

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ069080

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 27 de noviembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 221/2015

**SUMARIO:**

**IVA. Deducciones. En general.** *Necesidad de la concurrencia de buena fe en el sujeto pasivo que pretende practicarse la deducción en operaciones fraudulentas para que ésta proceda. Fraude carrusel.* La valoración conjunta de los indicios puestos de manifiesto en el procedimiento, que no ha sido contradicha eficazmente por la actora que ni siquiera solicitó la práctica de prueba en el proceso, lleva a la Sala a entender acreditado que la entidad disponía de elementos suficientes para conocer la trama defraudatoria, lo que justifica la improcedencia del derecho a la deducción del IVA soportado por las operaciones de compraventa de productos cosméticos.

En efecto, la entidad recurrente no puede acreditar materialmente las operaciones de venta intracomunitarias de los productos cosméticos ya que no tiene relación personal alguna con las entidades intracomunitarias a las que afirma que vende las mercancías mencionadas, y exporta a entidades con las que no contacta, lo cual tiene que generar, al menos, una situación de duda y de falta de fiabilidad. Otra circunstancia relevante es la que versa sobre el número de unidades de productos vendidos, ya que existe una correlación perfecta entre compras y ventas, sin que se haya detectado ningún stock de mercancías como resultado de este entramado societario. Además, se da la circunstancia de que los cobros y pagos se realizan casi de manera simultánea lo cual es una práctica inexistente en el mundo comercial.

El Tribunal Supremo [Vid., STS, de 23 de mayo de 2012, rec. n.º 1489/2009 (NFJ047917)] ha señalado que las relaciones entre comerciantes son especialmente intensas y personificadas; sin embargo, en este caso, la Agencia Tributaria en una compleja y profusa comprobación tributaria ha aportado pruebas suficientes de hechos impositivos de la pretensión de la recurrente que permiten deducir que la obligada tributaria pudo conocer la existencia de una trama de IVA, generando un supuesto IVA soportado, y cuya deducción interesa la recurrente. La actora pretende desvirtuar estos indicios argumentando que no existe ningún dato que la relacione con la trama defraudatoria, más allá de la relación comercial. Afirma que no se puede por ello afirmar, que pudo conocer que el IVA de alguna operación anterior o posterior a la suya no iba a ser ingresado en Hacienda ni que esa conducta obedeciera a su proceder negligente. Sin embargo, pese a lo que se afirma, esos elementos no demuestran la realidad de las operaciones determinantes de las facturas expedidas y prueba de ello es que cuando se pidió a la empresa que identificase a las personas encargadas de las operaciones de exportación de aquel material con el fin precisamente de verificar esas afirmaciones no lo hizo, sin que resulten convincentes las razones ofrecidas para ello pues ese dato, a la vista del resto de los indicios destacados permite a la Sala, en una valoración conjunta de la prueba, concluir que no hubo una entrega real de mercancías más allá de su cobertura formal en unas facturas y que existen indicios que excluyen la buena fe de la actora al margen de que existan o no vínculos jurídicos o económicos entre las empresas. La actora no aporta ningún valor añadido a las entregas que realiza, de modo que su intervención es innecesaria para el buen fin de la operación.

**Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Diligencia necesaria.** No cabe duda con todo ello de que concurre el elemento subjetivo derivado de la ausencia de diligencia de la interesada respecto a su actividad comercial, y, además, la concurrencia del elemento de culpabilidad sí se ha motivado por la Administración en el acuerdo sancionador, al expresar que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, dado que las circunstancias concurrentes presentaban una serie de características que debió levantar las sospechas del obligado tributario respecto de la bondad de las operaciones en las cuales participaba, así como que su participación vendría a contribuir al buen funcionamiento de la trama.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 135, 191 y 193.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 87.5.

**PONENTE:**

*Doña Berta Santillán Pedrosa.*

Magistrados:

Doña BERTA MARIA SANTILLAN PEDROSA  
Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO  
Don FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS  
Doña ANA ISABEL RESA GOMEZ  
Don JOSE GUERRERO ZAPLANA  
Don RAMON CASTILLO BADAL

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000221 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02352/2015

Demandante: CONSULTORIA INTEGRAL FARMACEUTICA, S.L.

Procurador: D. ALBERTO HIDALGO MARTÍNEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. BERTA SANTILLAN PEDROSA

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

Ilma. Sra. Presidente:

D<sup>a</sup>. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO  
D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS  
D<sup>a</sup>. ANA ISABEL RESA GÓMEZ  
D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a veintisiete de noviembre de dos mil diecisiete.

VISTO por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo núm. 221/2015, promovido por el Procurador de los Tribunales D. Alberto Hidalgo

Martínez, en nombre y en representación de la mercantil CONSULTORIA INTEGRAL FARMACEUTICA, S.L., contra la resolución dictada en fecha 20 de noviembre de 2014 por el Tribunal Económico Administrativo Central que desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid por la cual se desestimaron las reclamaciones económicas administrativas nº 28/19167/2010 y 28/941/2011 interpuestas frente al acuerdo de liquidación por el concepto impositivo IVA de los periodos de diciembre de 2004 a diciembre de 2006 y frente al acuerdo sancionador derivado del anterior, por importes de 2.359.689,19 y 943.800,32 euros, respectivamente. Ha sido parte en autos la Administración demandada representada por el Abogado del Estado.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizase la demanda en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que entendió oportunos solicitó a la Sala que se declare la nulidad de la resolución administrativa impugnada y, en consecuencia, se anule el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador que confirma.

