre de 2013 (rec. casa. 4532/2011 ), 6 de marzo de 2014 (rec. casa. 6287/2011 ), 13 de junio de 2014 (rec. casa. 848/2012 ) y 12 de marzo de 2015 (rec. casa. 4074/2013 )]-, que se notificó a la entidad inspeccionada el 15 de junio de 2009, una vez que el proceso penal concluyó por auto de fecha 11 de marzo de 2009.

No pudiéndose entender interrumpido el plazo de prescripción del derecho a liquidar el IVA de los años 1999, 2000 y 2001 hasta esta última fecha, debemos declarar prescrito el derecho de la Administración tributaria a liquidar el IVA correspondiente a septiembre y octubre de 1999, y octubre y noviembre de 2001, que son los concernidos por este recurso, porque entonces el plazo de prescripción de cuatro años, contado desde la finalización del reglamentario para presentar las correspondientes autoliquidaciones, se había consumado. Más aún, como es lógico, el 18 de febrero de 2010, cuando finalmente fue notificada la liquidación tributaria.

Declarada la prescripción del derecho a liquidar el IVA correspondiente a los períodos liquidatorios mensuales de septiembre y octubre de 1999, y octubre y noviembre de 2001, decaen las sanciones tributarias anudadas a las liquidaciones de octubre y noviembre de 2001.

**4.** Lo razonado comporta acoger la tesis sostenida por TDE en relación con la primera cuestión planteada en el tercer motivo de casación, haciendo innecesario resolver la segunda cuestión que plantea para estimar este tercer motivo de casación.

Resolviendo el debate en la instancia, como nos ordena el artículo 95.2.d) de la Ley reguladora de esta Jurisdicción , debemos estimar con el alcance exacto reseñado el recurso contencioso-administrativo, anulando la liquidación de los períodos mensuales de IVA septiembre y octubre de 1999, y octubre y noviembre de 2001, así como las sanciones anudadas a la liquidación de los dos últimos períodos mensuales citados.

Estas decisiones hacen innecesaria la resolución de los dos primeros motivos de casación y contraen el análisis de los restantes motivos de casación articulados en el presente recurso al IVA correspondiente a mayo de 1997 (cuantía 105.472.509 pesetas, 633.902,54 euros), el único que queda en pie de los concernidos por el mismo.

### **Tercero.**

En el cuarto motivo de casación , al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional , se denuncia la infracción por la sentencia impugnada de los artículos 24 y 120 de la Constitución Española (CE ), 33 y 67 de la Ley Jurisdiccional y 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil , los cuales exigen la adecuada motivación de las sentencias y su congruencia con las pretensiones de las partes .

Este motivo de casación y siguientes se refiere a aquellos periodos de liquidación en los que la cuotaliquidada excede del mínimo legal, incluyendo entre esos: "a) mayo 1997. cuantía 105.472.509 pesetas/633.902,54 euros"

1. TDE, tras efectuar una apreciación genérica [«es necesario resaltar un dato cuando menos indicativo de la motivación de la sentencia ahora recurrida: mientras en el escrito de demanda el análisis de las cuestiones de fondo se extiende desde la página 31 a la 83, y en la contestación a la demanda del Abogado del Estado estas cuestiones se tratan desde su página 30 a la página 61, la Sentencia objeto del presente recurso analiza esas cuestiones [en] cara y media de un folio (en concreto, en media página 6 y en la página 7), hecho que, per se , resulta ya indicativo del vicio que aquí denunciarnos], describe las cuestiones sustantivas planteadas en la demanda, insistiendo a continuación en la imposibilidad de que «en hoja y media pueda ofrecer la Audiencia Nacional una respuesta mínimamente razonada a todas las cuestiones planteadas en el procedimiento» (sic) y, una vez analizada la que califica como «parca y exigua Sentencia de instancia», concluye que incurre en incongruencia omisiva, al no valorar las siguientes pretensiones:

«a) Análisis de los documentos acreditativos de las entregas intracomunitarias efectuadas por la compañía desde el año 1998. En este sentido, cobra especial relevancia la prueba practicada relativa a las facturas de SEUR que se ha omitido completamente en la Sentencia dictada».

«b) Ausencia de análisis de la culpabilidad en la Resolución del TEAC recurrida respecto de las sanciones relativas al ejercicio 2001».

2. Debiéndose descartar que una sentencia incurra en falta de motivación por la brevedad, porque una motivación no deja de serlo por escueta, ya que la exigencia constitucional de dar a conocer su ratio decidendi no está necesariamente reñida con la brevedad y la concisión ( sentencias del Tribunal Constitucional 70/1991 , FJ 2º; 154/1995, FJ 3 º; y 26/1997 , FJ 2º), resulta patente que las incongruencias denunciadas no afectan al período liquidatorio mayo de 1997, por lo que el cuarto motivo de casación debe ser desestimado.

#### **Cuarto.**

1. En el quinto motivo de casación , al amparo del motivo de casación contemplado en el artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , la parte recurrente denuncia la infracción por la sentencia impugnada del artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , y del artículo 9.3 de la Constitución Española .

La invocación de este motivo casacional se realiza por entender que la sentencia recurrida incurre en un supuesto manifiesto de infracción del principio de seguridad jurídica susceptible de provocar indefensión.

La parte recurrente considera que, al ignorarse la existencia de los procedimientos frente a las entidades consideradas defraudadoras, se ha producido la infracción del principio de seguridad jurídica, manifestada en la inobservancia de la doctrina de los actos propios y del principio de confianza legítima de los administrados en la actuación de los entes públicos, configuradores de nuestro Ordenamiento Jurídico.

Entiende TDE que la sentencia de instancia debería haber tomado en consideración que la Administración Tributaria ya había desarrollado actuaciones inspectoras con las entidades supuestamente "defraudadoras" exigiéndoles a ellas el IVA repercutido que, en las presentes actuaciones, consideraba IVA soportado no deducible. Especial trascendencia tiene dicha forma de actuar de la Administración cuando los argumentos para exigir ese IVA repercutido, o negar el soportado por TDE son completamente contradictorios, vulnerándose con ello la doctrina de los actos propios.

«[M]ediante la prueba practicada en la instancia se acreditó fehacientemente -afirma- que la Inspección comprobó e inspeccionó el concepto IVA relativo a los períodos 1998 a 2001 a las entidades defraudadoras. Incluso esta parte trató de ir más allá y probar que, efectivamente, en esos procedimientos la Inspección había analizado las operaciones con TDE ahora regularizadas. Pero la Audiencia Nacional no admitió la prueba [solicitada] y la Administración no entregó más información. Pues bien, pese a ello, atendiendo a los datos que obran en el expediente, resulta indubitado que (i) la Inspección efectuó actuaciones de comprobación respecto de los mismos períodos e impuestos a las empresas defraudadoras, y que (ii) en esos procedimientos las empresas defraudadoras fueron condenadas a ingresar el IVA que habían repercutido y no ingresado (así lo manifiestan las sentencias aportadas). Si eso fue así, tal y como se ha explicado, no hay ninguna duda de que esos actos son claramente contradictorios con los que ahora son objeto del recurso.

Por ello el criterio seguido en actuaciones anteriores (anteriores a la presente) debe mantenerse so pena de incurrir en infracción de la doctrina de los actos propios y, consiguientemente, de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad ( artículo 9.3 de la Constitución ) y de buena fe y confianza legítima en la actuación de la Administración ( artículo 3 de la Ley 30/1992 ).

Dicha conculcación de los preceptos citados se produce igualmente con la sentencia que aquí se recurre, pues lejos de restablecer la seguridad jurídica y paliar la arbitrariedad del criterio de la Administración, reitera su negativa a considerar que las operaciones efectuadas ya han sido calificadas en actuaciones de la Inspección anteriores a ésta como adquisiciones interiores y, por tanto, que considerarlas ahora como adquisiciones intracomunitarias (que no dan derecho a la deducción del IVA soportado) es claramente una situación contraria a los propios actos de la Administración» (páginas 71 y 72 del escrito de interposición).

2. Poniendo en relación el contenido del motivo de casación que acabamos de sintetizar y, en particular, el extracto que hemos reproducido, con el ramo de prueba en la instancia, se evidencia que este quinto motivo de casación tampoco afecta al período liquidatorio mayo de 1997, porque las pruebas aportadas se refieren al período 1998-2001, no incluyendo mayo de 1997, razón por la cual ha de ser desestimado.

