

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064917

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de noviembre de 2016

Vocalía 5.^a

R.G. 2756/2013

SUMARIO:

IVA. Devengo. Entregas de bienes. *Compensación financiera percibida por la entidad en los contratos de obras bajo la modalidad de abono total del precio.* La Inspección considera que por esta parte de la compensación financiera el devengo se produce en el periodo en que se prestan los servicios, y no cuando se entrega la obra, momento en el que se devenga el IVA del resto de la operación. La Inspección considera que si bien el devengo de la parte del precio correspondiente a la construcción se produce en la entrega del bien inmueble o recepción de la obra, el devengo de la compensación financiera se produce mes a mes por el importe correspondiente al mes, al tratarse de una prestación de servicios con su propia regla de devengo, independiente de la entrega de bienes en que consiste la ejecución de la obra contratada. Pues bien, la operación que se realiza es única y se corresponde solamente con una entrega de bienes en que consiste la ejecución de obra, pues el objeto del contrato lo constituye la construcción o ejecución de las obras, por mucho que en el precio se incluya también una partida que se evalúa de manera pormenorizada. Es una compensación financiera por cuanto el contratista, a diferencia del sistema general de contratación de las Administraciones Públicas, no va a percibir el importe de cada certificación de obras -que no suponen entrega parcial de las obras o del bien inmueble en el caso que examinamos- de forma adelantada al momento en que se reciben las obras -esto es, las certificaciones de obra no van a suponer pagos anticipados-. Esta compensación financiera se identifica con el tiempo que tarda la entidad en terminar la obra respecto de las certificaciones de obra que van extendiéndose, ya que durante ese periodo la empresa contratista no percibe retribución adelantada alguna a diferencia de la regla general de la contratación de obras en el sector público. Así, esta compensación financiera no puede considerarse más que una prestación accesoria de la operación principal, la entrega de bienes en que consiste la ejecución de obras, ya que tiene una relación directa con aquella operación principal, de la que forma parte, toda vez que no es más que un «medio» para disfrutar en mejores condiciones de la operación principal pues posibilita que la Administración contratante pague el precio al finalizar la obra, y no siguiendo el esquema general de la contratación de obras. Queda claro que lo pretendido por la Administración es contratar la obra, y el hecho de crear esta modalidad de contrato tiene su objeto en la posibilidad de pagar el precio al recibir la obra de manera única y por el importe total, sin que existan pagos anticipados, pero tratándose de contratos de obras de importe elevado, se quiere compensar a los contratistas del coste que supone no cobrar el precio hasta el final a diferencia del esquema general de contratación en que se abonan a medida que se extienden las certificaciones y se abonan, determinándose así la obligación de satisfacer una compensación financiera a estos al haberse seguido este esquema de contratación. Pero no por ello el contratista está prestando a la Administración un servicio financiero independiente, que además estaría exento, sino que lo que se hace es fijar el precio unitario de la obra en función de dos variables: el coste de la construcción y el importe de la compensación financiera. No por desglosarlo se trata de una entrega y una prestación diferenciados, sino que se trata de una única entrega de bienes en la que la contraprestación se calculará teniendo en cuenta ambas partidas. La «financiación» no constituye un fin para la Administración, sino el medio para obtener la obra en mejores condiciones, aunque sean financieras. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 78, 92 y 95.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 99, 105, 106, 157 y 238.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 87, 90 y 91.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 96, 183 y 188.

Ley 13/1996 (Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), art. 147.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 229.Uno.b) de la Ley 58/2003 General Tributaria, ha interpuesto la entidad **C..., S.A.**, con **NIF ...**, actuando en su nombre y representación Don **Sx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra los siguientes Acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

- Acuerdo de liquidación de 20 de febrero de 2013, derivado de acta de disconformidad **A02** número ..., por el que se regularizan los ejercicios 2007 y 2008 del Impuesto sobre el Valor Añadido, del que resulta una cantidad a ingresar por la entidad de 703.386,06 euros (RG: 2756/2013).

- Acuerdo de imposición de sanción, derivado de las actuaciones anteriores, del que resulta una sanción de 268.114,12 euros (RG: 4559/2013).

- Acuerdo de liquidación de 24 de marzo de 2015, derivado de acta de disconformidad **A02** número ..., por el que se regulariza el ejercicio 2010 del Impuesto sobre el Valor Añadido, del que resulta una cantidad a ingresar por la entidad de 314.454,25 euros (RG: 4020/2015).

- Acuerdo de imposición de sanción, derivado de las actuaciones anteriores, del que resulta una sanción de 162.478,39 euros (RG: 5259/2015).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 28/11/2011 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación cerca de la entidad **C..., S.A.** por, entre otros, el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2007 y 2008, si bien posteriormente se limita su alcance a los periodos 11 y 12 del ejercicio 2007, y ejercicio 2008 completo.

En fecha 21/12/2012, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT incoó a la interesada acta de disconformidad, modelo **A02**, número ..., en la que constan los siguientes motivos de regularización:

- No se admite la deducibilidad del IVA soportado de las facturas emitidas por **B..., S.L.**, (nº NIF), **Y..., S.L.**, (nº NIF), y **T..., S.L.**, (nº NIF), al no resultar acreditada la realidad de los servicios facturados. Estas entidades son socias de **C...**, y facturan a la entidad por servicios que puede realizar ella misma, además sin tener medios para hacerlo ni haber acreditado la realidad de los servicios. La Inspección califica de simulación la creación de las sociedades citadas y la realización por éstas de una actividad económica cuyo objeto es la prestación de servicios de elaboración de estudios y proyectos de ingeniería. Por este ajuste, se minora el IVA soportado deducible en los siguientes importes:

Enero 2008	103.430,88
Abril 2008	104.142,69
Julio 2008	108.282,00
Octubre 2008	100.000,00

- Se incrementa el IVA repercutido por prestaciones de servicios realizadas en el concepto de "compensación financiera" de los contratos bajo la modalidad de abono total del precio, de determinadas obras realizadas por la entidad, ya que la Inspección considera que por esta parte de la compensación financiera el devengo se produce en el periodo en que se prestan los servicios, y no cuando se entrega la obra, momento en el que se devenga el IVA del resto de la operación. Por este ajuste, se incrementa el IVA repercutido por la entidad en los siguientes importes:

Noviembre 2007	15.929,45
Diciembre 2007	5.660,76
Enero 2008	21.401,09
Febrero 2008	19.675,57
Marzo 2008	10.701,18
Abril 2008	12.041,04
Mayo 2008	11.916,67
Junio 2008	21.963,74
Julio 2008	11.554,10
Agosto 2008	-10.296,64
Septiembre 2008	17.789,40
Octubre 2008	-7.677,37
Noviembre 2008	22.022,31
Diciembre 2008	9.817,60

Presentadas alegaciones por parte de la interesada, en fecha 20/02/2013 se dictó por el Jefe la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT acuerdo de liquidación confirmando la propuesta de liquidación a que se ha hecho referencia, practicando liquidación provisional de la que resultaba una deuda a ingresar de 703.386,06 euros, de los que 578.354,42 euros correspondían a cuota y 125.031,64 euros a intereses de demora.

Segundo.

En fecha 09/07/2013, derivado del acuerdo de liquidación señalado en el apartado anterior, se dictó por parte del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid acuerdo de imposición de sanción número **A23-...**, por la comisión de infracción de dejar de ingresar la totalidad de la deuda tributaria, y acreditar improcedentemente partidas a compensar en la cuota de declaraciones futuras, cuyo importe ascendía a 268.114,12 euros, con el siguiente detalle:

PERIODO	SANCIÓN
Abril 2008 (artículo 191 LGT)	44.519,21
Noviembre 2008 (artículo 191 LGT)	0,00
Diciembre 2008 (artículo 191 LGT)	67.738,48
Enero 2008 (artículo 195 LGT)	51.715,44
Julio 2008 (artículo 195 LGT)	54.140,99
Octubre 2008 (artículo 195 LGT)	50.000,00

Las sanciones se imponen sólo por la regularización consistente en la minoración del IVA soportado correspondiente a las facturas emitidas por las sociedades vinculadas a **C**.

Tercero.

Frente al acuerdo de liquidación y el de imposición de sanción correspondiente, se interpusieron ante este Tribunal Económico-Administrativo Central los recursos de alzada 2756/2013 y 4559/2013, siendo acumulados el 20/08/2014.

Las alegaciones relativas al Acuerdo de liquidación son las siguientes:

- Como consecuencia de la vinculación existente entre **C...** y las sociedades socios de la misma (**B...**, **Y...** y **T...**), cualquier comprobación relacionada con las facturas que regulariza la Inspección sólo podría

llevarse a cabo con arreglo a lo previsto en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- Infracción de los artículos 105 y 108 en materia de prueba, pues se acude a prueba por indicios en lugar de a las reglas del citado artículo 16.