#### Segundo.

El Abogado del Estado contesta a la demanda mediante escrito en el que suplica se dicte sentencia por la que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto.

#### Tercero.

Posteriormente se dio traslado a las partes para que presentaran escritos de conclusiones y una vez aportados se declararon conclusas las presentes actuaciones y quedaron pendientes para votación y fallo.

#### Cuarto.

Para votación y fallo del presente proceso se señaló para el día 31 de mayo de 2017 designándose ponente a la Ilma. Sra. Magistrada Dña. BERTA SANTILLAN PEDROSA.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

En el presente recurso contencioso administrativo se impugna la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central en fecha 20 de noviembre de 2014 que desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid por la cual se desestimaron las reclamaciones económicas administrativas nº 28/19167/2010 y 28/941/2011 interpuestas frente al acuerdo de liquidación girado por el concepto impositivo IVA de los periodos de noviembre de 2004 a diciembre de 2006 y frente al acuerdo sancionador derivado del anterior, por importes de 2.359.689,19 y 943.800,32 euros, respectivamente.

El TEAC confirma el criterio de la Inspección que ha concluido que la mercantil recurrente no tiene derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas en relación con las compras efectuadas a BIJOI MEDINACELLI. Y ello porque formaban parte de una trama organizada de empresas cuya única finalidad era obtener beneficios ilegítimos defraudando a la Hacienda Pública no exigiendo y, por tanto, no ingresando el IVA repercutido pero, sin embargo, si pretendían la devolución de las cuotas de IVA soportadas. La citada trama defraudatoria actuaba del siguiente modo: Una de las empresas participes, la empresa COMMON RAYL 16V denominada tipo "trucha", introducía mercancías en el territorio de aplicación del IVA procedentes de la Unión Europea, con las que a continuación realizaba una entrega interior a otras empresas tipo "pantalla" como SPABEL; DERASTEC y BIOJI MEDINACELLI, pero sin ingresar el IVA repercutido correspondiente a dicha entrega interior. Esta última empresa,

posteriormente, realizaba una nueva entrega interior de la mercancía a una empresa tipo "distribuidora" que es la ahora recurrente CONINFARM quien posteriormente sacaba de nuevo las mercancías a la Unión Europea beneficiándose así de la exención plena por la entrega intracomunitaria que le permitía vender sin IVA pero con derecho a la deducción del IVA por ella soportado.

La Inspección entendió que la función de la mercantil COMMON RAYL 16 V - "trucha"- habría consistido en generar cuotas de IVA devengado que no ingresa y que, sin embargo, si van a ser deducidas en la cadena de transmisiones posteriores por empresas "pantallas" y "distribuidoras". Y, en consecuencia, consideró que las cuotas de IVA soportadas por la mercantil ahora recurrente en sus compras a BIJOI no se habían ingresado al comienzo de la cadena de transmisiones aunque si se habían ido deduciendo hasta llegar a CONINFARM. Y de ello la Administración concluye que CONINFARM participó en la trama defraudatoria o, al menos, no adoptó la diligencia y las medidas necesarias para evitar que la trama se aprovechara de su estructura dando lugar a un fraude en las cuotas correspondientes. Su participación consistió en ser una empresa de intermediación entre BIJOI MEDINACELLI y las entidades comunitarias respecto de las que no asumía ningún riesgo pues cobraba las facturas antes de satisfacer su deuda con el proveedor; y, además, era BIJOI quien establecía los contactos con las empresas comunitarias sin que la recurrente hiciera ninguna gestión comercial. Y, por tanto, la Administración sostuvo que como la relación entre la recurrente y BIJOI MEDINACELLI carecía de sentido económico solo podía entenderse por su conocimiento de la trama defraudatoria o, al menos, se le podía reprochar su falta de diligencia en averiguar y en descubrir porque decide participar en esas relaciones comerciales carentes de lógica empresarial.

### Segundo.

Con el fin de centrar adecuadamente el objeto del presente proceso se destacan los siguientes hechos que se deducen del expediente administrativo y de las alegaciones de las partes:

a) En fecha 15 de enero de 2009 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación a la mercantil ahora recurrente CONSULTORIA INTEGRAL FARMACEUTICA, S.L. (CONINFARM) dedicada al comercio al por mayor de productos farmacéuticos y médicos, por el concepto de IVA correspondiente a los periodos de noviembre de 2004 a diciembre de 2006. Dichas actuaciones inspectoras tuvieron carácter parcial ya que se circunscribieron al análisis de las operaciones realizadas con las entidades BIJOI MEDINACELLI, TAGLEEMER, ANDYCOM y ELECTROCOM HUNGARY.