#### **Quinto.**

1. En el sexto motivo de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción se denuncia la infracción por la sentencia de instancia de los artículos 17 , 21 , 22 (apartado 8 ) y 27 de la "Sexta Directiva", todo

ello en relación con los artículos 105 y 108 de la Ley General Tributaria de 2003 ; el artículo 1214 del Código Civil ; el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil ; el artículo 24 de la Constitución Española , y la jurisprudencia comunitaria relativa a la falta de elementos probatorios obtenidos por la Inspección que permitan denegar el derecho a la deducción del IVA soportado. Entre otras, sentencias de 21 de junio de 2012 (asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11), 6 de diciembre de 2012 ( asunto C-285/11 ) y 31 de enero de 2013 ( asunto C-643/11), asuntos todos ellos en que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea exige a la Administración una acreditación con datos objetivos que ponga de manifiesto el conocimiento de la trama por parte del sujeto pasivo al que se le deniega la deducción del IVA soportado o la exención por efectuar una entrega intracomunitaria.

Y en el séptimo motivo de casación , articulado también al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , se denuncia la vulneración de los artículos 9.3 y 24.1 de la Constitución Española , por infracción del principio de tutela judicial efectiva y de la obligación del juzgador de apreciar la prueba sujetándose a las reglas de la sana crítica, en relación con los artículos 105 y 108 de la Ley General Tributaria de 2003 , 217 a 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , reguladores de la prueba documental y pericial, y, en particular, con los artículos 319 , 322 , 323 , 326 y 348 LEC , por valoración ilógica, poco razonable y, en definitiva, arbitraria de la prueba. Por las mismas razones reputa infringidos los artículos 47 y 52 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea, y los artículos 6 y 13 del Convenio para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales.

Ambos motivos de casación están estrechamente relacionados, porque con el sexto TDE se queja de que, pesando sobre la Administración tributaria la carga de acreditar por medio de datos objetivos que conoció o pudo razonablemente conocer que estaba inmersa en tramas de fraude del IVA, no la solventó como le era exigible, por lo que la Sala a quo no debió ratificar la conformidad a Derecho de la regularización practicada, y con el séptimo denuncia que el aprecio probatorio de la Sala de instancia fue ilógico, irracional o arbitrario, porque le condujo, precisamente, a ratificar la regularización inspectora, considerando que las pruebas aportadas por TDE no enervaban la de presunciones empleada por la Inspección.

En definitiva, la Audiencia Nacional concluye que la Inspección de los Tributos recopiló indicios suficientes para acreditar que TDE estaba inmersa en tramas de fraude del IVA y que de las pruebas no derivaban conindicios suficientes para desvirtuar esa presunción; conclusiones que TDE combate en el sexto y séptimo motivo de casación, respectivamente.

**2.** Los indicios a considerar para resolver estos dos motivos de casación son los que afectan al período liquidatorio mayo de 1997; esto es, los utilizados por la Inspección para recalificar como adquisiciones intracomunitarias de bienes las compras interiores que durante dicho período TDE declaró realizar a (i) MEMORY UPGRADE, S.L., y como entregas de bienes interiores las ventas que TDE declaró como entregas intracomunitarias a las compañías portuguesas (ii) AC INVESTIMENTOS COMERCIALIZAÇÃO DE EQUIPAMENTO INFORMÁTICO, LDA, y (iii) MNT INFORMÁTICA ELECTRONICA E TELECOMUNICAÇÕES, LDA. A saber:

(i) MEMORY UPGRADE

- Se trata de una sociedad con una cifra de ventas de varios miles de millones de pesetas anuales, que carece de una mínima estructura empresarial (declara no haber satisfecho remuneraciones por trabajo personal a nadie, el capital social es de 500.000 pesetas, se constituyó el 30 de enero de 1996 y no consta activo inmovilizado) que pueda dar el necesario soporte a tamaña actividad comercial.

- La sociedad presenta las correspondientes autoliquidaciones de IVA, bien con resultado a compensar o a ingresar una pequeña cantidad, pese a sus volúmenes de compras y ventas, pero no las del Impuesto sobre Sociedades.

- La administradora nombrada y registrada (doña Maribel , de nacionalidad dominicana y con domicilio en Miami), carece de rentas imputadas, de solvencia y no parece tener el menor conocimiento ni relación con el sector de la informática, como tampoco capacidad de gestión empresarial, y la propia TDE reconoce que se trata de una persona con la que jamás ha tratado, puesto que la persona de contacto era un tal Pablo Jesús , un tercero formalmente ajeno a la administración societaria.

- Efectuado el correspondiente requerimiento respecto de las operaciones realizadas con TDE, no se pudo obtener información y documentación alguna, al resultar desconocida en el domicilio fiscal declarado, pese a la aparente envergadura de su actividad comercial, confirmando su condición de "trucha" o "missing trader" por la rapidez en su aparición y desaparición.

- Formaba parte de una cadena de sociedades que desde 1994 fueron sucediéndose unas a otras en la facturación a TDE, circunstancia de la que ésta era perfectamente conocedora al haber aportado documentos en los que se deja constancia de ese fenómeno.

- En el ejercicio 1997 la información incluida en la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria era la siguiente (cifras en pesetas):

Salidas divisas AIB-VIES Compras interiores Ventas interiores Facturado a TDE Autoliquidado

3.954.000.000 3.628.000.000 65.000.000 7.305.000.000 958.644.000 219.508

De lo expuesto la Inspección infiere que las compras realizadas por TECH DATA ESPAÑA S.L., en mayo de 1997, a MEMORY UPGRADE S.L., encubrían adquisiciones intracomunitarias de TECH DATA ESPAÑA S.L., que no debían comportar un IVA soportado al ser su efecto tributario neutro. Por todo ello, "no puede admitirse la deducción de las cuotas que fueron repercutidas (...), ya que se ha demostrado que se trata de una simulación y su sola razón de existir ha sido la de constituir vehículos idóneos para la instrumentación de un fraude al Impuesto sobre el Valor Añadido".

(ii) AC INVESTIMENTOS

- Sociedad portuguesa que no dispone de instalaciones donde desarrollar actividad alguna y que está domiciliada en un centro de negocios sito en Lisboa, pese a que el domicilio de contacto de sus dos socias se encuentra en Málaga.

- Respecto al transporte: la empresa subcontratada que realizó el servicio informó a la Inspección que cargó la mercancía en Madrid y la entregó en Málaga.

- Correlativa y coherentemente, los cobros supuestamente procedentes de esta sociedad lusa tienen su origen en cuentas de una sociedad domiciliada en Málaga con perfil de "trucha", Euroland Computer, S.L., que comparte con la portuguesa sucursal bancaria y también la socia y administradora.

(iii) MNT INFORMATICA

- Sociedad portuguesa, que figura dada de baja en el censo VIES desde el 31 de diciembre de 1996, pese a que facturó a TDE, desde el 22 de abril de 1997 al 22 de octubre de 1997.

- Los cobros de estas ventas no sólo proceden de cuentas abiertas en sucursales de Madrid, donde el transportista declaró haber entregado las mercancías, sino que también figuran a nombre de otras sociedades instrumentales High Labs, S.L., y Oasis Computer, S.L., que otras entidades de la trama de proveedores, entre ellas Memory Upgrade, S.L., usaban para canalizar los movimientos dinerarios.

En particular el antecedente de hecho sexto de la liquidación, respecto de los albaranes y documentos de transporte en las ventas a estas sociedades portuguesas detalla:

- Que TDE aporta algunos albaranes, la mayoría de los cuales proceden de dos empresas de transporte domiciliadas en Villaviciosa (Madrid) y en Madrid, respectivamente, que requeridas por la Inspección informaron: (a) respecto a AC Inversiones, que no era su cliente y que los servicios de transporte realizados los efectuó por cuenta y cargo de una tercera compañía de transporte, domiciliada en Málaga, donde entregaba las mercancías, y (b) respecto a MNT Informatica, que las entregas de mercancías se efectuaron a una tercera sociedad, Speed Memory Computer, S.L., en dos domicilios distintos de Madrid.

- Que TDE hizo constar que obraba en su poder: (a) acuse de recibo, firmado en nombre y representación de MNT Informatica, del que aportó copia, por el que se confirmaba la recepción en Portugal de las mercancías, que conformaban la totalidad de las ventas efectuadas a dicha sociedad durante los años 1996 y 1997, y (b) carta firmada por AC Inversiones acordando con la compañía de transportes Redypack S.L. la recepción de cualquier material en sus almacenes de Málaga para su posterior reexpedición por esta sociedad a AC Inversiones en Portugal, así como acuse de recibo confirmando la recepción en Portugal de las mercancías, que conformaban la totalidad de las ventas efectuadas a dicha sociedad durante los años 1996 y 1997, aportando copia de ambos documentos. Con esa documentación TDE adjuntó unos CMR de AC Inversiones [ninguno correspondiente a mayo de 1997] y unas relaciones de albaranes confeccionadas con su propio papel [el de Computer 2000 España, S.A., anterior denominación de TDE], poniendo al final el sello de la respectiva entidad [AC Inversiones y MNT Informatica, en este caso], y una firma.