- Infracción procedimental por incoarse el acta con anterioridad al final del plazo de alegaciones previo a ella.

- El acta declara la liquidación definitiva, mientras que el Acuerdo de liquidación dice que la liquidación es provisional, sin que se haya cumplido con el trámite de audiencia previsto en el artículo 188.3 del Real Decreto 1065/2007.

- Se han aportado pruebas suficientes sobre la realidad de los servicios facturados a **C**. Inexistencia de simulación. Inexistencia de perjuicio económico para la Hacienda Pública, puesto que la operación tributó por IVA; y ausencia de cualquier efecto fiscal favorable para los socios. Necesario ajuste bilateral en el IVA, si se le deniega el derecho a deducir, Hacienda tendrá que devolver el IVA indebidamente repercutido por las sociedades socios de **C**.

- Se hacen también alegaciones que no guardan relación con el IVA, sino con la regularización efectuada en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

- También son improcedentes los restantes ajustes propuestos. El IVA de la compensación financiera fue ingresado por **C** en 2009, cuando se recibieron y pagaron las obras, momento en que se produce el devengo.

- En alegaciones posteriores, la entidad recurrente manifiesta que con posterioridad a la formulación de alegaciones ha recibido notificación de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictada el 22 de noviembre de 2013 en el recurso 514/2011, y que anula los siguientes acuerdos de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT:

- Acuerdo por el que se practica liquidación en concepto de Retenciones de Capital Mobiliario, período 2004, por cuantía de 101.449,77 euros.

- Acuerdo por el que se impone sanción por infracción tributaria en relación con la liquidación mencionada, por el mismo concepto y ejercicio, por cuantía de 62.887,06 euros.

Señala la reclamante que ambos acuerdos se fundamentaron en que las cantidades satisfechas por la entidad **C...**, **S.A.**, a las entidades vinculadas debían considerarse dividendos satisfechos a cada uno de los socios, es decir, el mismo argumento utilizado por la Administración en los acuerdos ahora impugnados, señalando el Tribunal Superior de Justicia de Madrid que dado que los servicios profesionales cuya efectividad se cuestiona fueron computados como ingreso tributable en las sociedades vinculadas que facturaron los mismos, el planteamiento de considerar que la totalidad o parte de los mismos son dividendos sólo podría dar lugar al cómputo y/o anulación de las cuotas ingresadas por las sociedades que facturaron los servicios, dado que en otro caso se produciría un doble ingreso o gravamen derivado de la tributación previa como ingreso en las sociedades que facturaron los servicios (ejercicios 2003 y 2004) y/o del derecho a la deducción por doble imposición de dividendos al 100% (ejercicios 2007 y 2008). Señala asimismo la reclamante que, a su juicio, la cosa juzgada de la citada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid es de obligada observancia para la resolución de las reclamaciones pendientes por los mismos hechos.

- Asimismo, la interesada indica que la Administración tributaria ha reconocido la necesidad de tener en cuenta, en todo caso, el ajuste de sentido contrario en las sociedades vinculadas que facturaron los servicios profesionales cuestionados e ingresaron el Impuesto sobre Sociedades de los mismos, reconociendo a dichas sociedades, en relación con los ejercicios 2007 y 2008 igualmente regularizados en la sociedad, el derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre Sociedades ingresadas como consecuencia de los mismos, y que fue plasmado en las actas firmadas en conformidad **A01-...** y **A01-...**, en fecha 12 de noviembre de 2014, incoadas a las entidades **B...**, **S.L.** y **T...**, **S.L.**, así como de la liquidación **A23-...** girada a la entidad **Y...**, **S.L.** con fecha 10 de febrero de 2015, cuyas copias se adjuntan al escrito. En relación con el IVA también se ha reconocido por la AEAT en las Comunicaciones de reconocimiento del derecho a la obtención de la devolución de ingreso indebido de fecha 22 de julio de 2015, referidas al IVA deducido por la Sociedad en el ejercicio 2010 en relación con los servicios facturados por las Sociedades vinculadas que se consideró en su día no deducible.

En cuanto a la sanción, alega falta de realización del presupuesto de hecho, puesto que la cuota ha sido ingresada en sede del grupo. Asimismo, alega falta de motivación y ausencia de culpabilidad.

Cuarto.

Asimismo, en fecha 11/04/2014 se inician actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por el IVA del ejercicio 2010, incoándose acta dedisinconformidad **A02** número ... el 18/12/2014.

En este ejercicio se regulariza de nuevo el IVA soportado deducido por la entidad, correspondiente a las facturas emitidas por las sociedades vinculadas **B..., S.L., Y..., S.L., y T..., S.L.**, al no resultar acreditada la realidad de los servicios facturados.

De otro lado, al haber incrementado la Inspección en la regularización practicada por los ejercicios 2007 y 2008 el IVA repercutido en el importe de la compensación financiera, considerando que se devengaba al prestarse el servicio (financiación), y puesto que la entidad había repercutido e ingresado el IVA correspondiente a esos importes en 2009, atendiendo a un distinto criterio de devengo, la entidad solicita en esta regularización que se minore el IVA repercutido pues de lo contrario se estaría produciendo una doble imposición por importe de 162.398,88 euros. Respecto de esta cuestión, la Inspección declara que no procede entrar a valorarla pues no se están comprobando ninguno de los ejercicios afectados, y de llegar finalmente a ingresarse la deuda correspondiente a la regularización practicada por 2007 y 2008, podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos por el doble ingreso efectuado.

La regularización finalmente practicada se realiza de acuerdo con el siguiente desglose:

REGULARIZACIÓN	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL
IVA S FACTURAS SOCIAS	104.454,87			40.000,00
IVA S GASTOS NO DEDUCIBLES			120,85	993,92
	104.454,87	0,00	120,85	40.993,92
REGULARIZACIÓN	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO
IVA S FACTURAS SOCIAS			57.512,96	
IVA S GASTOS NO DEDUCIBLES				652,63
	0,00	0,00	57.512,96	652,63
REGULARIZACIÓN	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
IVA S FACTURAS SOCIAS		50.806,19		
IVA S GASTOS NO DEDUCIBLES				
	0,00	50.806,19	0,00	0,00

Presentadas alegaciones por parte de la interesada, en fecha 24/03/2015 se dictó por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT acuerdo de liquidación confirmando la propuesta de liquidación a que se ha hecho referencia, practicando liquidación provisional de la que resultaba una deuda a ingresar de 314.454,25 euros, de los que 254.541,42 euros correspondían a cuota y 59.912,83 euros a intereses de demora.

Quinto.

En fecha 25/05/2015, derivado del acuerdo de liquidación señalado en el apartado anterior, se dictó acuerdo de imposición de sanción número **A23-....**, por la comisión de infracción de dejar de ingresar la totalidad de la deuda

tributaria, y acreditar improcedentemente partidas a compensar en la cuota de declaraciones futuras, cuyo importe ascendía a 162.478,39 euros, con el siguiente detalle:

PERIODO	SANCIÓN
Marzo 2010 (artículo 195 LGT)	60,43
Abril 2010 (artículo 195 LGT)	20.496,96
Enero 2010 (artículo 191 LGT)	67.895,67
Junio 2010 (artículo 191 LGT)	6.167,21
Julio 2010 (artículo 191 LGT)	34.507,77
Agosto 2010 (artículo 191 LGT)	326,32
Octubre 2010 (artículo 191 LGT)	33.024,02

Sexto.

Frente al acuerdo de liquidación y el de imposición de sanción correspondiente, se interpusieron ante este Tribunal Económico-Administrativo Central las reclamaciones económico-administrativas 4020/2015 y 5259/2015, siendo acumuladas el 18/08/2015.

Las alegaciones relativas al Acuerdo de liquidación son las mismas que las planteadas en relación con los ejercicios 2007 y 2008, por omisión del procedimiento establecido para la valoración de operaciones vinculadas, inexistencia de cuota dejada de ingresar en el conjunto del grupo de entidades vinculadas, validez de las prestaciones de servicios e inexistencia de simulación.

Incide de nuevo en su derecho a tener en cuenta el ajuste de signo contrario derivado del incremento del IVA repercutido en 2007 y 2008 por la compensación financiera en obras. Dice que la Administración no ha actuado de buena fe al no haber comprobado también el 2009 para minorar el IVA repercutido por la entidad, además de alegar nuevamente que no era procedente el cambio del devengo respecto de la forma en que lo había realizado la entidad inicialmente.