b) La Inspección entendió que existía una trama organizada de empresas cuya única finalidad era obtener beneficios ilegítimos defraudando a la Hacienda Pública. En dicha trama existía una empresa tipo "trucha" - COMMON RAYL 16V- que introducía mercancías en el territorio de aplicación del IVA procedentes de la Unión Europea y a continuación efectuaba una entrega interior a otras empresas tipo "pantalla" como SPABEL, DERASTEC y BIJOI MEDINACELLI, pero sin ingresar el IVA repercutido correspondiente a dicha entrega interior. Esta última, realizaba además una nueva entrega interior de la mercancía a una empresa tipo "distribuidora"- CONINFARM-, quien finalmente sacaba la mercancía nuevamente a la Unión Europea, beneficiándose de la exención plena por la entrega intracomunitaria que le permitía vender sin IVA pero con el derecho a la deducción del IVA por ella soportado. Además, BIJOI MEDINACELLI también declaraba operaciones intracomunitarias triangulares, entre cuyos destinatarios se encontraba TAGLEEMER. Y la Inspección concluyó que las cuotas de IVA soportadas por CONINFARM en sus compras a BIJOI MEDINACELLI, que no se habían ingresado al comienzo de la cadena de transmisiones sin embargo, si se habían deducido hasta llegar a CONINFARM. Y considera que su participación ha sido fundamentalmente la de intermediación entre BIJOI MEDINACELLI y las entidades comunitarias respecto de las cuales no asumía ningún riesgo pues cobraba las facturas antes de satisfacer su deuda con el proveedor. Además, era BIJOI MEDINACELLI quien establecía los contactos con las sociedades comunitarias sin que la interesada hiciera ninguna gestión comercial.

c) Posteriormente se dicta acuerdo de liquidación declarándose prescrito el periodo noviembre de 2004 pero se mantiene por el periodo de diciembre de 2004 a diciembre de 2006 y, además, se dicta acuerdo sancionador por la comisión de las infracciones consistentes en haber dejado de ingresar cantidades recibidas por IVA y, además, por obtener unas devoluciones tributarias de manera indebida.

d) Frente a dichos acuerdos la mercantil recurrente interpuso reclamaciones económicas administrativas que se desestimaron por la resolución dictada por el TEAR de Madrid. Y frente a dicha resolución la interesada

interpuso recurso de alzada que igualmente se desestimó por el TEAC mediante la resolución que constituye el objeto del presente proceso.

e) El TEAC confirma tanto la liquidación girada como el acuerdo sancionador sosteniendo que la mercantil ahora recurrente había participado con otras empresas en una trama defraudatoria con la Hacienda Pública. La trama tendría su origen en las operaciones que realizaba la entidad mercantil COMMON RAYL 16V que se calificaba como "trucha". Esta entidad no ingresaba el IVA repercutido en sus ventas a SPABEL, DERASTEC y NOVA 2000, entidades que a su vez vendían a BIJOI MEDINACELLI los bienes adquiridos a la trucha. A continuación, BIJOI MEDINACELLI vendía esos mismos bienes a CONINFARM la cual se deducía el IVA soportado y pagado por esas operaciones.

### Tercero.

En el escrito de demanda presentado por la mercantil CONSULTORIA INTEGRAL FARMACEUTICA, S.L. se solicita la nulidad de la resolución administrativa impugnada y ello en virtud de las siguientes consideraciones.

Sostiene que la actuación inspectora ha sobrepasado en exceso el plazo de los 12 meses de actuación exigidos en el artículo 150 de la LGT . En este sentido afirma que el procedimiento de inspección se inició con la comunicación del inicio del procedimiento de inspección dirigida al interesado en fecha 15 de enero de 2009 y que, no obstante, no finalizó hasta la fecha del 11 de mayo de 2010 en que se notificó la liquidación que puso fin al procedimiento de inspección. Por ello entiende que ha prescrito la liquidación girada por IVA correspondiente a los periodos 2004-12, 2005-1, 2005-2, 2005-3, 2005-4 y 2006-2. Apoya esta pretensión afirmando que en el cómputo del periodo de actuación de la Inspección no pueden descontarse 263 días como dilaciones imputables al administrado y ello porque niega que haya existido dilación imputable al administrado entre las fechas del 6 de febrero de 2009 y el 27 de octubre de 2009. Y añade que aunque, en algunas ocasiones, no se han aportado o se han aportado tarde alguno de los documentos reclamados por la Inspección, tampoco puede considerarse una dilación del artículo 104.2 de la LGT ya que la falta de dichos documentos no impedía continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora.

En cuanto al fondo afirma que tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas por IVA derivadas de sus relaciones comerciales con la mercantil BIJOI MEDINACELLI que había reclamado a la Administración y que, según entendió, la inspección no eran deducibles al estar incluidas dichas relaciones comerciales en una trama defraudatoria. La recurrente entiende que cumplía los requisitos exigidos en la regulación de la Ley reguladora del IVA para poder deducirse el IVA soportado en sus operaciones con BIJOI MEDINACELLI.

Asimismo, refiere la improcedencia de la sanción porque entiende que no concurren ni los elementos subjetivos de la infracción. Y, además, añade que el artículo 87.5 de la Ley del IVA debe interpretarse como una norma sancionadora más favorable que debe aplicarse retroactivamente.