Y el antecedente de hecho séptimo de la liquidación, respecto de la forma de cobro por TDE de esas ventas, precisa:

- Que los cobros supuestamente procedentes de AC Inversiones son ordenados por Euroland Computer, S.L., sociedad domiciliada en Málaga, que comparte con la primera sucursal bancaria, administradora y socia.

- Que los cobros supuestamente procedentes de MNT Informatica son ordenados por High Labs, S.L., y Oasis Computer, S.L., sociedades domiciliadas en Madrid. Los ingresos realizados en la cuenta de High Labs, S.L., en la sucursal 0269 del Banco de Sabadell, provienen, entre otras, de Memory Upgrade, S.L., proveedora de TDE en mayo de 1997. Por otra parte, requerida por la Inspección Speed Memory Computers, S.L., respecto de la mercancía presuntamente recibida de MNT Informatica, aportó facturas emitidas por Oasis Computer, S.L., en las que la mercancía facturada difiere de la que TDE facturó a MNT Informatica, de donde la Inspección infiere que, a través de Oasis Computer, S.L., se hacían adquisiciones intracomunitarias de mercancías que acaban en Speed Memory Computers, S.L.

- Que Euroland Computer, S.L., High Labs, S.L., y Oasis Computer, S.L., tienen perfil de «trucha» o «missing trader».

De todos estos indicios la Inspección deduce:

PRIMERO. Que las compras realizadas por TDE en mayo de 1997 a Memory Upgrade, S.L. encubrían adquisiciones intracomunitarias de aquélla, no cuestionando la existencia de transacciones reales de mercancía, porque en las cuentas bancarias de Memory Upgrade, S.L. se produjeron cargos con destino a High Labs, S.L., desde la cual se efectuaban salidas de divisas que podrían estar financiando la adquisición de mercancía en el exterior con la que hacer frente a las ventas interiores que se le imputaban.

SEGUNDO. Que las mercancías vendidas por TDE a AC Inversiones y MNT Informatica no salieron de Málaga y Madrid, respectivamente, y que los cobros fueron ordenados por sociedades domiciliadas en Málaga y Madrid, respectivamente, con perfil de «trucha» o «missing trader», por lo que se estaban encubriendo entregas de bienes interiores.

3. Los contraindicios alegados por TDE para enervar esas inferencias se circunscriben, en relación con el período liquidatorio mayo de 1997, a los que puedan derivar del expediente administrativo y del informe pericial emitido por don Evelio, ratificado en presencia judicial el 8 de julio de 2013, porque las demás pruebas venían referidas en el propio escrito de demanda a los ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001 (páginas 84 y 85).

Ciertamente, como subraya TDE, en el expediente administrativo se halla un informe emitido con fecha 3 de mayo de 2007 por la Jefa de la Unidad Regional de Delito Fiscal de la Delegación Especial en Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el marco de las diligencias previas 111/2002-A, seguidas ante el Juzgado de Instrucción número 25 de Barcelona, que fue evacuado en cumplimiento de la providencia emitida por ese Juzgado el 9 de octubre de 2006, pero en relación con «las posibles defraudaciones de IVA realizadas por TECH DATA ESPAÑA S.A. (N.I.F. A58728585) en los años 1998, 1999, 2000 y 2001» (página 2). Como se ve, este informe no versa sobre el período liquidatorio mayo de 1997.

Obra también copia del auto con el que finalizó el proceso penal, que confirma el auto previo de sobreseimiento provisional y archivo, leyéndose en el razonamiento jurídico único de este último:

«De las actuaciones practicadas se deduce que el actuario en sus informes previos consideró que TEC DATA simuló haber comprado a sociedades en España, cuando lo que realmente hizo fueron adquisiciones intracomunitarias. Según el inspector, Tech Data era consciente del fraude cometido utilizando terceras personas para ocultar la identidad del verdadero obligado tributario. Tech-Data era la beneficiaria principal del presunto fraude en el IVA siendo por lo tanto el responsable al haber eludido el pago del IVA. Lo expuesto podría dar lugar a la apertura de un expediente sancionador en vía administrativa, pero para formular una acusación en el ámbito penal se exige la existencia de pruebas que acrediten que el sujeto pasivo tenía conocimiento de que con sus actos estaba cometiendo un fraude a la Hacienda Pública. Que a fin de acreditar el conocimiento del sujeto pasivo sobre la comisión de un fraude fiscal se interesó a la Jefa de la Unidad Regional de Delito Fiscal de Cataluña para que realizase un examen de la documentación obrante en la presente causa así como el procedimiento seguido por el actuario.

Que en el informe elaborado [...] considera, la perito, la existencia de dudas sobre el grado de conocimiento que TDE tenía sobre su participación en compras y ventas a sociedades pantalla.

Así pues, de todas las pruebas practicadas a lo largo de la instrucción de la causa y de lo expuesto anteriormente, no existen elementos de pruebas suficientes que permitan afirmar, con la certeza que exige el ámbito penal, que los administradores imputados en la causa [...] tuvieron conocimiento de la existencia de una trama defraudatoria del IVA a la Hacienda Pública» (sic).

Y con respecto, específicamente, a la acreditación del transporte intracomunitario en las entregas de mercancías a las sociedades portuguesas, consta en el escrito de demanda que para el período liquidatorio aquí concernido, mayo de 1997, el transporte se realizaba por los adquirentes y TDE entiende que con la documentación aportada al procedimiento de inspección quedaba plenamente justificado en Derecho (página 67). No hay, por tanto, otros elementos de acreditación que los reflejados por la Inspección en el acto de liquidación tributaria, de los que se ha dejado constancia ut supra.

4. Con los indicios y contraindicios expuestos, procede ratificar la conclusión esencial de la Sala de instancia en relación con la trama de proveedores: TDE pudo razonablemente conocer que estaba inmersa en un fraude del IVA, aunque se tratara de operaciones poco relevantes en su tráfico y el precio de las adquisiciones fuera similar al de las realizadas a otros proveedores (como resulta del informe pericial), porque Memory Upgrade, S.L., sucedió y fue sucedida en un corto espacio de tiempo por otras sociedades, de lo que TDE era plenamente consciente, como reflejan sus fichas de proveedores, y esa sociedad presentaba además elementos externos (como la persona de contacto y la operativa seguida en la recepción de pedidos) que en unión con otros elementos fácilmente verificables (como lo son los datos que sobre la misma proporcionaba el Registro Mercantil), deberían haberle hecho sospechar sobre la forma en que operaba en el mercado.

No obsta a lo concluido el hecho de que no se acreditase la comisión de un delito fiscal, porque no implica que TDE no pudiera conocer la existencia de esa trama. En efecto, la inexistencia de elementos de prueba suficientes para afirmar ese conocimiento «con la certeza que exige el ámbito penal», no supone la inexistencia de elementos de prueba suficientes para acreditar en el ámbito tributario la posibilidad de conocimiento por TDE. De hecho, el juez penal ni siquiera excluyó la posibilidad de que, con la prueba recabada por la Inspección de los Tributos, pudiera abrirse a TDE un expediente sancionador en vía administrativa.

Como recordamos en la sentencia de 23 de mayo de 2012 (rec. casa. nº 1489/2009 , FJ 10º), relativa a un supuesto semejante a éste: «[l]as relaciones entre comerciantes, en tanto asumen recíprocamente la posición de proveedores y consumidores -aunque no consumidores finales- son especialmente intensas y personificadas. Efectivamente, las relaciones entre comerciantes exigen que estos conozcan recíprocamente los medios materiales y personales de que cada uno de ellos dispone, pues sólo ese conocimiento puede facilitar la confianza en el tráfico mercantil que la actividad comercial requiere. Es decir, un ordenado y diligente comerciante ha de comprobar, por su propio interés, cuales son las características de los comerciantes con quienes establece relaciones comerciales. Este conocimiento ha de ser tanto más intenso, cuanto más íntimas y frecuentes sean esas relaciones comerciales».

Por consiguiente, no es ilógico, irracional o arbitrario concluir que TDE pudo conocer que estaba inmersa en una trama de fraude del IVA, ni ratificar, a la vista de los indicios, la recalificación efectuada por la Inspección de los Tributos como adquisiciones intracomunitarias cuyas las entregas interiores que Memory Upgrade, S.L., declaró haber realizado a TDE en el período mayo de 1997.