Con posterioridad, presenta un escrito en el que efectúa un desistimiento parcial de su reclamación, en lo que se refiere a la regularización efectuada por las operaciones realizadas por las sociedades vinculadas, pues en procedimientos de comprobación realizados a dichas sociedades, se ha reconocido el derecho de C a obtener la devolución del IVA que se le repercutió indebidamente, y efectivamente se han ordenado las devoluciones correspondientes a este IVA del ejercicio 2010. Por ello desiste de esa parte de la reclamación.

En cuanto a la sanción, alega falta de realización del presupuesto de hecho, puesto que la cuota ha sido ingresada en sede del grupo. Asimismo, alega falta de motivación y ausencia de culpabilidad.

Séptimo.

Mediante acuerdo de fecha 27/10/2016, este Tribunal ordenó la acumulación de las cuatro reclamaciones citadas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico-administrativas, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las siguientes:

1. Infracción procedimental para dictar liquidación provisional por los ejercicios 2007 y 2008.
2. Deducibilidad del IVA soportado derivado de las facturas recibidas de las sociedades vinculadas **B... SL** (nº NIF), **Y... SL** (nº NIF), y **T... SL** (nº NIF).
3. Procedencia del incremento del IVA repercutido por la compensación financiera de los contratos de obra bajo la modalidad de abono total del precio.

4. Apreciación de la procedencia de las sanciones.

Segundo:

Con carácter previo al examen de las alegaciones realizadas por C frente a los Acuerdos impugnados, es necesario recoger que, mediante escrito de 18 de septiembre de 2015, la entidad desiste de la reclamación 4020/2015 en lo referente al ajuste realizado en cuanto al IVA soportado correspondiente a las facturas emitidas por las entidades socias.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 238 de la Ley 58/2003:

“1. El procedimiento finalizará por renuncia al derecho en que la reclamación se fundamente, por desistimiento de la petición o instancia, por caducidad de ésta, por satisfacción extraprocésal y mediante resolución.

2. Cuando se produzca la renuncia o desistimiento del reclamante, la caducidad de la instancia o la satisfacción extraprocésal, el tribunal acordará motivadamente el archivo de las actuaciones. Este acuerdo podrá ser adoptado a través de órganos unipersonales.

El acuerdo de archivo de actuaciones podrá revisarse conforme a lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 239 de esta ley”.

Sin embargo, la Ley General Tributaria no desarrolla este artículo siendo necesario por tanto acudir de forma supletoria a lo dispuesto en la Ley 30/1992 de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Según el artículo 87 de dicha Ley:

“1. Pondrán fin al procedimiento la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se funde la solicitud, cuando tal renuncia no esté prohibida por el ordenamiento jurídico, y la declaración de caducidad.”

El artículo 90 dispone:

“1. Todo interesado podrá desistir de su solicitud o, cuando ello no esté prohibido por el Ordenamiento Jurídico, renunciar a sus derechos.

2. Si el escrito de iniciación se hubiera formulado por dos o más interesados, el desistimiento o la renuncia sólo afectará a aquéllos que la hubiesen formulado.”

El artículo 91 por su parte recoge:

“1. Tanto el desistimiento como la renuncia podrán hacerse por cualquier medio que permita su constancia.

2. La Administración aceptará de plano el desistimiento o la renuncia, y declarará concluso el procedimiento salvo que, habiéndose personado en el mismo terceros interesados, instasen éstos su continuación en el plazo de diez días desde que fueron notificados del desistimiento.

3. Si la cuestión suscitada por la incoación del procedimiento entrañase interés general o fuera conveniente sustanciarla para su definición y esclarecimiento, la Administración podrá limitar los efectos del desistimiento o la renuncia al interesado y seguir el procedimiento”.

En el presente caso, al haber formulado la entidad desistimiento de la reclamación 4020/2015 en lo relativo a la deducibilidad del IVA soportado correspondiente a las facturas emitidas por las sociedades socias de la misma, y puesto que no concurre ninguno de los supuestos previstos en el artículo 91 de la Ley 30/1992 para no aceptarlo, se acepta el mismo y se archiva la causa en cuanto a ese motivo de regularización y ese ejercicio concreto, que deviene firme.

Tercero:

Entrando ya a resolver las cuestiones planteadas por la reclamante, en primer lugar debemos diferenciar un grupo de alegaciones en las que la entidad reclamante considera que no cabe regularización alguna en sede de **C** por las operaciones realizadas con entidades vinculadas sin acudir al procedimiento previsto en el artículo 16 del TRLIS.

No obstante, debemos destacar que dicho precepto va encaminado a la valoración de operaciones entre partes vinculadas, y tal vez pueda tener relevancia en sede de la regularización efectuada a la empresa por el Impuesto sobre Sociedades, pero en la regularización de IVA no se discute la valoración de las operaciones, ni la base imponible, sino la realidad de las mismas, cuestión ajena al citado artículo 16, que por tanto no resulta aplicable.

Cuarto.

En relación con la regularización practicada por 2007 y 2008, la entidad alega que a la fecha del acta (21/12/2012) no había concluido el plazo para presentar alegaciones iniciado por la diligencia de 05/12/2012, puesto que en esa diligencia no se fijaba un plazo específico y por tanto considera que debe dársele el máximo previsto, 15 días.

En cuanto a esta alegación, se debe indicar que el artículo 157.1 de la LGT dispone que:

“Con carácter previo a la firma del acta de disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.”

Y el artículo 183 del RGAT establece que:

“Cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado, se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad, que se regirá por lo dispuesto en el artículo 96.

En la misma notificación de apertura del trámite de audiencia podrá fijarse el lugar, fecha y hora para la formalización de las actas a que se refiere el artículo 185.”

Disponiendo el artículo 96 al que remite, por lo que aquí interesa:

“Durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos. Asimismo, se incorporarán las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación.

En dicho trámite, el obligado tributario podrá obtener copia de los documentos del expediente, aportar nuevos documentos y justificantes, y efectuar las alegaciones que estime oportunas”.

Por lo que se refiere al plazo del trámite citado, el artículo 99.8 de la LGT dispone que *“(…) El trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15”.*

En el presente caso, según se desprende del literal de la diligencia nº 13 de 5 de diciembre de 2012, firmada por ambas partes en prueba de la conformidad con los hechos en ella recogidos, en ese acto *“se comunica al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia previo a la firma del acta, para que alegue lo que conviniere a su derecho (artículos 34.1.I) y 156.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 96 del R.G.A.T.)”* señalando a continuación que *“Las actuaciones inspectoras continuarán el próximo día 21 de diciembre de 2012, en estas oficinas de inspección a las 10:00 horas para la firma de las actas.”*

Consta, por tanto, en dicha diligencia de 5 de diciembre de 2012 la comunicación a la entidad interesada del inicio del trámite de audiencia, sin concretar de forma expresa la duración de dicho trámite, pero estableciendo a continuación una fecha concreta para la firma de las actas, que tendría lugar el siguiente día 21 de diciembre de

2012. En definitiva, este Tribunal entiende que de forma implícita la Inspección había establecido la duración de dicho trámite, dentro del margen establecido por la Ley, puesto que la siguiente actuación correspondiente a la firma de las actas tendría lugar una vez transcurrido el plazo mínimo de 10 días que regula el artículo 99.8 de la LGT anteriormente transcrito, que habría concluido el día 19 de diciembre de 2012. En consecuencia, se deben desestimar las alegaciones de la interesada en este punto, dado que a la fecha de incoación del acta referida ya habría concluido el trámite de audiencia concedido, cuya duración está comprendida en los límites normativamente establecidos.

Se debe indicar también, en consonancia con dicho argumento, que con fecha 17 de diciembre de 2012 tuvo entrada en el Registro de la AEAT, vía Internet, escrito presentado por el representante autorizado de la sociedad D. Gx... con NIF ..., en el que solicita a la Inspección:

“Que teniendo por presentado, en tiempo y forma, este escrito se sirva admitirlo, tenga por formulada solicitud de ampliación del plazo correspondiente al trámite de audiencia y conceda a esta parte la ampliación del plazo hasta el día 3 de enero de 2013, al concurrir los requisitos establecidos en el artículo 91 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, existir justa causa para la misma y no perjudicar derechos de terceros.”

Y que con fecha 19 de diciembre de 2012 se notificó al obligado tributario la denegación de la solicitud presentada por el representante autorizado del obligado tributario reiterándose la fecha y la hora para las firma de las actas que se señaló en la diligencia nº 13 (21 de diciembre a las 10 horas).

De esta forma, no existe la infracción procedimental que pretende la entidad.

Quinto.

La siguiente alegación también es exclusiva para la regularización de los ejercicios 2007 y 2008, y también versa sobre una infracción procedimental. Así, en el acta suscrita por el IVA de 2007 y 2008 se califica la liquidación como definitiva, y en el Acuerdo de liquidación finalmente practicado se califica como provisional, y ello sin haber dado el trámite de audiencia y alegaciones previsto en el artículo 188.3 del RGAT.