### Cuarto.

Centrado el objeto de debate y dadas las alegaciones de la recurrente corresponde iniciar el análisis por la manifestación de que como no es correcto computar 263 días como dilaciones imputables al administrado la consecuencia de ello es la prescripción de algunos de los periodos girados por IVA.

La mercantil recurrente considera que, en este caso, las actuaciones inspectoras no pueden interrumpir el plazo de prescripción porque han superado el plazo máximo de duración -que es el plazo de 12 meses previsto en el artículo 150 de la LGT - y ello por causa imputable a la Administración puesto que no son admisibles las diligencias denominadas de "argucia" utilizadas por la Inspección para justificar una actuación inspectora con el único fin de interrumpir el plazo de prescripción.

No es objeto de discusión por las partes que las actuaciones inspectoras se iniciaron en fecha 15 de enero de 2009 mediante la comunicación notificada a la mercantil "CONSULTORIA INTEGRAL FARMACEUTICA, S.L." y que terminaron en fecha 11 de mayo de 2010 con la notificación del acuerdo de liquidación. Es evidente que en el cómputo de tiempo entre ambas fechas se ha superado el plazo de los 12 meses que tiene la inspección para realizar las actuaciones inspectoras. No obstante, corresponde examinar que responsabilidad tiene el administrado en ese exceso, puesto que si se concluyera que no han existido retrasos imputables al administrado o si han existido interrupciones justificadas, entonces esos periodos deberían descontarse de la actuación inspectora. En este sentido, la mercantil recurrente justifica su defensa argumentando que en las actuaciones inspectoras se ha

superado el plazo máximo de actuación de los 12 meses previsto en el artículo 150 de la LGT y ello porque niega la existencia de retrasos imputables al administrado - salvo respecto a 37 días pero, según sostiene, una vez descontados del periodo de actuación inspectora también se habría superado en exceso ese tiempo-. Frente al criterio de la mercantil recurrente, la Administración considera que si se ha respetado el plazo de los 12 meses referido porque el exceso de duración se ha debido a los retrasos del administrado en aportar documentación que se le había requerido y que era esencial para poder continuar con la investigación como eran, principalmente, los extractos bancarios de las operaciones comerciales realizadas con las empresas que la Inspección había denominado "pantallas" en la trama defraudatoria investigada.

Corresponde así analizar si han existido o no retrasos imputables al administrado. Si se concluyera que no reúnen los requisitos legales para poder ser descontados, entonces las actuaciones inspectoras se habrían realizado superando el plazo de 12 meses y no podría así interrumpirse el plazo de prescripción de la acción de la Administración para liquidar y sancionar.

El artículo 150, párrafo 1, de la LGT dispone que:

" Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley ".

Por su parte el indicado artículo 104.2 de la LGT dispone: "Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Y el artículo 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, señala que:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se consideraran dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computara desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el integro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

.....

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar".

Corresponde ahora examinar si los periodos de tiempo que se han excluido del tiempo total de las actuaciones inspectoras encajan en las anteriores disposiciones legales.

La Inspección desde el inicio de las actuaciones inspectoras reclamó a la mercantil recurrente la aportación de documentación con la que pretendía demostrar su vinculación con las empresas que participaban en una trama defraudatoria del IVA. Y por ello la Inspección le reclamó facturas referentes a las mercancías recibidas y/o transmitidas a las otras entidades que, según la Inspección, formaban parte de la trama; en este sentido, se le reclamaron los documentos acreditativos del pago y del cobro de las mercancías así como los documentos acreditativos de los medios de transporte de las mercancías. No cabe duda de que la documentación reclamada era imprescindible para la actuación de la inspección en su intento de demostrar la existencia de una trama entre varias

empresas consistente en que varias de ellas adquirían entre si mercancías sin que se ingresase el IVA que se decía repercutir y, sin embargo, la recurrente si quería deducirse el IVA soportado en esas operaciones que investigaba la inspección. Por ello, la Inspección junto a la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras efectuada en fecha 15 de enero de 2009 acompañó a la mercantil inspeccionada un anexo donde se le especificaba con claridad la diversa documentación que debía entregar en la primera comparecencia del día 6 de febrero, como eran los: Libros registros del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2004, 2005 y 2006; facturas de entregas intracomunitarias a las empresas TAGLEEMER OVERSEAS LIMITED, ELECTROCOM HUNGARY y TYCOON de esos periodos así como las facturas recibidas de la empresa BIJOI MEDINACELLI; medios de cobro y de pago de dichas facturas; y justificantes de los transportes de las mercancías. Sin embargo, en la comparecencia celebrada el día 6 de febrero de 2009 aporta de forma incompleta la documentación que se le había requerido, toda vez que la mercantil recurrente no aportó en su totalidad las fotocopias correspondientes a los medios de cobro y de pago de todas las facturas emitidas y recibidas e igualmente fue incompleta la aportación de los documentos acreditativos del transporte de las mercancías afectadas por esas operaciones. Y al ser incompleta se le requirió de nuevo en la comparecencia celebrada el día 6 de febrero de 2009 para que aportase en la siguiente comparecencia del día 26 de febrero la documentación que ya se le había requerido y que no había aportado en su integridad y, además, se le requiere para que aporte las facturas emitidas a la entidad ANDYCOM SARL así como los medios de cobro y los justificantes de salida efectiva del territorio español de las mercancías consignadas en esas facturas. La actuación de la recurrente en las siguientes comparecencias celebradas ante la inspección fue siempre poco diligente pues fue aportando de forma incompleta la documentación que se le había ido reclamando cuando, dada la naturaleza de las operaciones que se estaban inspeccionando, era esencial e imprescindible que la Inspección tuviera en su poder todas las facturas que le habían reclamado para poder así analizar que bienes se transmitían, en qué fecha, entre que empresas y como se entregaban y como se abonaban. Por tanto, en este caso, puede concluirse que la actuación de la recurrente ha entorpecido la actuación inspectora que no ha podido terminar en el plazo legal porque la recurrente fue entregando de forma escalonada la documentación que se le iba requiriendo justificando, en algunas ocasiones, su retraso porque un tercero, como era el Banco de Santander, no le entregaba los extractos bancarios reclamados sobre los pagos y cobros de algunas facturas cuando la documentación que, sin embargo, se le reclamaba debía estar en su poder, en sus libros de registro y de contabilidad, sobre todo lo relativo a la forma de cobro o de pago de las mercancías. Documentación que dado su contenido tenía el carácter de relevante para la actuación inspectora como para poder impedir la realización de otras actuaciones inspectoras hasta su obtención.