5. En cuanto a las entregas intracomunitarias a las empresas portuguesas, conviene comenzar recordando la consolidada doctrina de esta Sala sobre esta clase de operaciones en el IVA, de la que resulta exponente la sentencia de 10 de diciembre de 2012 (rec. casa. nº 4320/2011 , FJ 3º):

«El "régimen transitorio del IVA" [...] no ha dejado de plantear problemas; entre ellos destacan dos: (1º) la dificultad de probar el transporte intracomunitario tras la eliminación de las fronteras interiores y con ellas de los documentos expedidos por las autoridades aduaneras, pudiendo aportarse como medio de prueba únicamente, por regla general, las declaraciones de particulares, tal y como apuntó la abogada general Sra. Kokott en el punto 66 de las conclusiones que presentó en el caso Teleos y otros (asunto C- 409/04); y (2º) la aparición de redes de tráfico fraudulento de mercancías o «tramas de impuesto sobre el valor añadido», que aprovechan la exención de las entregas intracomunitarias para operar en el mercado con los márgenes obtenidos por la falta de cumplimiento íntegro de las obligaciones tributarias en el impuesto sobre el valor añadido. Este último problema ha provocado que los Estados miembros extremen los controles de carácter formal para evitar el fraude, que menoscaba sus Haciendas y ocasiona competencia desleal en los mercados.

Así las cosas, el artículo 25.1 de la Ley 37/1992 , que traspone la Sexta Directiva en esta materia, en la redacción vigente *ratione temporis* , exige que los bienes sean "expedidos o transportados", porque es un requisito immanente a las entregas intracomunitarias; ahora bien, como no podía ser de otra forma, le resulta indiferente que el transporte se contrate por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre de los anteriores (párrafo inicial).

Por su parte, el artículo 13 del Reglamento del impuesto aprobado en 1992 declara exentas las entregas intracomunitaria de bienes en las que se cumplan las condiciones y los requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley (apartado 1), permitiendo que la expedición o el transporte se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho, en particular, si se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos o facturas, y si quien lo lleva a cabo es el comprador u otra persona por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura, copia de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación (apartado 2).

En definitiva, el disfrute de la exención examinada requiere demostrar la existencia de un transporte de los bienes desde el territorio español al de otro Estado miembro, demostración que resultará fácil para el vendedor cuando realice el transporte o se lleve a cabo por su cuenta, pues dispondrá de los contratos o facturas expedidos

por el transportista. Sin embargo, la prueba será más dificultosa si la conducción de los bienes la realiza el comprador o alguien en su nombre, pues en esta tesitura el vendedor queda obligado a proveerse del acuse de recibo o del duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, de la copia de los documentos de transporte o de cualquier otro que le permita acreditar el hecho en el que se basa la exención.

Ahora bien, el citado artículo 13.2 del Real Decreto 1624/1992 no dispone una lista cerrada de medios de prueba susceptibles de acreditar la realidad y la existencia del transporte, sino que acoge «cualquier medio de prueba admitido en derecho». Siendo así, se ha de concluir que dicho precepto, como tampoco el artículo 25 de la Ley 37/1992, no es contrario a la «Sexta Directiva», según se infiere la jurisprudencia comunitaria, que sintetizamos a continuación.

(a) La sentencia *Teleos y otros* (asunto C- 409/04), dictada el 27 de septiembre de 2007, en la que se abordó un caso similar al presente donde se trataba de acreditar si los bienes allí objeto de entrega y de transporte desde el Reino Unido a otros Estados miembros (Francia y España) habían salido realmente del país expedidor, interpretó los artículos 28 bis, apartado 3, párrafo primero, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la «Sexta Directiva», en el sentido de que «la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de lo anterior ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega» (punto 1º de la parte dispositiva).

A lo anterior añadió que el segundo de los preceptos citados de la «Sexta Directiva» «se opone a que las autoridades competentes del Estado miembro de entrega obliguen a un proveedor, que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el impuesto sobre el valor añadido sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas, sin que, no obstante, se haya demostrado la participación del referido proveedor en el fraude fiscal, siempre que este último haya adoptado toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la entrega intracomunitaria que efectúa no le conduce a participar en el fraude» (punto 2º de la parte dispositiva).

Termina diciendo que «el hecho de que el adquirente haya presentado a las autoridades tributarias del Estado de destino una declaración relativa a la adquisición intracomunitaria [...] puede constituir una prueba adicional dirigida a demostrar que los bienes han abandonado efectivamente el territorio del Estado miembro de entrega, pero no constituye una prueba concluyente a efectos de la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega comunitaria» (punto 3º de la parte dispositiva).

En la motivación de la sentencia se reconoce que corresponde a los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega comunitaria, pero que lo han de hacer respetando los principios generales del Derecho comunitario, entre los que figuran los de seguridad jurídica y de proporcionalidad (apartado 45).

(b) Por su parte, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Twoh International* (asunto C-184/05), dejó claro que corresponde al proveedor de los bienes aportar las pruebas de que se cumplen las condiciones de exención (apartado 26).

(c) La sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Collée*, (asunto C-146/05), recuerda que las medidas que les cabe a los Estados miembros adoptar al amparo del artículo 22.8 de la «Sexta Directiva» para garantizar la correcta recaudación del tributo y prevenir el fraude fiscal no pueden cuestionar su neutralidad, pieza fundamental del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (apartado 26).

(d) Finalmente, la sentencia de 7 de diciembre de 2010, *R.* (asunto C-285/09), tras reiterar (i) la sujeción de los Estados miembros a los mencionados principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, principio este último que les exige no ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos de recaudar correctamente el impuesto y evitar el fraude (apartado 45) y (ii) que corresponde al proveedor de los bienes aportar las pruebas de que se cumplen las condiciones establecidas para la aplicación de la exención, incluso las impuestas por la normativa interna para su aplicación correcta y simple y evitar todo fraude fiscal o abusos eventuales (apartado 46), precisa que los principios de neutralidad fiscal, de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no pueden invocarse válidamente por un sujeto pasivo que participa deliberadamente en un fraude fiscal y que ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (apartado 54). En relación con el de proporcionalidad, razona que no se opone a que se obligue a un proveedor que participa en el fraude a pagar a posteriori el tributo por la entrega intracomunitaria que realizó, siempre que su implicación en el fraude sea un factor determinante (apartado 53). Esta última conclusión complementa, al tiempo que es su corolario, el punto 2º de la parte dispositiva de la sentencia *Teleos y otros*.

De la expuesta jurisprudencia se deduce que:

1º. La adquisición intracomunitaria de un bien se efectúa y la exención de la entrega opera cuando se transmite al adquirente el poder de disposición en calidad de propietario y el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro, abandonando físicamente el territorio de la entrega.

2º. La calificación de una entrega o de una adquisición intracomunitarias se ha de efectuar sobre la base de elementos objetivos, como la existencia de un desplazamiento físico de los bienes de que se trate entre Estados miembros.

3º. Corresponde al sujeto pasivo que pretende la exención pechar con la carga de la prueba del hecho determinante de la exención.

4º. Pertenece a la competencia de los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria, si bien lo han de hacer respetando los principios generales de Derecho comunitario, en particular los de proporcionalidad y seguridad jurídica, principios que, no obstante, no pueden ser invocados por el sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal.

5º. Es contrario al Derecho comunitario obligar a un proveedor, que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el impuesto sobre el valor añadido sobre los referidos bienes con el pretexto de que las correspondientes pruebas resultaron ser falsas, si adoptó las medidas razonables a su alcance para asegurarse de que la entrega que efectuó no le condujo a participar en el fraude.

A la vista de lo razonado, debemos afirmar que el disfrute de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 37/1992 requiere demostrar el transporte efectivo de los bienes desde el territorio español de aplicación del impuesto al de otro Estado miembro, con independencia de quien se encargue del mismo, transmitente o adquirente, porque no hay entrega intracomunitaria si no se acredita el desplazamiento físico de los bienes entre Estados miembros. El transporte intracomunitario es un requisito inmanente a la operación, sin el cual podrá haber una entrega de bienes, pero no entrega intracomunitaria. No hay, pues, como pretende la compañía recurrente, una carga de la prueba diferenciada para el transporte intracomunitario, que incumbiría a quien se encargue del mismo, el transmitente o el adquirente, según los casos, y para la entrega de la mercancía, que atañería siempre al transmitente. En todo caso, el vendedor viene obligado a probar la realidad del transporte de los bienes al territorio de otro Estado miembro, si quiere disfrutar de la exención discutida.