Comprobamos que, en efecto, el acta dice que contiene una liquidación definitiva, y el Acuerdo de liquidación dice que se trata de una liquidación provisional, con la siguiente motivación:

“El artículo 101.4 de la Ley 58/2003, al regular las clases de liquidaciones tributarias, establece:

“Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.”

El artículo 190.2 RGAT, al regular las clases de liquidaciones tributarias, establece:

“De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme”.

La presente liquidación tiene carácter de liquidación provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4.a) LGT y 190.2 RGAT, en tanto no sean comprobados los rendimientos imputados por las entidades que tributan en régimen de atribución de rentas de las cuales forma parte el sujeto pasivo en los dos ejercicios de 2007 y 2008”.

Así, es cierto que se realiza el cambio de liquidación definitiva a provisional entre el acta y el acuerdo de liquidación, y es cierto que no se da trámite de audiencia sobre esta circunstancia a la entidad al amparo del artículo 188.3 del RGAT, de acuerdo con el cual:

“3. Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada”.

Ciertamente, en el presente caso la Inspección omitió el nuevo trámite de alegaciones exigido en principio por este precepto, toda vez que en el acuerdo recurrido se modificó la calificación de la liquidación de definitiva a provisional. Siendo clara su omisión, habrá de estarse a la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo según la cual, la omisión de un trámite, por muy importante que sea, no es bastante para declarar la nulidad de pleno derecho del acto, ya que la Ley de Procedimiento Administrativo exige para ello que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (STS de 14 de julio de 1987 y 23 de mayo de 1989), y en las eventuales irregularidades en la tramitación de los expedientes administrativos únicamente provocarán la anulación de los acuerdos impugnados cuando dicha irregularidad haya generado indefensión al interesado (STS de 6 de mayo de 1987).

Es cierto que este Tribunal tiene establecida reiterada y constante doctrina, acerca del respeto al Derecho de defensa que asiste al sujeto pasivo en todo procedimiento tributario, más aún en un procedimiento contradictorio cual es el procedimiento inspector. Ese parecer ha llevado a este Tribunal ordenar retrotraer las actuaciones en asuntos en los que, los acuerdos de liquidación, han venido a modificar a peor para el contribuyente, aspectos, valoraciones o cuantificaciones contenidas en la previa propuesta recogida en el acta, pues, lo contrario, supondría disminuir o negar las posibilidades de defensa de los contribuyentes (RG. 4913/14), 8 de enero de 2015 (RG.6144/2011), 9 de octubre de 2014 (RG.3618/2013), 16 de noviembre de 2011 (RG.6018/10) o 5 de octubre de 2011 (RG.4350/10), entre otras.

Ahora bien, esta doctrina ha de ponderarse, a la luz de la jurisprudencia mencionada, de modo que no se anule el acuerdo impugnado toda vez que la omisión de dicho trámite no ha generado indefensión al interesado.

En este sentido, ya este mismo TEAC, en alguna de las resoluciones antes citadas (concretamente en las de 9/10/2014 y 8/01/2015) consideró que el defecto formal de falta de trámite de audiencia cuando el inspector jefe había aumentado las dilaciones computadas por el actuario, devenía irrelevante puesto que ya en esta sede se iba a satisfacer la pretensión de fondo de la reclamante en este punto (improcedencia del cómputo de la dilación), sin incurrir en la demora que la retroacción del expediente acarrearía.

La propia Ley 58/2003, General Tributaria, al regular esta vía económico-administrativa, y en la línea de lo recogido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo acerca de la eventual indefensión que haya podido generar una irregularidad en la instrucción del procedimiento, contempla el supuesto de que algún defecto formal haya podido disminuir las posibilidades de defensa de los contribuyentes, en cuyo caso no dispone la anulación del acto recurrido, sino *“la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”*, retroacción a la que tampoco cabe acudir en el presente caso por no apreciarse una merma en las posibilidades de defensa del interesado.

Es innegable que la Inspección no ha procedido a formalizar el trámite de audiencia a que se refiere el apartado 3 del artículo 188 del RGAT, impidiendo de esta forma que la entidad conociera que se han modificado los términos de la propuesta de regularización incorporada al acta a tiempo de poder formular oposición a ella ante la Inspección, lo que constituye un defecto de procedimiento que determinará la invalidez del acuerdo de liquidación, según constante jurisprudencia del Tribunal Supremo, cuando genere indefensión en el contribuyente.

El Tribunal Supremo en sentencia de 22 de marzo de 2003 (rec. 3686/1998) señala que el que el acta debió ser definitiva *“no afecta en absoluto a los hechos consignados en la misma, ni a la propuesta de liquidación, pues lo*

único que se produce es que el Acta es definitiva y la liquidación que fue considerada como provisional, debe ser declarada como definitiva, con los efectos correspondientes". Doctrina reiterada posteriormente, entre otras, en sentencia de 26 de marzo de 2004 (rec. 11050/1998) y de 20 de noviembre de 2007 (rec. 551/2006). También la Audiencia Nacional se ha pronunciado en este mismo sentido (Sentencia de 5 de diciembre de 2012, recurso 298/2011 y 123/2011, que cita asimismo en su Fundamento de Derecho Tercero otras sentencias de la AN).

Así, en el presente caso, y aun cuando es cierto que se ha producido una infracción del procedimiento, por eficacia y economía procesal este TEAC no considera conveniente ordenar la retroacción del procedimiento, pues no se aprecia que el vicio de procedimiento haya producido indefensión a la reclamante. Las actuaciones desde su inicio tenían carácter general, y el acta califica la liquidación como definitiva de acuerdo con el alcance inicial de las actuaciones. Finalmente la liquidación que se practica es provisional, sin dar trámite de audiencia a la entidad para que pueda defenderse de ese cambio. A pesar de esto, lo cierto es que la Liquidación se habría practicado igualmente y por los mismos motivos, la regularización económica habría sido la misma, y las actuaciones a realizar desde el inicio habrían sido las mismas tanto si la liquidación que finalmente se practica es definitiva o provisional.

La diferencia vendría dada por la limitación de la AEAT para realizar nuevas comprobaciones respecto del IVA de ambos ejercicios con posterioridad, y aunque la empresa no ha podido defenderse ante la Inspección, sí lo ha podido hacer ante este TEAC donde, como veremos, vamos a concluir en el carácter definitivo de la liquidación, de forma que deviene innecesario retrotraer el procedimiento para atender a las alegaciones de la entidad cuando ya este TEAC va a examinarlas y dar la razón a la reclamante para concluir que se trata de una liquidación definitiva, y ello por los siguientes motivos:

- Las actuaciones realizadas tenían carácter general desde su inicio, y son liquidaciones definitivas las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo que concurren alguna de las circunstancias que determinan su carácter provisional.

- El motivo invocado por la Inspección para otorgar carácter provisional a la Liquidación, que es que no se han comprobado los rendimientos imputados por las entidades que tributan en régimen de atribución de rentas de las cuales forma parte el sujeto pasivo (UTES), no afecta en nada a la Liquidación practicada por IVA, aun cuando podría ser causa para dictar una liquidación provisional en el Impuesto sobre Sociedades. Este motivo tal y como está redactado en el Acuerdo de liquidación practicado por IVA, no permite determinar que efectivamente concorra una causa para dictar liquidación provisional por IVA, puesto que parece referirse al examen de si las rentas obtenidas por estas UTES se han atribuido a **C** como socio de forma correcta, cuestión que en nada afecta a IVA, pues no se hace referencia a si ha habido prestaciones de servicios entre las UTES y **C**, con su correspondiente IVA, que deban ser analizadas y por las cuales no se pueda dictar liquidación definitiva por IVA.

De esta forma, la Liquidación practicada debe tener carácter definitivo. Ahora bien, la consecuencia de la calificación de la liquidación como definitiva no puede ser la pretendida por la reclamante, es decir, la anulación del acuerdo de liquidación, pues el acuerdo continúa siendo válido ya que en el mismo concurren la totalidad de los requisitos exigidos en los arts 101 y siguientes de la LGT. En este sentido, continúa siendo aplicable la doctrina contenida en la STS de 22 de marzo de 2003 (Rec. 3686/1998) conforme a la cual, la circunstancia de que el acta *"debió ser acta definitiva no afecta en absoluto a los hechos consignados en la misma, ni a la propuesta de liquidación, pues lo único que se produce es que el Acta es definitiva y la liquidación que fue considerada como provisional, debe ser declarada como definitiva, con los efectos correspondientes"*. Doctrina reiterada en la STS de 22 y 26 de marzo de 2004 (Rec.3417/2000 y 11050/1998) y de 20 de noviembre de 2007 (Rec. 551/2006).