Los argumentos de la recurrente no niegan el hecho esencial de que hubo por su parte retraso en la entrega de diversa documentación ni tampoco niega la necesidad de su aportación. Pretende sin mucho éxito que el incumplimiento del plazo para la entrega de la documentación reclamada no se le compute a él como dilación indebida refiriendo que su ausencia no ha impedido a la Inspección seguir actuando. En este aspecto no puede desconocerse el contenido del artículo 107 del Reglamento de gestión e inspección según el cual "los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causas no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse". Por tanto, la Inspección tributaria no puede paralizar su actuación sino que, está obligada a seguir desarrollando actuaciones de investigación y de comprobación tributaria pero eso sí, la tardanza por parte del administrado en cumplir los requerimientos que le ha hecho la inspección, en la medida en que le ha hurtado elementos de juicio relevantes - no se ha dicho nada sobre este extremo por el obligado tributario-, debe entenderse que ello ha impedido a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea lo que justifica que se compute como retraso imputable al administrado el periodo de tiempo en que se dilató por su parte la entrega de la diversa información requerida.

Es obvio que la determinación de si la tardanza en la aportación de la completa documentación, que no se discute por el recurrente, ha impedido a la Inspección continuar con normalidad la actividad inspectora no debe quedar al arbitrio de la hoy recurrente sino que, habrá que analizar qué tipo de documentación es la que no se ha aportado y qué incidencia tiene ello en el curso de la investigación.

Y en el supuesto enjuiciado, estima la Sala que, dada la complejidad de las actuaciones inspectoras de investigación y de comprobación practicadas en este caso, para poder llegar a dictar el Acuerdo de liquidación era imprescindible para la Inspección estar en posesión de toda la documentación necesaria y así reclamada para la determinación, en su caso, de una trama de empresas defraudatoria en relación con el IVA. Y, en este sentido, se destaca que los documentos que se le habían requerido y que se le recuerda en diligencias posteriores son, a juicio de la Sala, una documentación absolutamente necesaria para la continuación de la comprobación como son: la aportación de los medios de cobro/pago de las adquisiciones realizadas por la recurrente a la entidad BIJOI

MEDINACELLI y de las posteriores entregas intracomunitarias de estos bienes realizados por la recurrente así como la justificación de su transporte.

En este sentido se sigue el criterio jurisprudencial más reciente, plasmado en numerosas sentencias del Tribunal Supremo. Citamos, por todas la de 9 de julio de 2012, dictada en el recurso 1844/2010 :

" La solución a esta cuestión ya ha sido resuelta por esta Sala en las Sentencias de 10 de noviembre de 2011 (recurso de casación núm. 2780/2008 ) y de 2 de enero de 2011 (recursos de casación núm. 4697/2007 y 485/2007 ), señalándose en la última de ellas lo siguiente:

"Con este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente", a las que alude el artículo 29.2 de la Ley 1/1998 y que el artículo 31 bis, apartado 2, define con mayor detenimiento como el retraso en que incurriere al cumplimentar las solicitudes de información, requerimientos o comparencias, así como el que se derive de los aplazamientos que interesare. Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de " dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.

Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una " dilación" imputable al sujeto inspeccionado".

Y en la sentencia de 28 de enero de 2011, (cas. 5006/05 ) se dijo que:

"...el propósito del legislador de establecer a partir de la Ley 1/98 un plazo máximo de duración del procedimiento inspector de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce meses si concurrían las circunstancias que se señalaban, esta Sala, dada la finalidad de la reforma, no comparte el automatismo que aprecia la Sala de instancia, en la consideración de la dilación imputable al contribuyente, no obstante los términos literales en que se expresa el art. 31.bis 2 del Reglamento General de Inspección de los Tributos ...

... A juicio de la Sala, no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento".