Ciertamente, la demostración será fácil para el vendedor cuando realice el transporte o se lleve a cabo por su cuenta, pues dispondrá de los contratos o facturas expedidos por el transportista. Sin embargo, la prueba será más dificultosa si la conducción de los bienes la realiza el comprador o alguien en su nombre, pues en esta tesitura el vendedor queda obligado a proveerse del acuse de recibo o del duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, de la copia de los documentos de transporte o de cualquier otro que le permita acreditar el hecho en el que se basa la exención».

Pues bien, tratándose esencialmente de una cuestión de prueba, esta Sala no considera ilógico, irracional o arbitrario concluir que las aportadas por TDE al procedimiento de inspección, en relación con el período mayo de 1997, no eran suficientes para acreditar la salida efectiva de las mercancías del territorio español de aplicación del IVA, aun cuando el transporte se realizara por cuenta de las compañías portuguesas adquirentes, porque sólo obran documentos de recepción de mercancías en los que figura el membrete de Computer 2000 España, S.A. (anterior denominación de TDE), con un sello al final de AC Invetimentos y MNT Informatica, y una firma, pero sin los correspondientes albaranes y sin una copia de los documentos de transporte (los CMR aportados no se referían a mayo de 1997), y una carta firmada por AC Invetimentos acordando con la compañía de transportes Redypack, S.L., la recepción de cualquier material en sus almacenes de Málaga (territorio español de aplicación del IVA) para su posterior reexpedición por esta sociedad a AC Invetimentos en Portugal. Máxime cuando incluso el informe pericial aportado por la recurrente reconoce que «TDE no nos ha podido justificar en determinados casos la expedición o transporte de la mercancía a otro Estado miembro, ya que si bien en los documentos de entrega aparecía el destino intracomunitario de la mercancía y la firma de la persona que recogía la mercancía en el almacén de la Sociedad, ello no es medio de prueba suficiente de que el destino de la mercancía fuera otro Estado miembro. [...] A la vista de esta problemática, la Sociedad tomó la decisión de cambiar el sistema de entrega de mercancías a los clientes intracomunitarios, alrededor de 1998, encargándose desde entonces ella misma de la subcontratación del transporte y entrega de las mercancías en el punto de destino» (página 99).

Por consiguiente, no siendo ilógico o irracional entender que TDE no acreditó como le era exigible en Derecho el transporte de las mercancías a Portugal, y existiendo constancia de que las mercancías no salieron de territorio español de aplicación del IVA, esta Sala coincide con la de instancia, en cuanto confirma la recalificación por la Inspección de estas entregas a AC Invetimentos y MNT Informatica, declaradas por TDE como intracomunitarias exentas del IVA, como entregas interiores sujetas y no exentas del IVA.

Por todo lo expuesto, los motivos de casación sexto y séptimo deben ser desestimados.

**Sexto.**

1. El octavo motivo de casación se formula, al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los artículos 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (actualmente, artículo 16 de la Ley General Tributaria de 2003), 13, 15, 87 y 92 y siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y del artículo 17 de la "Sexta Directiva", porque la sentencia recurrida confirma la denegación del derecho a la deducción del IVA soportado, quebrantando el principio general de neutralidad del impuesto.

En el desarrollo de este motivo TDE aduce, por lo que aquí importa, que los efectos derivados de la realización de una adquisición intracomunitaria hubieran sido los siguientes: 1º) no habría abonado ningún importe en concepto de IVA a su proveedor, y 2º) habría procedido a auto-repercutirse las cuotas de IVA, de modo que el efecto en sus autoliquidaciones hubiera sido cero al incluir las mismas cuotas como IVA soportado y como IVA devengado.

2. En el fundamento de derecho Decimotercero del acuerdo de liquidación correspondiente al IVA de los ejercicios 1996 y 1997 se confirmó la regularización propuesta por el actuario, decisión que en relación con el período liquidatorio mayo 1997 supuso: En el fundamento de derecho Decimotercero del acuerdo de liquidación correspondiente al IVA de los ejercicios 1996 y 1997 se confirmó la regularización propuesta por el actuario, decisión que en relación con el período liquidatorio mayo 1997 supuso:

(A) Liquidar como adquisiciones intracomunitarias de bienes las compras interiores que durante dicho período TDE declaró realizar a Memory Upgrade, S.L., lo que conllevó: i) no admitir como IVA soportado deducible los importes justificados con facturas emitidas por esa entidad; ii) adicionar las bases imponibles y cuotas correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias efectivamente realizadas de forma directa por TDE, y iii) no admitir la deducción del IVA soportado por tales operaciones, al no reunir los requisitos formales fijados legal y reglamentariamente para ello.

(B) Liquidar como ventas interiores las operaciones que TDE, declaró como entregas intracomunitarias a las portuguesas AC Investimentos Comercializaçao de Equipamiento Informatico, LDA, y MNT Informatica, Electronica e Telecomunicações, LDA, girando como IVA devengado al 16 por 100 la cuota correspondiente a la facturación efectuada.

Conforme a lo anterior, se modificaron las cantidades consignadas en la autoliquidación presentada por TDE, correspondiente al período liquidatorio mayo de 1997, como sigue (cifras expresadas en pesetas):

IVA SOPORTADO Mayo 1997

IVA soportado declarado 624.395.086

- IVA de facturas recibidas de Memory Upgrade, S.L. - 35.208.416

IVA soportado deducible 589.186.670

IVA DEVENGADO Mayo 1997

IVA devengado declarado 822.817.834

+ IVA devengado entregas interiores a AC Investimentos Comercializaçao de Equipamento Informatico LDA + 21.492.397

+ IVA devengado entregas interiores a MNT Informatica Electronica e Telecomunicações LDA + 13.563.280

+ IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes hechas a través de "pantallas" y "truchas" +35.208.416

IVA devengado comprobado 893.081.927

Pues bien, dirigiéndose claramente este motivo de casación contra la regularización como adquisiciones intracomunitarias de bienes de las compras interiores que durante dicho período TDE declaró realizar a Memory Upgrade, S.L., la sentencia recurrida comienza diciendo al respecto: «se discute el derecho a la deducción del IVA soportado, que se niega por la administración, en cuanto existen operaciones intracomunitarias simuladas»; «[p]or lo tanto la deducción, si esta no fuese procedente, implica un beneficio económico para la actora», y «[n]o se discute que la mercancía se entregó, lo que se niega es que las operaciones se hubiesen ajustado a la normativa del IVA y que nazca el derecho a la deducción» (FJ 3º).

Dicho lo cual, confirma la regularización practicada por la Inspección en el mismo fundamento, porque «todas las alegaciones contenidas en la demanda respecto al desconocimiento de la operativa de la trama, deben ceder ante la incontrovertible circunstancia de que las empresas que participaban en la misma, presentaban elementos externos de los que deducir que no operaban de manera real en el mercado», y porque «este hecho no podía escapar de la percepción de una empresa que, como la recurrente, cuenta con una rigurosa estructura de control interno».

En su escrito de oposición, el abogado del Estado se limita a manifestar que «[l]a expresión utilizada por la sentencia, en torno a que el fundamento de la no deducción del IVA constituya un beneficio económico, no es correcta, pero la no deducción se fundamentó en la simulación» (página 7).

3. En este punto asiste la razón a la compañía recurrente, porque una vez que son recalificadas como adquisiciones intracomunitarias cuyas las declaradas como entregas interiores por su proveedora Memory Upgrade, S.L., negarle el derecho a la deducción de ese IVA auto-repercutido que TDE resultaba obligada a satisfacer, arguyendo como hizo la Inspección el incumplimiento de los requisitos formales legal y reglamentariamente previstos [documento equivalente a la factura que contenga la liquidación del impuesto - numerado, con la identificación fiscal del expedidor y del destinatario, la descripción de la operación y la constancia del lugar y fecha de emisión-, en los precisos términos dispuestos por los artículos 97, apartados Uno.3º y Dos, y 165.Uno de la Ley 37/1992, y desarrollados por el artículo 8 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regulaba el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales], supone desconocer el principio de íntegra regularización de la situación tributaria de la entidad inspeccionada y vulnerar el principio de neutralidad del IVA, porque la Inspección no cuestionó la existencia de las mercancías, ni la realidad de esas concretas operaciones, a diferencia de lo que sí hizo con otras compras interiores de TDE, las que declaró haber realizado a RB Soluciones, S.L., en 1996, y a Studios Forest, S.L., en 1997 (página 57 del acuerdo de liquidación).

Hemos concluido en el anterior fundamento de esta sentencia que no es ilógico, irracional o arbitrario sostener, como hace la Sala de instancia, que TDE pudo conocer que estaba inmersa en una trama de fraude del IVA, como tampoco lo es ratificar, a la vista de los indicios, la recalificación efectuada por la Inspección como adquisiciones intracomunitarias cuyas de las entregas interiores efectuadas por su proveedora Memory Upgrade, S.L.