Sexto.

A continuación, y entrando ya a analizar los ajustes realizados por la Inspección en los Acuerdos de liquidación, en primer lugar analizaremos la deducibilidad del IVA soportado derivado de las facturas recibidas por parte de **C...**, **S.A.** de las sociedades vinculadas **B... SL** (nº NIF), **Y... SL** (nº NIF), y **T... SL** (nº NIF).

En primer lugar, señalar que **C** ha presentado el desistimiento de la reclamación relativa al IVA del ejercicio 2010 en cuanto a este ajuste, por lo que los pronunciamientos deben entenderse referidos únicamente respecto de la liquidación practicada por el IVA de 2007 y 2008, manteniéndose la regularización del ejercicio 2010.

En el acuerdo de liquidación, la Inspección efectúa un minucioso análisis de las circunstancias concurrentes en el supuesto analizado, concluyendo que "los Sres. **Jx...**, **Sx...** y **Rx...**, haciendo uso de su posición de control de **C... SA**, de **T... SL**, de **B... SL** y de **Y... SL**, simularon (negocio simulado) la elaboración por parte de las tres

empresas mencionadas, de estudios y proyectos que en realidad se confeccionaron internamente por **C... SA** con sus propios medios o a través de proveedores externos independientes, para conseguir crear bajo esa fachada un flujo monetario periódico desde **C... SA** a cada una de sus sociedades. Las tres sociedades emisoras se crearon con el fin de facturar artificialmente a **C... SA** por unos trabajos que no podían desarrollar. La misma identidad de administradores y socios lo hizo posible: Constituyeron las sociedades exactamente el mismo día, empezaron a facturar a **C... SA** en la misma proporción del 30%, 30% y 40%, solo facturan a **C... SA**, ninguna posee estructura empresarial ni han realizado su objeto social, en 2005 ampliaron capital en la misma fecha y de igual manera y fueron nombradas administradoras de **C... SA** (pero representadas por los Sres. **Jx...**, **Sx...** y **Rx...** para que el control efectivo no cambiara), tienen el mismo IAE y el mismo objeto social, ninguna tiene domicilios independientes de **C... o** de sus administradores-socios."

Frente a ello, la recurrente considera inexistente la simulación decretada señalando que no hay ninguna razón por la que el IVA de las facturas controvertidas sea no deducible a efectos tributarios.

A la vista de la documentación que obra en el expediente y del contenido del acta, del informe ampliatorio y del acuerdo de liquidación, son hechos acreditados en el caso presente, los siguientes:

- Las tres sociedades emisoras de las facturas carecen de estructura adecuada (medios materiales y humanos) para prestar los servicios facturados. No tienen empleados ni se contrataron proveedores.
- Por el contrario **C... SA** sí tenía medios materiales y humanos para realizar los proyectos de ingeniería.
- No se ha acreditado la efectiva realización de los servicios facturados.
- Cada una de las tres sociedades emisoras de las facturas es propiedad de uno de los administradores de la sociedad receptora.
- Existe una relación directa entre la facturación de cada sociedad y la participación de cada administrador en el capital social de **C... SA**, 40%, 30%, y 30%.

A la vista de los hechos descritos, se puede deducir que los emisores de las facturas no disponían de medios materiales ni humanos para realizar las citadas actividades económicas, por lo que no cabe admitir la deducción del IVA soportado consignado en las facturas procedentes de estos emisores, por ejecuciones de obra y por servicios que figuran en las referidas facturas, por cuanto no queda acreditada la realidad de las operaciones reflejadas en las mismas.

El artículo 92.Dos de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que: *"El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley."* Por su parte el artículo 94 Uno.1ª) exige el destino a prestaciones y entregas sujetas y no exentas.

Como recoge la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de mayo de 2008 (Recurso 490/2006), de la regulación resulta que la deducción sólo es posible cuando los bienes y servicios en cuya adquisición se ha soportado el IVA resultan afectados de manera directa a la regulación de la actividad empresarial. Por otra parte es necesario que los servicios y bienes hayan sido prestados o transmitidos.

Y así se expresa el artículo 95 de la Ley 37/1992, que establece:

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional."

Pues bien, es necesaria la individualización del servicio prestado o bien adquirido, su objeto y concreción en los bienes a que se refiere para que pueda admitirse la deducción, porque sólo con tal concreción puede determinarse si en cada operación concreta concurren los requisitos antes expuestos. En este sentido, la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2008 (Recurso 479/2007) señala: *"Pero, además es necesario probar que efectivamente los servicios se prestaron."*

Y no es cuestión de acreditar que entre las entidades existe una relación contractual de prestación de servicios -como resulta en el presente caso-, sino que, además, es necesario consignar cada operación concreta que vaya a deducirse en la correspondiente factura y probar que efectivamente la factura corresponde a un servicio efectivamente prestado. Efectivamente, la mecánica de la deducción no opera sobre una genérica prestación de servicios, sino sobre operaciones individualizadas que han de cumplir los requisitos legales."

Pues bien, en el presente caso no queda acreditada la existencia de los servicios en cuya virtud se devengó el IVA -ni se acreditó en vía administrativa ni ahora en vía judicial, donde la actora no ha solicitado el recibimiento a prueba sobre este particular-, por ello el hecho imponible del IVA repercutido no puede tenerse por existente, pues en ningún momento ha sido probado, lo que supone que el IVA que pretende deducirse la actora no ha sido legalmente devengado.

Y ello es así si atendemos que en el caso de no se justifica la prestación real del servicio que corresponde a una fecha en la que el contrato había finalizado. Si bien podemos admitir una prórroga tácita, lo cierto es que no existe indicio de prueba de la efectiva realización del servicio."

Es necesario que conste de manera terminante que el bien se adquirió o que el servicio se prestó.

En el presente caso se deniega la deducción porque, respecto de las facturas por las que se efectúa regularización, la Inspección considera que no se ha acreditado la realidad de los servicios prestados.

Si examinamos los hechos concurrentes, expuestos en el acta de disconformidad, el Acuerdo de liquidación, el Informe de disconformidad, y reproducidos en este mismo Fundamento de Derecho, de los indicios expuestos, no podemos sino concluir que no queda acreditado que las empresas emisoras de las facturas controvertidas prestaran los servicios documentados en las facturas.

De acuerdo con el artículo 105 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que *"cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor"*. En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria *"de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos"*. En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o *"relevatio ab onere probandi"*.

Las facturas por sí solas no acreditan la realidad de lo facturado, y la Inspección ha realizado una intensa labor de investigación, de forma que los indicios en los que se basa la Inspección son suficientes para considerar que no queda suficientemente acreditada la realidad de los supuestos servicios prestados por las empresas emisoras de las facturas a C, habiéndose motivado y detallado de forma exhaustiva en el acta, el informe de disconformidad y el Acuerdo de liquidación. En todos estos documentos se detalla lo actuado y lo concluido por la Administración, conclusiones que comparte también este TEAC, sin que la entidad haya realizado ninguna actividad probatoria encaminada a justificar su derecho a deducir, más allá de la existencia de las facturas y de los movimientos de fondos correspondientes a los pagos.

Es importante poner de relieve que no se han aportado por parte del obligado tributario más documentos justificativos que prueben la existencia de los servicios prestados por las entidades B..., S.L., Y..., S.L. y T..., S.L. que las propias facturas y los asientos contables, así como el Informe elaborado por la sociedad D..., S.L. tantas veces referenciado en su escrito de alegaciones. Por lo que se refiere al objetivo del citado informe pericial, según consta en el apartado 2 del mismo, *"ha consistido en la preparación del presente informe pericial para su aportación al procedimiento de comprobación inspectora en curso, en el que hemos verificado los siguientes aspectos de naturaleza económica: Examen de la existencia y razonabilidad de los servicios profesionales facturados a C por "Las Sociedades socias de C" en los ejercicios 2007 y 2008. Examen de la consideración de los servicios profesionales facturados por "Las Sociedades socias de C" como gasto contable o liberalidad en los ejercicios 2007 y 2008."*, siendo sus limitaciones las detalladas en el apartado 3: *" • El alcance de nuestro trabajo no contempla la realización de una auditoría de la información financiera que se adjunta a este informe, por lo que no expresamos una opinión de auditoría sobre la citada información financiera. • Este informe está basado exclusivamente en la información y documentación que nos ha sido proporcionada por la Sociedad y en la que hemos obtenido de bases de datos de información pública, detallada en la sección 5 de este informe. • Nuestro análisis cubre los aspectos meramente contables y económicos, al constituir ésta nuestra área de experiencia y, en ningún momento, se refiere a los aspectos o consecuencias legales de los mismos. Estos últimos deberán ser evaluados por los representantes de la Sociedad, sus asesores legales, y en su caso el correspondiente Juzgado y las otras partes involucradas en el procedimiento de comprobación inspectora en curso. • El alcance de nuestro trabajo ha consistido en el análisis*