En definitiva, la Sala considera que no ha existido abuso por parte de la Administración y es obvio que el recurrente no ha prestado una colaboración rápida y puntual a los requerimientos de la Administración lo que ha provocado una excesiva tardanza en la finalización del procedimiento. Puede constatarse a la vista de las Diligencias suscritas que no ha existido una demora temporal entre ellas sino una actuación un tanto obstaculizadora por parte de la hoy recurrente que obligó a la Administración a requerirle en varias ocasiones la falta de aportación de documentos que resultaban esenciales para poder llegar a dictar el acuerdo de liquidación lo que constituye la causa de que finalmente el procedimiento se excediera del plazo de 12 meses establecido, circunstancia que no puede ser aprovechada por la parte recurrente, principal causante de la tardanza, en su propio beneficio como pretende.

Por ello, y por las razones anteriormente apuntadas, considera la Sala que debe confirmarse el criterio de la Inspección ratificado por el TEAC en cuanto a los 263 días de dilaciones imputable al recurrente por corresponderse con la tardanza por su parte en la aportación de documentos necesarios para la determinación de la base imponible en los ejercicios regularizados por el IVA.

Y como en el cómputo del periodo de la actuación inspectora no pueden descontarse 263 días, puesto que son consideradas como dilaciones imputables al administrado, resultaría que la Inspección no ha sobrepasado en su actuación el plazo máximo de los doce meses previstos legalmente. Y la consecuencia que se deriva de la anterior afirmación es que las actuaciones inspectoras han interrumpido el plazo de prescripción.

#### Quinto.

En cuanto al fondo se trata de determinar la participación de la recurrente en la trama de fraude en la que le ha incluido la inspección que ha considerado que dicha empresa ha actuado como empresa distribuidora final de los bienes y que, aunque formalmente podría deducirse el IVA formalmente soportado, la Administración le ha denegado esa deducción porque consideró que las cuotas de IVA soportadas por CONINFARM en sus compras a BIJOI MEDINACELLI no se habían ingresado al comienzo de la cadena de transmisiones y, sin embargo, si se habían ido deduciendo hasta llegar a CONINFARM.

Lo que se pone en duda por la Administración es la realidad de las ventas que CONINFARM realizó de los productos adquiridos a BIJOI MEDINACELLI a empresas establecidas en la UE como TAGLEEMER (Chipre) y ELECTROCOM HUNGARY (Hungría) - empresas que nuevamente introducían esas mismas mercancías en el mercado interior a través de su compra por la empresa COMMON RAYL 16V- . Es decir, todo el comercio se daba entre las mismas empresas de manera armonizada. Y las operaciones de venta realizadas por la recurrente, en cuanto suponían entregas intracomunitarias de bienes, estaban exentas del IVA español y CONINFARM no tenía así la obligación de repercutir el IVA pero si pretendía beneficiarse de la deducción del IVA soportado en sus compras a BIJOI.

La Administración deniega a la recurrente la deducción del IVA soportado en las operaciones con BIJOI porque entendió que la recurrente debía conocer que estaba participando en una trama de fraude de IVA. Apoya su conclusión en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que permite impedir la deducción del IVA soportado por CONINFARM si se acredita que el adquirente conocía que estaba participando en una cadena de fraude de IVA.

Los datos que llevan a la Administración a concluir la existencia de la citada trama de fraude de la que formaba parte la recurrente fueron: (a) las fechas de compra a BIJOI MEDINACELLI y las fechas de sus correlativas ventas son muy próximas, incluso la mayor parte de las facturas de venta tienen fecha anterior a la de la factura de compra correspondiente; (b) en muchos casos no se han podido correlacionar los CMR con las facturas de entregas intracomunitarias; (c) el margen de beneficio de las operaciones es prácticamente constante, aproximadamente del 3%.

Por el contrario, la recurrente sostiene que no se le puede considerar participe en la trama porque no tenía conocimiento de las actividades que realizaban el resto de las empresas involucradas y, por tanto, las operaciones comerciales que realizó, con BIJOI así como la posterior entrega intracomunitaria de esas mismas mercancías, eran correctas lo cual debe permitir que se le reconozca el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por IVA en dichas adquisiciones. Insiste en que, aun en el supuesto de que se admita que alguno de sus proveedores fuesen sociedades ficticias y carentes de operativa, en ningún momento pudo tener constancia del presunto fraude cometido en relación con el impuesto sobre el valor añadido. Finalmente, la recurrente destaca que no existe en la legislación fiscal ni en la mercantil una obligación orientada a que los compradores investiguen a los proveedores con los que operan, de modo que su conducta ha sido acorde con el grado de diligencia -"buen empresario"- exigida en la normativa aplicable.

Corresponde así a esta Sala determinar si la entidad recurrente tiene o no derecho a deducirse el IVA soportado en sus operaciones de compraventa con BIJOI MEDINACELLI que la Administración le ha denegado porque entendió que la recurrente conocía o pudo conocer la trama de empresas defraudatoria en la compraventa de productos cosméticos y ello justificaba la improcedencia de su derecho a la deducción del IVA efectivamente soportado.