Ahora bien, la Inspección debió regularizar íntegramente la situación tributaria de TDE en el IVA del período mayo de 1997, lo que comportaba incrementar el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes hechas a través de "pantallas" y "truchas" e incrementar el IVA soportado por esas cuotas de IVA auto-repercutidas, como hizo la Inspección, pero también exigía permitir su deducción para preservar el principio de neutralidad del impuesto, porque es evidente que TDE no podía cumplir con los requisitos formales exigidos para deducir ese IVA ahora auto-repercutido, que había sido declarado como soportado en las entregas interiores efectuadas por su proveedora Memory Upgrade, S.L.

Como dijimos, por ejemplo, en la sentencia de 18 de octubre de 2012 (rec. casa. 2441/2009, FD Cuarto), que reproduce otras previas: "No es, ciertamente, comprensible una mera regularización parcial de la situación tributaria en la parte que beneficia a la Administración, esto es, únicamente por la falta de ingreso de las cuotas del IVA devengadas y no regularizar al mismo tiempo el importe del impuesto deducible derivado de las mismas operaciones en el mismo período de liquidación".

La tesis que sostenemos puede entenderse corroborada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13), cuando dice:

«30. Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (sentencia Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, apartado 23 y jurisprudencia citada).

31. Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, dicho derecho forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En particular, se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véase, en este sentido, la sentencia Tóth, EU:C:2012:549, apartado 24 y jurisprudencia citada).

32. El régimen de deducciones así establecido tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (sentencias Tóth, EU:C:2012:549, apartado 25 y jurisprudencia citada, y Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 31 y jurisprudencia citada).

33. En el marco de las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetos a imposición, es preciso recordar, en primer lugar, que, con arreglo al régimen de autoliquidación instaurado en el artículo 21, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva, no procede ningún pago de IVA entre el prestador y el destinatario de servicios, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración Tributaria.

34. En segundo lugar, cuando se aplica el régimen de autoliquidación, el artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros establecer las formalidades relativas a las modalidades de ejercicio del derecho a deducir.

35. Sin embargo, las formalidades establecidas de este modo por el Estado miembro en cuestión y que deben ser respetadas por el sujeto pasivo para poder ejercitar tal derecho no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación se ha aplicado correctamente (sentencias Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, apartado 50, y Fatorie, EU:C:2014:50, apartado 34 y jurisprudencia citada).

36. Además, a efectos de la aplicación del IVA y de su control por la Administración Tributaria, el artículo 22 de la Sexta Directiva establece determinadas obligaciones que incumben a los sujetos pasivos deudores de este impuesto, como llevar una contabilidad y presentar una declaración. En virtud del apartado 8 de este artículo, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude.

37. No obstante, tales medidas no pueden ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos ni deben cuestionar la neutralidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 26 y jurisprudencia citada, y Ecotrade, EU:C:2008:267, apartado 66 y jurisprudencia citada).

38. En tercer lugar, del apartado 63 de la sentencia Ecotrade (EU:C:2008:267) y de la jurisprudencia ulterior del Tribunal de Justicia (véanse, entre otras, las sentencias Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, apartado 39; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, apartado 42; EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 62, y Fatorie, EU:C:2014:50, apartado 35) resulta que, en el marco del régimen de autoliquidación, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales.

39. La situación podría ser distinta si el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencia EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, apartado 71 y jurisprudencia citada).

40. En consecuencia, desde el momento en que la Administración Tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer -por lo que respecta al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA- requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (véase, en este sentido, la sentencia EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, apartado 62 y jurisprudencia citada).

[...]

43. Por lo que respecta a las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetos a imposición, los requisitos materiales exigen, como se desprende del artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva, que dichas adquisiciones hayan sido realizadas por un sujeto pasivo, que éste sea también el deudor del IVA correspondiente a dichas adquisiciones y que los bienes de que se trate se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

[...]

45. [D]e todas las consideraciones anteriores resulta que no se puede denegar a Idexx el derecho a deducción -contemplado en el artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva- del IVA devengado, relativo a las adquisiciones intracomunitarias de que se trata en el litigio principal, por el motivo de que no cumplió las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas en la legislación nacional adoptada con arreglo a los

artículos 18, apartado 1, letra d), y 22 de la Sexta Directiva. Tal derecho a deducción nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

4. Pues bien, repárese en que para las concretas adquisiciones de mercancías concernidas por el período liquidatorio mayo de 1997, los ajustes efectuados por la Inspección, respecto de lo autoliquidado por TDE, fueron los dos siguientes:

MINORAR EL IVA SOPORTADO DEDUCIBLE

IVA de facturas recibidas de Memory Upgrade, S.L. - 35.208.416

INCREMENTAR EL IVA DEVENGADO

IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes hechas a través de "pantallas" y "truchas" +35.208.416

Como se ve, el efecto conjunto de la regularización practicada determina el doble pago del IVA por las mismas adquisiciones, para el mismo sujeto pasivo -TDE- y en la misma fase de comercialización.

No resulta, por tanto, conforme a Derecho la corrección efectuada en el IVA soportado que TDE declaró como deducible, porque el IVA auto-repercutido del mismo importe total también era deducible: procede únicamente la regularización efectuada en el IVA devengado. Sólo así se produce el mismo efecto cuantitativo para TDE que se habría producido si la Inspección se hubiera limitado a negar su derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones que efectuó a Memory Upgrade, S.L.

En suma, la negación a dicha compañía del derecho a deducir el IVA auto-repercutido por las compras de mercancías que realizó y fueron regularizadas como adquisiciones intracomunitarias de bienes no se puede justificar por el incumplimiento de los requisitos formales exigibles, a la vista de las particulares circunstancias del caso, como hizo la Inspección, vulnerando el principio de neutralidad que preside este impuesto, por lo que el motivo de casación debe ser estimado y, resolviendo el debate en la instancia, como nos ordena el artículo 95.2.d) de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, por las mismas razones y con el mismo alcance, el recurso contencioso-administrativo también ha de serlo.

El motivo de casación debe ser estimado y, resolviendo el debate en la instancia, como nos ordena el artículo 95.2.d) de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, por las mismas razones y con el mismo alcance, el recurso contencioso-administrativo también debe serlo.

### **Séptimo.**

1. El noveno motivo de casación se formula al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, achacando a la sentencia recurrida la infracción de los artículos 10.2 de la Ley General Tributaria de 2003, y 9.3 y 25 de la Constitución Española, puestos en relación con el artículo 87.5 de la Ley del IVA.

Sostiene que la sentencia de instancia vulnera el artículo 10.2 de la Ley General Tributaria de 2003, al confirmar la aplicación de una norma sancionadora, el artículo 87.5 de la Ley del IVA, con anterioridad a su entrada en vigor.

La Audiencia Nacional acepta en la sentencia recurrida la presunción de la Administración sobre el necesario conocimiento de las tramas de fraude por parte de la recurrente y sus implicaciones respecto de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado, aplicando de facto lo dispuesto en el artículo 87.5 de la Ley del IVA.

No obstante, debe tenerse en cuenta que hasta que el artículo 3 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, no introdujo el apartado 5 del artículo 87 de la Ley del IVA, no existía ninguna regla que permitiera sancionar o hacer responsable a un contribuyente que no ha intervenido en una trama defraudatoria.

La Audiencia Nacional no puede hacer uso de una norma inexistente cuando se realizaron las operaciones para intentar subsanar la deficiente tramitación de las actuaciones de comprobación por parte de la Inspección.

Siendo evidente el carácter eminentemente sancionador del citado artículo, su aplicación con efectos retroactivos resulta contraria a lo dispuesto en la Constitución Española y en la propia Ley General Tributaria.

Teniendo en consideración lo expuesto, la Audiencia Nacional no podría sancionar a la recurrente por un "tipo infractor" o un supuesto de responsabilidad inexistente en el momento de sucederse los hechos denegando la deducción del IVA soportado, conculcando con ello el principio de legalidad, en su vertiente material de tipicidad, que se encuentra consagrado en el artículo 9 de la Constitución Española al prescribir que "la Constitución garantiza el principio de legalidad".

2. La compañía recurrente parte de una posición apriorística: la Audiencia Nacional aplica de facto el artículo 87.5 de la Ley del IVA, en su redacción por la Ley 36/2006, al aceptar la presunción de la Administración tributaria sobre el conocimiento por TDE de la trama de fraude en que estaba inmersa y su implicación en la deducción del IVA soportado.