de la información y documentación obtenida y su interpretación. El alcance de nuestro trabajo no ha incluido pruebas de verificación de la autenticidad de los documentos o datos que nos han sido proporcionados (como, por ejemplo, pruebas caligráficas, o cotejo de copias con el original). Cuando no teníamos un conocimiento directo de la información utilizada, hemos indicado las fuentes de las que la hemos obtenido. • Este informe ha sido preparado exclusivamente para los fines descritos en su sección 2, (...)", alcanzando, por lo que aquí interesa, las siguientes conclusiones: "De acuerdo con la documentación soporte proporcionada, entendemos que queda acreditada la participación efectiva de D. Jx..., D. Rx... y D. Sx... en el desarrollo de los proyectos y no sólo como personas físicas que ejercen el cargo de Consejeros Delegados de C... atribuido a las Sociedades socias de C sino como I.C.C.P., ya que están asumiendo una responsabilidad profesional sobre la licitación y ejecución de la obra desde el momento en que se presenta la Proposición Económica a la Administración Pública correspondiente como gerentes de UTE o Delegados de obra."

Se debe indicar al respecto que dicho Informe, lejos de justificar que los servicios han sido efectivamente prestados por parte de las entidades B..., S.L., Y..., S.L. y T..., S.L. a C..., S.A., analiza si las personas físicas D. Jx..., D. Rx... y D. Sx... participaron en la prestación de los servicios que éstas facturan a la reclamante. Como se ha dicho, la pieza fundamental de la regularización practicada por la Inspección consiste en relacionar una serie de indicios que, conjuntamente acreditan que la realización de un negocio simulado. Concluyendo que:

"Se ha simulado:

1 – La creación de unas sociedades para la realización de un objeto social a sabiendas de que ese objetivo no era el que se perseguía. En ningún momento se observa intención de construir un engranaje empresarial para llevarlo a cabo.

2 - La realización de una actividad económica (prestación de servicios de elaboración de estudios y proyectos) por parte de las tres sociedades cuando objetivamente ha quedado demostrado que no tienen estructura para desarrollarla.

3 – Que la documentación técnica supuestamente facturada la elaboraron las tres sociedades independientemente, cuando en realidad todas las pruebas indican que fue elaborada internamente en C... SA por sus propios medios y/o contratando con empresas independientes de ingeniería. Dadas sus funciones en el organigrama de C... SA, la única participación que se les puede suponer a los tres socios-administradores (Sres. Jx..., Sx... y Rx...) en la elaboración de estudios y proyectos técnicos solo puede incluirse dentro del trabajo normal que desempeñan en dicho organigrama, y solo se puede suponer extensivo a la supervisión y dirección de la elaboración de los proyectos. Resulta imposible que cada socio-administrador trabajara activamente dentro de C... SA haciendo funciones representativas, organizativas, de gestión y técnicas, y además tuviera tiempo para trabajar para cada una de sus sociedades elaborando los estudios y proyectos con toda su documentación técnica (no contaron con colaboradores o empleados de ningún tipo o cualificación, ni medios materiales ni proveedores externos).

4 - Que esos supuestos proyectos y estudios facturados se valoraron a precios normales de mercado cuando ha quedado demostrado que las cantidades obedecen a una distribución de dinero entre los socios en función de sus porcentajes de participación en el capital 40%, 30% y 30%.

5 – Que las sociedades actuaban de manera independiente, cuando ha quedado probado que sus actuaciones obedecieron a decisiones conjuntas y consensuadas de los tres socios-administradores".

Considera este TEAC acreditado, o más bien no acreditado, que los emisores de las facturas puedan haber prestado los servicios que pretenden, y desde luego compartimos que sólo las facturas no constituyen un medio de prueba total y absoluto de la realización de las operaciones, por mucho que las facturas sean un medio prioritario de prueba, cuando en un caso como el presente esa fuerza probatoria ha sido puesta en entredicho.

Este valor probatorio de las facturas se encuentra actualmente avalado por la nueva redacción del artículo 106.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria, que aunque no se encontraba en vigor en los ejercicios examinados, viene a recoger las conclusiones de doctrina y jurisprudencia en la materia de la siguiente manera:

"4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada

por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundamentadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones”.

Destacamos también que en este mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en su Resolución de 22 de septiembre de 2016, relativa al recurso 799/2013, interpuesto por C frente a la regularización practicada por el IVA de los ejercicios 2003 y 2004 (Fundamento de Derecho Noveno). Por tanto, se deben desestimar las alegaciones de la parte actora en este punto.

Séptimo:

Por lo que respecta a los escritos de alegaciones complementarios presentados por la reclamante por los ejercicios 2007 y 2008, se debe indicar lo siguiente:

En cuanto a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictada el 22 de noviembre de 2013 en el recurso 514/2011 se refiere, como así señala la interesada, al concepto tributario "Retenciones del Capital Mobiliario" y a la sanción conexas, anulándose las mismas porque los servicios facturados por las sociedades vinculadas ya han tributado en esas sociedades, no debiendo tributar también los dividendos pues se estaría produciendo una doble imposición. No obstante, este Tribunal no comparte esta conclusión, pues en el caso del IVA, por un lado la empresa repercutidora debe repercutir IVA e ingresarlo en Hacienda, pudiendo deducirlo la empresa destinataria. Si, como en este caso, se elimina la deducción en la empresa destinataria por considerar la Inspección que los servicios no eran reales, no se le debe permitir la deducción por el hecho de que el repercutidor haya ingresado el IVA (que además en el caso que examinamos no existe constancia de que efectivamente haya sido ingresado), sino que deberá efectuarse la devolución de ingresos indebidos que corresponda una vez analizado que se ha ingresado ese IVA repercutido de forma indebida. Es decir, una cosa es que la deducción sea improcedente, en cuyo caso debe eliminarse la misma, y si la repercusión efectuada de forma también improcedente fue ingresada, deberá acordarse la devolución que proceda, pero no por ello debe anularse la liquidación practicada eliminando esa deducción.

En relación con:

- La regularización contenida en las actas de conformidad A01-... y A01-..., incoadas a las entidades B..., S.L. y T..., S.L. en fecha 12 de noviembre de 2014, así como en la liquidación A23... girada a la entidad Y..., S.L. en fecha 10 de febrero de 2015, reconociendo a dichas entidades el derecho a la devolución de los importes del Impuesto sobre Sociedades ingresados por los servicios supuestamente prestados a la entidad C..., S.A.

- En relación con el IVA también se ha reconocido por la AEAT en las Comunicaciones de reconocimiento del derecho a la obtención de la devolución de ingreso indebido de fecha 22 de julio de 2015, referidas al IVA deducido por la Sociedad en el ejercicio 2010 en relación con los servicios facturados por las Sociedades vinculadas que se consideró en su día no deducible.

Debe decirse que estos documentos no hacen más que confirmar la tesis plasmada por la Administración en la liquidación ahora impugnada (la referida a 2007 y 2008, puesto que este ajuste ha sido aceptado por el ejercicio 2010) en el sentido de no considerar probada la realidad de los servicios por ellas facturados, siendo procedente la Liquidación practicada por IVA por 2007 y 2008 (también por 2010, puesto que se ha desistido de la reclamación en cuanto a este ajuste), con independencia de que la entidad tenga derecho a la devolución de ingresos indebidos por el IVA repercutido de forma improcedente por unos servicios inexistentes.

Es de destacar que el plazo de prescripción para la solicitud y obtención de estas devoluciones de ingresos indebidos comienza cuando esos ingresos sean efectivamente indebidos, esto es, cuando adquiera firmeza la liquidación aquí impugnada en la que se declara que el IVA fue repercutido improcedentemente por ser inexistentes los servicios, teniendo en cuenta que será la Administración la encargada de verificar si se dan supuestos de ingresos indebidos.

Asimismo, consideramos que el hecho de tener derecho a esta devolución de ingresos indebidos no excluye la calificación de la conducta de la entidad como sancionable por la deducción del IVA correspondiente a unos servicios reputados inexistentes, al haber participado C de forma consciente en una conducta reprochable a efectos fiscales.

Octavo.

El segundo motivo de regularización en 2007 y 2008 es el correspondiente a la compensación financiera percibida por la entidad en los contratos de obras bajo la modalidad de abono total del precio.

La Inspección considera que por esta parte de la compensación financiera el devengo se produce en el periodo en que se prestan los servicios, y no cuando se entrega la obra, momento en el que se devenga el IVA del resto de la operación.