El Tribunal Supremo en la sentencia de 14 de enero de 2013, rec.1574/2010 , recuerda que:

"...el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dicho que, si la operación realizada por el sujeto pasivo no es en sí misma constitutiva de fraude, su derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse afectado por el dato de que, sin su conocimiento o sin que pueda tenerlo, en la cadena de entregas de la que forman parte su operación otra, anterior o posterior, sea constitutiva de fraude al impuesto sobre el valor añadido (sentencia Optigen y otros, apartados 51 a 55).

Ha manifestado además que un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido, debe ser considerado participante en dicho fraude, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes. Correspondiendo, por consiguiente, al órgano jurisdiccional nacional denegarle el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido y ello aun cuando la operación de que se tratase cumpliera con los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y de actividad económica [sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04 , apartados 56 y 59)].

El Tribunal de Luxemburgo ha proclamado, en fin, que si bien el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria del impuesto sobre el valor añadido cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, sabía o tendría que haber sabido que el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado, y a establecer presunciones a este respecto, dichas presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario, provocando de facto un sistema de responsabilidad objetiva, puesto que los Estados deben respetar los principios generales del derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad [sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros ( C-384/04 , apartados 32 a 35)]."

Más recientemente, la STJUE de 22 de octubre de 2015, asunto c-277/14 afirma que: "la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véanse las sentencias Bonik, C-285/11 , EU:C:2012:774 , apartados 35 y 37 y jurisprudencia citada, y Maks Pen, C-18/13 , EU:C:2014:69 , apartado 26). Si así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal, es el caso también cuando éste sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA. En tales circunstancias, el sujeto pasivo debe ser considerado, a efectos de la Sexta Directiva, partícipe en dicho fraude, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente (véanse las sentencias Bonik, C-285/11 , EU:C:2012:774 , apartados 38 y 39 y jurisprudencia citada, y Maks Pen, C-18/13 , EU:C:2014:69 , apartado 27). En cambio, cuando se cumplen los requisitos materiales y formales previstos por la Sexta Directiva para el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducción, no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en dicha Directiva sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por el sujeto pasivo en cuestión, fuera constitutiva de fraude en el IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Optigen y otros, C-354/03 , C-355/03 y C-484/03 , EU:C:2006:16 , apartados 51, 52 y 55; Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04 , EU:C:2006:446 , apartados 44 a 46 y 60, y Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11 , EU:C:2012:373 , apartados 44, 45 y 47). Corresponde a la administración tributaria que haya detectado fraudes o irregularidades cometidos por el emisor de la factura demostrar, con datos objetivos y sin exigir del destinatario de la factura verificaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude en el IVA, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente (véanse, en este sentido, las sentencias Bonik, C- 285/11 , EU:C:2012:774 , apartado 45, y LVK -56, C-43/11 , EU:C:2013:55 , apartado 64). La determinación de las medidas que, en un caso concreto, pueden exigirse razonablemente a un sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude cometido por un operador anterior depende esencialmente de las

circunstancias de dicho caso (véase la sentencia Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11 , EU:C:2012:373 , apartado 59, y auto Jagie , C-33/13 , EU:C:2014:184 , apartado 37). Si bien es cierto que ese sujeto pasivo puede verse obligado, cuando disponga de indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a informarse acerca de otro operador, del que tenga intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad, la administración tributaria no puede sin embargo exigir de manera general a dicho sujeto pasivo que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni fraude por parte de los operadores anteriores, ni que, por otro lado, disponga de documentación al respecto (véanse, en este sentido, las sentencias Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11 , EU:C:2012:373 , apartados 60 y 61; Stroy trans, C-642/11 , EU:C:2013:54 , apartado 49, y auto Jagie o, C-33/13 , EU:C:2014:184 , apartados 38 y 39)".

A partir de esta doctrina, vamos a analizar si la entidad recurrente pudo razonablemente inferir la existencia de una trama fraudulenta en las operaciones de compraventa de productos cosméticos en las que intervenía.

#### Sexto.

Es sabido que la prueba indiciaria que permite la demostración de un hecho ante la ausencia de prueba directa requiere, una pluralidad de indicios, que estén relacionados y la valoración de esos indicios que acredite el enlace preciso y directo entre el hecho base probado y el que se pretende acreditar pues, como recuerda la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2015 rec. 650/2013 , "se debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, se ha llegado a la conclusión de que el imputado realizó la conducta infractora"

En el caso examinado los datos que han llevado a la Administración a concluir que existía una trama defraudatoria del IVA en la compraventa de productos cosméticos en la que participaba la mercantil recurrente como empresa distribuidora y que debieron haber hecho sospechar a la entidad recurrente acerca de la corrección de las operaciones en las que intervenía fueron:

#### a) En relación con las facturas de compra y venta:

-Las facturas relativas a las operaciones de compra a BIJOI MEDINACELLI encajan perfectamente, en cuanto a la descripción del producto y el número de unidades, con las de venta a TAGLEEMER, ANDYCOM SARL y ELECTROCOM HUNGARY FKT.

-Las fechas de las facturas de compra y las de sus correlativas de venta son muy próximas, incluso la mayor parte de las facturas de venta tienen fecha anterior a la de la factura de compra correspondiente. Los cobros y pagos se realizan casi de manera simultánea, hecho destacado por su práctica inexistencia en el mundo comercial.