Si bien se mira no es un motivo de casación per se , constituye un argumento adicional para acoger los motivos sexto y séptimo, porque ni la Audiencia Nacional menciona el precepto en su sentencia ni en la demanda de instancia se utilizó en el sentido que TDE defiende ahora en casación, porque allí lo invocó al objeto de destacar que resulta clave la existencia o no de precios anómalos, que evidencien el beneficio obtenido, para determinar el potencial conocimiento o participación de la entidad en una trama de fraude del IVA (páginas 39, 62, 81 y 82).

No cabe olvidar, por otra parte, que el artículo 87.5 de la Ley 37/1992 se refiere al IVA repercutido o que hubiera debido repercutirse, declarando responsable subsidiario al sujeto pasivo destinatario que debiera razonablemente presumir que aquel IVA no había sido ni iba a ser objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hubieran satisfecho un precio notoriamente anómalo. Y no cabe olvidarlo, (a) porque la regularización practicada a TDE por el período liquidatorio mayo de 1997 consistió, en lo que respecta al IVA que le fue repercutido, en recalificar la operación interior declarada como adquisición intracomunitaria de bienes, convirtiendo así la obligación de repercusión (ingreso a cargo de Memory Upgrade, S.L.) en obligación de auto-repercusión (ingreso a cargo de la propia TDE), y (b) porque hemos reconocido en el anterior motivo de casación el derecho de TDE a deducir ese IVA auto-repercutido.

Por cuanto antecede, el motivo de casación no puede prosperar.

#### **Octavo.**

1. En el décimo y último motivo de casación , invocado al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , la parte recurrente denuncia la infracción del artículo 31 de la Constitución Española , en tanto que la Sala enjuiciadora no tiene en consideración que la Inspección ha comprobado igualmente la situación tributaria de las sociedades que, en su criterio, participaron (directa o indirectamente) en las tramas defraudatorias del IVA que se está exigiendo a TDE. La postura adoptada por la Sala enjuiciadora conlleva, a juicio de la parte, que se produzca una doble imposición y, consecuentemente, un enriquecimiento injusto proscrito en un sistema tributario justo y equitativo.

2. En cuanto se refiere al período liquidatorio mayo de 1997, la estimación decidida del octavo motivo de casación evita ese enriquecimiento injusto, lo que hace decaer la tesis que sustenta TDE en este décimo y último motivo de casación, porque el cotejo con el ramo de prueba de la instancia no acredita que se exigiera a Memory Upgrade, S.L., para ese concreto período, el IVA devengado por las entregas efectuadas a TDE que la Inspección recalificó como adquisiciones intracomunitarias bienes de esta última.

Aún más, ese mes de mayo de 1997 está fuera también del período temporal para el que, en su escrito de demanda, TDE solicitó como prueba que se remitiera a la Agencia Estatal de Administración Tributaria oficio al objeto de que informara sobre actos, procedimientos o cualquier tipo de actuación relativa al IVA de, entre otras, Memory Upgrade, S.L. [véase la letra e) del Segundo Otrosí Digo], no resultando finalmente admitida por la Sala de instancia.

Por lo expuesto, este décimo y último motivo de casación tampoco puede prosperar.

#### **Noveno.**

La estimación de los motivos tercero y octavo nos conduce a estimar en parte el presente recurso de casación, sin que haya lugar a la imposición de las costas procesales causadas en su tramitación.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

### **FALLAMOS**

1º. Estimar en parte el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de TECH DATA, S.L.U., contra la sentencia dictada, con fecha 15 de noviembre de 2013, en el recurso contencioso-administrativo núm. 439/2011, por la Sección Sexta de la Sala de esta Jurisdicción de la Audiencia Nacional , sentencia que se casa y anula.

2º . Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo en los términos recogidos en los fundamentos jurídicos segundo y sexto de esta sentencia.

**3º.** No hacer imposición de las costas causadas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Angel Aguillo Aviles.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Rafael Fernandez Montalvo.- Rubricados.- T R I B U N A L S U P R E M O Sala de lo Contencioso-Administrativo \_\_\_\_\_

## VOTO PARTICULAR

FECHA:15/06/2015

*VOTO PARTICULAR emitido por el Excmo. SR. MAGISTRADO DE LA SALA, DN. RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO, al que se adhieren los EXCMOS. SRES. D. ANGEL AGUALLO AVILES y D. JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO, como expresión de respetuosa discrepancia en relación con la sentencia pronunciada por la Sección, el día 25 de mayo de 2015, que resolvió el recurso de casación núm. 299/2014.*

1. En el Fundamento Jurídico 3. B) se alude a la consolidada doctrina de esta Sala, según la cual "el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificada ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses", y se enumeran una serie de sentencias en los que se recoge tal criterio. Se añade "Teniendo en cuenta además que el plazo general de doce meses, sumando las diferentes dilaciones imputadas y las interrupciones justificadas computadas por la Inspección de los Tributos, se cumplía el 25 de septiembre de 2004 [...] no hay duda de que las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación superaron el plazo máximo de duración, lo que determina, en virtud de lo dispuesto en el artículo 29.3 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes "que no se considerara interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones".

El criterio hasta aquí expresado es correcto, pero no lo es, en cambio, la consecuencia que a continuación extrae el razonamiento: "Al ser esto así, la notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones no interrumpió la prescripción del derecho a liquidar el IVA de los ejercicios 1999, 2000 y 2001. Podría pensarse que la remisión del expediente a la Fiscalía para esos tres ejercicios, el 17 de diciembre de 2004, habría interrumpido nuevamente el plazo de prescripción, pero eso supondría reconocer una suerte de "segunda interrupción" del cómputo de la prescripción que opera dentro del mismo procedimiento; o, en otras palabras, interrumpir lo que estaba ya interrumpido. Luego, desaparecido el efecto interruptivo inicial no puede "revivir" esta especie de "segunda interrupción" [...].

2. El razonamiento expuesto, por el que se priva de efectos interruptivos de la prescripción a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, no puede ser compartido. Parece que es la consecuencia necesaria de ser "una suerte de segunda interrupción", pero no hay precepto alguno que avale tal tesis; y la jurisprudencia, por el contrario, da muestras constantes de diversas interrupciones de la prescripción en un mismo procedimiento como, por ejemplo citando sólo el supuesto más frecuente, cuando se producen dilaciones reiteradas imputables al obligado tributario. En definitiva, no hay ningún obstáculo para apreciar segundas interrupciones, ya se produzcan de forma sucesiva o simultánea, y la remisión del expediente administrativo al Ministerio para la exigencia de una eventual responsabilidad es una de las causas por las que legalmente se produce la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Así lo establece el artículo 68.1.b) LGT cuando se refiere a la "remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal" y lo reitera el artículo 189.3.b) de la misma Ley respecto a la prescripción para imponer sanciones tributarias que se interrumpen por "la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal".

El artículo 180 LGT que se refiere al principio de no concurrencia de sanciones tributarias ( "principio de non bis idem"), impone a la Administración tributaria, cuando estime que la infracción pueda ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, la remisión o pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o remisión del expediente al Ministerio Fiscal , previa audiencia al interesado, disponiendo que " se abstendrá [la Administración tributaria] de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

El artículo 150 LGT , que se refiere al plazo de las actuaciones inspectoras, en su apartado 4 establece que "cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el artículo 180 de esta Ley , dicho traslado producirá los siguientes efectos respecto del plazo de duración de las actuaciones inspectoras: a) Se considerará como un supuesto de interrupción justificada

del cómputo del plazo de dichas actuaciones. B) Se considerará como causa que posibilita la ampliación del plazo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta Ley .

Y, en el apartado 5 se establece: "Cuando una resolución judicial o administrativa orden la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta Ley. En este caso el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento"

Por último, el artículo 69.6 LGT dispone que " cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por [...] la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal [...] el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba [...] la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente "

**3.** Del expresado régimen resultan cuatro conclusiones que se apartan de la que sostiene la tesis mayoritaria.

A.- El plazo máximo de duración para la finalización de las actuaciones inspectoras en las que se deducen indicios racionales de un presunto delito contra la Hacienda Pública es de treinta meses: los primeros doce por aplicación del artículo 150.1; los segundos doce meses por la ampliación inicial de conformidad con el artículo 150.4.b), si no se hubiere ampliado antes de la remisión al Ministerio Fiscal; y seis meses más por aplicación del artículo 150.5 párrafo segundo, en cualquier caso.

B.- En el caso de que no se aprecie delito por la jurisdicción penal y se devuelva el expediente, el plazo de cuatro años de prescripción del derecho a liquidar tendrá como día inicial del plazo del cómputo no el día siguiente a aquél en que finalizó el plazo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración, ni el día de la reanudación de las actuaciones, sino el día que cesó la interrupción por causa de remisión del expediente a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal.