En el Acuerdo de liquidación, la Inspección describe dos contratos de obras que se suscriben por C con el Ministerio de Fomento en el ejercicio 2005, contrato de obras bajo la modalidad de “abono total del precio”, en los que se pacta que al finalizar la construcción C entregará la obra y la Administración el precio, desglosado en precio de la construcción y compensación financiera. C emite certificaciones mensuales durante la ejecución de la obra (no implican la puesta a disposición parcial de las obras y, al no existir abono alguno, tampoco existen pagos anticipados que puedan tener un tratamiento diferenciado en cuanto al devengo del IVA), y con la entrega de la obra se emite una única certificación por el total, que es la que se cobra o por la que se percibe el precio que, tal como se ha indicado, engloba tanto la construcción como la compensación financiera por no haberse percibido de manera regular los importes resultantes de las certificaciones de obra.

En ambas obras la entrega y el cobro se han producido en 2009, pero la Inspección considera que si bien el devengo de la parte del precio correspondiente a la construcción se produce en la entrega del bien inmueble o recepción de la obra, el devengo de la compensación financiera se produce mes a mes por el importe correspondiente al mes, al tratarse de una prestación de servicios con su propia regla de devengo, independiente de la entrega de bienes en que consiste la ejecución de la obra contratada.

El contrato de obras con abono total del precio se encontraba regulado en el artículo 147 de la Ley 13/1996 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social:

“Uno. Se considera como contrato de obra bajo la modalidad de abono total del precio aquel en el que el precio del contrato será satisfecho por la Administración mediante un pago único en el momento de la terminación de la obra, obligándose el contratista a financiar la construcción adelantando las cantidades necesarias hasta que se produzca la recepción de la obra terminada. (...)”

Cuatro. Los pliegos de cláusulas administrativas particulares que regulen la construcción y financiación de las obras previstas en este artículo, deberán incluir necesariamente las condiciones específicas de la financiación, así como en su caso la capitalización de sus intereses y su liquidación.

La adjudicación del contrato se efectuará por procedimiento abierto o restringido, mediante la modalidad de concurso.

Cinco. La selección del contratista deberá ponderar las condiciones de financiación y la refinanciación, en su caso, de los costes de construcción.

A estos efectos, las ofertas de los concursos deberán expresar separadamente el precio de construcción y el precio final a pagar, incluyendo los costes de financiación. (...)”.

La regulación se completaba con el Real Decreto 704/1997, de 16 de mayo, por el que se regula el régimen jurídico, presupuestario y financiero del contrato administrativo de obra bajo la modalidad de abono total del precio, del cual nos interesa reproducir los siguientes preceptos:

Artículo 5. Financiación del contrato de obra bajo la modalidad de abono total del precio.

1. Los pliegos de cláusulas administrativas particulares que regulen la construcción y financiación de las obras previstas en este Real Decreto, deberán incluir necesariamente y de forma separada:

a) El precio de la construcción.

b) Las condiciones específicas de su financiación de forma que hagan posible la determinación del precio final a pagar.

c) El plazo de garantía, que no podrá ser inferior a tres años.

d) La posibilidad de fraccionamiento de pago del precio. (...)

Artículo 7. *Pago del precio.*

1. El pago del precio en los contratos de obra bajo la modalidad de abono total del precio se realizará a la recepción de la obra terminada, cuando el contratista haya realizado, de acuerdo con los términos del contrato y a satisfacción de la Administración, la totalidad de su objeto.

2. No obstante lo anterior, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 61.5 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, el pago del precio al que se refiere el apartado anterior, podrá fraccionarse en distintas anualidades, con un máximo de diez. En este caso, los compromisos en cada uno de los ejercicios en que se fracciona deberán contabilizarse adecuada e independientemente”.

La Inspección pretende ver en este contrato dos operaciones: una entrega de bienes por la construcción o ejecución de obras, y una prestación de servicios por la “financiación” que dice prestar la empresa contratista independiente de la anterior entrega.

En ocasiones anteriores hemos señalado, con base en la jurisprudencia del TJUE (entre otras citamos ahora en esta resolución las sentencias de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting Linien; de 3 de julio de 2001, asunto C-380/99, Bertelsmann; de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04, Levob Verzekeringen y O.V. Bank; de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN; y de 14 de julio de 2007, asunto C-349/96, Card Protection Plan) que una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador. Dicho concepto de accesoriedad implica que la entrega o el servicio que deba ser calificado como tal necesariamente ha de tener una relación directa con la entrega o prestación principal, toda vez que no es más que un “medio” para disfrutar en mejores condiciones del servicio principal, pudiendo llegar a plantearse si no es más que una parte sustancial del citado servicio.

Si bien nos encontramos ante una cuestión de hecho que depende en cada caso de las circunstancias objetivas que concurren en la operación (contenido real, importancia, función de cada entrega de bienes o de cada prestación servicios, coste de cada una, u otras circunstancias significativas), reiteramos que ese conjunto de entregas o de prestaciones de servicios deben considerarse como una única operación, pues el carácter accesorio de una entrega de bienes o prestación de servicios realizada por un empresario o profesional para un determinado destinatario, se delimita respecto de otra entrega de bienes o prestación de servicios con carácter principal efectuada por dicho empresario o profesional para el mismo destinatario.

Haciendo referencia a la jurisprudencia del TJUE (Sentencia de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN), la accesoriedad se predica de una sola operación que comprende un conjunto de elementos y de actos, y es entonces cuando, como señala el TJUE, se toman en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones, o de una única prestación y, por otra, si, en este último caso, dicha prestación única debe calificarse de entrega de bienes o de prestación de servicios.

De acuerdo con esto, y atendiendo a la normativa reguladora del contrato que analizamos, no puede este Tribunal sino concluir que la operación que se realiza es única y se corresponde solamente con una entrega de bienes en que consiste la ejecución de obra, pues el objeto del contrato lo constituye la construcción o ejecución de las obras, por mucho que en el precio se incluya también una partida que se evalúa de manera pormenorizada. Es una compensación financiera por cuanto el contratista, a diferencia del sistema general de contratación de las Administraciones Públicas, no va a percibir el importe de cada certificación de obras (que no suponen entrega parcial de las obras o del bien inmueble en el caso que examinamos) de forma adelantada al momento en que se reciben las obras (esto es, las certificaciones de obra no van a suponer pagos anticipados). Esta compensación financiera se identifica con el tiempo que tarda C en terminar la obra respecto de las certificaciones de obra que van extendiéndose, ya que durante ese periodo la empresa contratista no percibe retribución adelantada alguna a diferencia de la regla general de la contratación de obras en el sector público.

Así, esta compensación financiera no puede considerarse mas que una prestación accesoria de la operación principal, la entrega de bienes en que consiste la ejecución de obras, ya que tiene una relación directa con aquella operación principal, de la que forma parte, toda vez que no es más que un “medio” para disfrutar en mejores condiciones de la operación principal pues posibilita que la Administración contratante pague el precio al finalizar la obra, y no siguiendo el esquema general de la contratación de obras. En la normativa citada se observa lo siguiente:

- Artículo 147.Uno Ley 13/1996: Se considera como contrato de obra bajo la modalidad de abono total del precio aquel en el que el precio del contrato será satisfecho por la Administración mediante un pago único. El pago se configura pues como unidad de acto, comprensivo de todo el precio en que se ha valorado la operación que el contratista realiza a favor del destinatario, a pesar de que se valoren de manera diferenciada las distintas partidas en que se componen las ejecuciones de obra, incluidos los gastos financieros que abona el destinatario al contratista por haber seguido un esquema de contratación distinto al general.

- Artículo 147.Cinco Ley 3/1996: Las ofertas de los concursos deberán expresar separadamente el precio de construcción y el precio final a pagar, incluyendo los costes de financiación.

- El artículo 7 del RD 704/1997 también se refiere al pago del precio.

Queda claro que lo pretendido por la Administración es contratar la obra, y el hecho de crear esta modalidad de contrato tiene su objeto en la posibilidad de pagar el precio al recibir la obra de manera única y por el importe total, sin que existan pagos anticipados (que suponen como regla general la existencia de certificaciones de obra), pero tratándose de contratos de obras de importe elevado, se quiere compensar a los contratistas del coste que supone no cobrar el precio hasta el final a diferencia del esquema general de contratación en que se abonan a medida que se extienden las certificaciones y se abonan (es en este momento, cuando se abonan cuando se produce el devengo de estos pagos anticipados ya que, como se ha indicado, generalmente las certificaciones de obra no suponen frente al sector público destinatario la entrega parcial de la obra ejecutada), determinándose así la obligación de satisfacer una compensación financiera a estos al haberse seguido este esquema de contratación. Pero no por ello el contratista está prestando a la Administración un servicio financiero independiente (contratado de manera separada de la ejecución de la obra), que además estaría exento (de acuerdo con las reglas establecidas por el IVA para las exenciones financieras), sino que lo que se hace es fijar el precio unitario de la obra en función de dos variables: el coste de la construcción y el importe de la compensación financiera. No por desglosarlo se trata de una entrega y una prestación diferenciados, sino que se trata de una única entrega de bienes en la que la contraprestación se calculará teniendo en cuenta ambas partidas. La “financiación” no constituye un fin para la Administración, sino el medio para obtener la obra en mejores condiciones, aunque sean financieras (en cuanto al pago).