C.- Si cuando se interrumpe la prescripción del derecho a liquidar por remisión al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal no habían transcurrido los cuatro años desde la finalización del plazo para presentar la correspondiente declaración o liquidación, es decir el plazo del artículo 66 LGT , el incumplimiento del plazo del artículo 150.1 o, en su caso, del artículo 150.5, párrafo segundo, no impedirá la oportuna liquidación, pues si bien la interrupción de la prescripción por inicio de las actuaciones inspectoras quedaría sin efecto, no es menos cierto que surgiría la interrupción del plazo de prescripción por la propia remisión del expediente a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal.

D.- El artículo 180.1, párrafo tercero, LGT dispone que "de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en que estaba cuando se suspendió". Tal previsión adolece de falta de precisión terminológica, pues no distingue entre interrupción y suspensión. Los efectos de la interrupción no son la reanudación del cómputo del plazo inicial, una vez enervada la causa de interrupción, sino el reinicio de la totalidad del plazo previsto de cuatro años.

Este es un principio de nuestro ordenamiento jurídico reconocido en los diversos órdenes jurisdiccionales.

El artículo 1973 del Código Civil , de acuerdo con nuestra tradición jurídica, denomina interrupción de la prescripción a la ruptura del curso de la prescripción, de manera que el tiempo ganado antes de que se hubiera consumado se pierde y la prescripción ha de comenzar a contarse de nuevo. Así lo entiende la jurisprudencia de la Sala de lo Civil de este Tribunal al deslindar dicha interrupción de la suspensión. La primera está recogida en el artículo 1973 del Código Civil y es el acto que evita la consumación de la prescripción y su efecto es que el derecho vuelve a tener plena eficacia y, por ello, el tiempo tiene que volver a comenzar a contarse para dar lugar, en su caso, a la nueva prescripción (sic). La interrupción, pues, es acto obstativo de la prescripción que revigoriza el derecho subjetivo y que no solo impide el curso de la prescripción, sino que inutiliza el tiempo transcurrido para el cómputo de ésta. Por el contrario la suspensión de la prescripción paraliza ésta, no corre el tiempo para la misma, pero no inutiliza el ya transcurrido; así cuando desaparece la causa de suspensión, sigue-no comienza de nuevo, como en la interrupción- el cómputo del tiempo para la prescripción. La suspensión no está recogida, con carácter general, en el Derecho español [...] ( SSTs, Sala Primera, 519/1997 , rec. de cas. 2121/1993, FJ. 3º, y 280/2006, rec. de cas. 1760/1999, FJ. 2º).

La jurisprudencia de esta Sala se ha pronunciado en el mismo sentido sobre el significado de la interrupción de la prescripción en materia sancionadora. "Cuando está corriendo el plazo de prescripción de las infracciones, su cómputo queda interrumpido por la incoación del procedimiento (o, en su caso, según las legislaciones sectoriales, por actos previos de investigación). A partir de esta interrupción si el procedimiento sancionador incoado se paraliza injustificadamente durante más de un mes comienza un cálculo nuevo del plazo, de modo que el tiempo anterior hasta entonces transcurrido deviene irrelevante con lo que, por emplear la expresión gráfica alguna vez utilizada, el "contador se pone a cero". En alguna lejana sentencia de esta Sala (de 2 de junio de 1987 ) decíamos que la interrupción del curso de la prescripción determinaba que quedara 'volatilizado' el tiempo ya transcurrido y se iniciara un nuevo cómputo del plazo (en aquel caso quinquenal) de prescripción. Cosa distinta de lo anterior es que, tras la incoación del procedimiento administrativo que determinó el efecto interruptivo, el curso de dicho procedimiento exceda después, injustificadamente, del tiempo máximo que para su tramitación disponga la ley e incurra por ello en caducidad. La consecuencia de la caducidad del procedimiento es que se anula, ex tunc, su efecto interruptivo inicial, con lo que el plazo de prescripción nunca llegó a interrumpirse (o más exactamente, debe reputarse como si no se hubiese producido aquella incoación interruptiva). Así lo viene a establecer el antes citado artículo 92.3 de la Ley 30/1992 , precisamente para reaccionar contra la excesiva tardanza de los procedimientos sancionadores. Lo que el legislador no ha hecho es sumar a esta "reacción" (la ineficacia interruptiva de los procedimientos caducados) otra -tanto más exigente- que significaría imponer la obligación de culminar, sin pausa alguna y en períodos que pueden ser muy breves, el procedimiento sancionador incoado cuanto estuviese próximo a su fin el plazo de prescripción, ya interrumpida. La interrupción de este plazo por la actividad administrativa, debidamente notificada al interesado, implica, repetimos, que el tiempo hasta entonces transcurrido deja de tener ulterior relevancia a efectos de la prescripción (con la única salvedad de que a posteriori se produzca la caducidad del procedimiento sancionador). Por lo demás, este es el principio y el efecto común a los diferentes supuestos en que la prescripción se considera interrumpida, tanto en el ámbito penal (ya hemos citado el artículo 132 del Código Penal ) más próximo al derecho administrativo sancionador, como en el ámbito civil en lo relativo a la interrupción del plazo de prescripción de las acciones por las causas previstas en el artículo 1973 del Código Civil . La interrupción de dicho plazo, según sentencias de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 1999 y 9 de marzo de 2006 , entre otras, no sólo determina que se 'paralice el transcurso del mismo', sino también que 'queda sin efecto el tiempo transcurrido con anterioridad, de tal modo que el cómputo se inicia ex novo una vez producida la interrupción, o cesados sus efectos" ( STS 30 de septiembre de 2014 , rec. de cas. 4327/2011, FJ. 3º; STS de 9 de febrero de 2015 , rec. de cas. 5262/2011, FJ. 3º).

En el ámbito de la responsabilidad patrimonial, esta Sala en sentencia de 21 de febrero de 2012 (FJ. 4º) señala: "Ese efecto jurídico derivado del ejercicio de aquella acción civil fue, a tenor del citado art. 1973, de interrupción de la prescripción y no de mera suspensión . Esta segunda, regulada en algunos ordenamientos extranjeros, sólo se aplica en el nuestro cuando la ley de forma expresa se refiera a ella mandando que el plazo "se reanude" y no que "se reinicie" o "comience a correr de nuevo". En este sentido pueden verse, entre otras, las sentencias de este Tribunal de 10 de junio de 1985 y 13 de mayo de 2008 , y muy en especial, por la clara distinción de esos dos conceptos o categorías, la de 16 de marzo de 2006 , dictada por su Sala Primera en el recurso de casación núm. 1760/1999, en la que se lee: "... en este motivo se confunde la interrupción de la prescripción con la suspensión de la misma. La primera está recogida en el artículo 1973 del Código civil y es el acto -uno de los cuales es el ejercicio de la acción ante los Tribunales- que evita la consumación de la prescripción y su efecto es que el derecho vuelve a tener plena eficacia y, por ello, el tiempo tiene que volver a comenzar a contarse para dar lugar, en su caso, a una nueva prescripción... La interrupción, pues, es acto obstativo de la prescripción, que revigoriza el derecho subjetivo y que no sólo impide el curso de la prescripción, sino que inutiliza el tiempo transcurrido para el cómputo de ésta. Por el contrario, la suspensión de la prescripción paraliza ésta, no corre el tiempo para la misma, pero no inutiliza el ya transcurrido; así, cuando desaparece la causa de suspensión, sigue -no comienza de nuevo, como en la interrupción- el cómputo del tiempo para la prescripción. La suspensión no está recogida, con carácter general, en Derecho español ...".

En definitiva, el artículo 180.1., párrafo tercero, no es aplicable al plazo previsto en el artículo 66.1.a) sino al plazo contemplado en el artículo 211.2, todos ellos de la LGT ; esto es, al plazo para la terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria: seis meses a contar desde su inicio. Al ser éste un procedimiento que puede finalizar por caducidad, sí puede hablarse de suspensión del plazo, lo que supone como consecuencia que suspendido el plazo para resolver por causa justificada, la desaparición de esta causa lleva a reanudar el plazo suspendido en el punto en que estaba, sin que proceda un nuevo cómputo de la totalidad del mismo. No puede olvidarse que desde la Ley 1/1998 existe separación de procedimientos: procedimiento inspector, por un lado; y el procedimiento sancionador, por otro.; y el artículo 180 LGT se incardina dentro de los preceptos reguladores del Derecho tributario sancionador y su procedimiento, fuera de los procedimientos de aplicación de los tributos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martínez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

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