Esta naturaleza de operación principal, que atrae las partidas accesorias como componentes de la base imponible, se refuerza a la vista del artículo 78 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, precepto que regula la base imponible, e identifica la misma con “*el importe total de la contraprestación de las operaciones*”. En particular, el apartado Dos de dicho artículo establece:

“Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1.º Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior sólo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 18.º, letra c), de esta Ley que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo.

En ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones. (...)”.

De esta forma, la propia Ley del Impuesto reconoce que si bien la contraprestación se identifica generalmente con el precio pactado por las partes, en ocasiones hay que adicionar otras partidas al precio para determinar la contraprestación que constituye la base imponible del IVA.

Así, por lo que se refiere a los intereses o partidas financieras pactadas entre las partes, se establece en la Ley que no se incluyen en la contraprestación si corresponden al aplazamiento del pago del precio a un periodo posterior a la entrega o momento del devengo, de forma que se entiende que los intereses que correspondan a un periodo anterior a la entrega o devengo de la operación sí deben incluirse en la contraprestación y en la base imponible del IVA, por poder considerarse como parte del precio mismo de las operaciones.

En este sentido se ha pronunciado el TJUE en su sentencia 27 de octubre de 1993 (asunto C-281/1991), en la que señaló que: *«El número 1 de la letra d) del epígrafe B) del artículo 13 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, (...), debe ser interpretado en el sentido de que un proveedor de bienes o prestador de servicios que autoriza a su cliente a aplazar el pago del precio, mediante el pago de intereses, concede, en principio, un crédito exento a efectos de dicha disposición. No obstante, cuando un proveedor de bienes o prestador de servicios permite a su cliente un aplazamiento del pago del precio, mediante el pago de intereses, solamente hasta la entrega, dichos intereses no constituyen la remuneración de un crédito, sino un elemento de la contraprestación obtenida por el suministro de los bienes o la prestación de servicios, a efectos de la letra a) del apartado 1 del epígrafe A) del artículo 11 de la Sexta Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido».*

Por ello, se estiman las alegaciones de la reclamante respecto de este ajuste realizado en la Liquidación de los ejercicios 2007 y 2008, considerando correcto este TEAC el criterio de devengo aplicado por C y no el de la Inspección, estimando en parte la reclamación 2756/2013.

Esta estimación no tiene repercusión en la reclamación interpuesta frente al Acuerdo sancionador que el órgano inspector dicta en relación con los mismos períodos comprobados, pues no se consideró sancionable la conducta de la entidad por este motivo.

Al anularse la Liquidación en cuanto a este motivo de regularización, pierde también sentido lo alegado en la reclamación 4020/2015 respecto a ello. Así, la entidad solicitaba que, si se le modificaba el devengo de estas operaciones, al haberlas declarado él por su importe total en el ejercicio 2009, se estaría produciendo una doble imposición, y solicitaba la regularización completa. No obstante, al considerar correcto el criterio de devengo aplicado por la entidad, la repercusión, declaración e ingreso del IVA de las obras en cuestión analizadas, siendo correcto hacerlo en el ejercicio 2009, ya no es necesario evitar esa doble imposición.

Se produce así la satisfacción extraprocesal de esta pretensión, quedando vacía de contenido la reclamación 4020/2015, ya que por el otro ajuste regularizado la entidad ya presentó su desistimiento.

Noveno.

A continuación analizaremos los Acuerdos de imposición de sanción. Alega la entidad que no se ha realizado el presupuesto de hecho de la infracción (no hay falta de ingreso en el conjunto de las entidades vinculadas), así como ausencia de motivación y de culpabilidad.

En primer lugar, en cuanto a la falta del presupuesto de hecho, ya hemos analizado las operaciones en el Fundamento de Derecho Sexto, y este TEAC concluye que las supuestas prestaciones de servicios realizadas a C por las sociedades vinculadas no eran reales. Dicho esto, y como consecuencia de la minoración del IVA soportado deducible, las consecuencias serán cuotas dejadas de ingresar y consignación improcedente de cuotas a compensar en periodos siguientes.

El hecho de haber sido esas cuotas ingresadas por otra sociedad del grupo (las emisoras de las facturas consideradas falsas) no obsta a la calificación de la conducta de C como infractora, pues habrá que examinar la conducta de cada una de las sociedades y determinar las consecuencias para cada una de ellas, con unas consecuencias en términos de regularización y de sanción para las emisoras de las facturas, y con otras consecuencias para la receptora de la factura, sin que se incurra tampoco en bis in idem por ello.

Desde luego concurre el tipo objetivo de las infracciones, así como el tipo subjetivo (culpabilidad) y su motivación, pues los Acuerdos impugnados explican con todo tipo de detalle la operativa de las entidades y la participación consciente de C en la simulación que este TEAC ha confirmado, por lo que rechazamos las alegaciones de la entidad en relación con estas cuestiones.

Alega la entidad que la mera negación de la existencia de los servicios facturados no constituye motivación de la culpabilidad, según la Audiencia Nacional; no obstante, no es la mera negación de los servicios lo que lleva a sancionar, sino la descripción de la operativa de las entidades, vinculadas entre todas ellas, de forma que la culpabilidad viene dada por la participación consciente y voluntaria de C... en una operativa consistente en facturarle por unos servicios que nadie le había prestado sino que se había prestado a sí misma con sus propios medios y su propio personal contratado.

Este Tribunal comparte el razonamiento anteriormente expuesto en el sentido de considerar que están presentes en el supuesto planteado los necesarios elementos, objetivo y subjetivo, del tipo infractor previsto en los artículos 191 y 195. La conducta realizada por el obligado tributario no puede ser considerada más que voluntaria y consciente, y el acuerdo de imposición de sanción goza de la necesaria motivación, por lo que se deben desestimar las alegaciones de la reclamante al respecto.

A lo anterior debe añadirse que lo dicho no se ve perjudicado, como parece alegar el interesado, por la circunstancia de que la Inspección haya acreditado la conducta imputada por vía indiciaria o de presunciones pues, una vez probado el hecho base, la calificación tributaria derivada de la norma tributaria no supone una cuestión probatoria que afecte a la presunción de inocencia, sino la pura aplicación de la normativa sustantiva del impuesto para su adecuada liquidación. Los principios que rigen el orden penal son aplicables al derecho sancionador tributario y, como indudablemente sucede en aquél, en este último el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción de la existencia de infracción pueda formularse sobre la base de una prueba por indicios, siempre que, se cumplan, como ocurre en el presente caso, la adecuada acreditación de los hechos base o indicios y se motive el razonamiento a través del cual, partiendo de aquellos llega a la convicción sobre la existencia de la conducta sancionable.

Finalmente, en relación con la sanción impuesta por el ejercicio 2010, la entidad alega que se realizó un cambio improcedente de la infracción de leve a grave, desconociendo los acuerdos sancionadores previos e incurriendo en reforma peyorativa legalmente prohibida.

Sobre esta cuestión, es cierto que en la propuesta de imposición de sanción se califica la infracción de dejar de ingresar como leve, pero posteriormente se notifica a la entidad una rectificación de la propuesta en la que se califica como grave, y se le da trámite de audiencia.

Desde luego nada impide a la Administración sancionar aplicando los criterios de graduación que considere concurrentes, siempre que se den los requisitos para ello (en este caso la ocultación) y se siga el procedimiento, y sin que esté vinculada por la calificación de las infracciones como leves en ejercicios anteriores que estén recurridos, pues la reforma peyorativa se estaría produciendo si en vía de recurso la Administración pretendiese aplicar esa ocultación en ejercicios en los que no la aplicó, lo que no ocurre en este caso.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las presentes reclamaciones económico-administrativas,

ACUERDA:

- **Estimar en parte** la reclamación 2756/2013, en el sentido expuesto en los Fundamentos de Derecho Quinto y Octavo.
- Declarar el **archivo** de la reclamación 4020/2015 por desistimiento (Fundamento de Derecho Segundo) y satisfacción extraprosesal (Fundamento de Derecho octavo).
- **Desestimar** las reclamaciones 4559/2013 y 5259/2015.

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