-Los importes de cada operación son muy elevados.

-El destino declarado de las mercancías no coincide con el país del destinatario de la mercancía según la factura de venta.

-En muchos casos no se han podido correlacionar los CMR con las facturas de entregas intracomunitarias.

- El margen de beneficio de las operaciones es prácticamente constante, aproximadamente del 3%.

- Existe una correlación perfecta entre compras y ventas sin que se haya detectado ningún stock de mercancías como resultado de este entramado societario.

#### b) Documentos de transporte:

-No consta ningún documento de transporte respecto de la operación declarada con ELECTROCOM HUNGARY.

-En otros muchos casos no se han podido correlacionar los CMR aportados con las facturas de entregas intracomunitarias.

-Los CMR no aparecen sellados por el cliente comunitario. En muchos casos figura como receptor de la mercancía una empresa de transporte o de logística.

-En los CMR aparecen como transportistas MARTINEZ LOGITRANS, SA y MARTINEZ LOGITRANS INTERNACIONAL, SL. Ambas empresas manifestaron que no contaban con medios de transporte propios y que subcontrataban los servicios con ANGELES CRIADO CAMUÑAS, TRAFERTIR, LERMATRANS2, TRANSPORTES INTERNACIONALES IMPALA, LOGISTICA DE TRANSPORTES HISPANIA, EU-LOGISTIK GMGH, HAMANN INTERNACIONAL TRANSPORTES RAMON HUERTAS MOROCHO. Las entidades MARTINEZ LOGITRANS, MARTINEZ LOGITRANS INTERNACIONAL, LERMATRANS2 y ANGELES CRIADO CAMUÑAS no tienen licencia comunitaria de transporte.

c) En relación con los cobros y pagos de las distintas operaciones se ha comprobado que primero se cobraban las facturas de venta a las empresas comunitarias y, en el mismo día, o en la mayor parte de las ocasiones, en días posteriores, CONINFARM pagaba las correlativas de compra recibidas de BIJOI MEDINACELLI.

Asimismo, debemos destacar otros datos e indicios que llevaron a la Administración a incluir a la recurrente como participante en la citada trama de fraude como son los relativos a la forma de actuación de la recurrente respecto de las entregas intracomunitarias de las mercancías adquiridas a BIJOI. Queda acreditado que una vez que la recurrente compraba las mercancías a BIJOI MEDINACELLI posteriormente las vendía a diversas empresas comunitarias con las que BIJOI MEDINACELLI si tenía relación comercial pero con las que la recurrente únicamente tenía contacto por correo electrónico, según alega. A instancias de la Inspección justificó esa venta posterior, por las que se ha determinado un margen en torno al 3%, porque BIJOI MEDINACELLI no tenía capacidad financiera para esperar la devolución del IVA al tratarse de clientes fuera de España. Y al intervenir CONINFARM obtenía un pequeño margen comercial, si bien el "buen fin" de la operación hacia imperativo obtener de la Hacienda pública la devolución de las cuotas del IVA soportadas. Y la Administración sostuvo a la vista de esa forma de actuación que no parecía lógico que si es BIJOI MEDINACELLI quien tenía relaciones con las entidades comunitarias no fuese ella misma quien proporcionara los productos objeto de las transacciones. Y añadía que resultaba poco verosímil que una entidad que dispone de sus propios clientes prefiera que actuara una tercera como intermediaria en lugar de operar directamente con el ahorro en costes de todo tipo que se producirían.

Como vemos, la entidad recurrente no puede acreditar materialmente las operaciones de venta intracomunitarias de los productos cosméticos, no tiene relación personal alguna con las entidades intracomunitarias a las que afirma que vende las mercancías mencionadas y exporta a entidades con las que no contacta, lo cual tiene que generar, al menos, una situación de duda y de falta de fiabilidad. Otra circunstancia relevante es la que versa sobre el número de unidades de productos vendidos ya que existe una correlación perfecta entre compras y ventas sin que se haya detectado ningún stock de mercancías como resultado de este entramado societario. Además, se da la circunstancia de que los cobros y pagos se realizan casi de manera simultánea lo cual es una práctica inexistente en el mundo comercial.

La valoración conjunta de los indicios expuestos, que no ha sido contradicha eficazmente por la actora que ni siquiera solicitó la práctica de prueba en el proceso, lleva a la Sala a entender acreditado que, CONINFARM, disponía de elementos suficientes para conocer la trama defraudatoria lo que justifica la improcedencia del derecho a la deducción del IVA soportado por las operaciones de compraventa de productos cosméticos.

El Tribunal Supremo, en la sentencia de 24 de junio de 2015, rec. 299/2014 , con cita de la de 23 de mayo de 2012, rec. 1489/2009 ,FJ 10º), ha dicho que «las 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 el contrario, la Agencia Tributaria en una compleja y profusa comprobación tributaria ha aportado pruebas suficientes de hechos impeditivos de la pretensión de la recurrente que permiten deducir que la obligada tributaria pudo conocer la existencia de una trama de IVA, generando un supuesto IVA soportado, y cuya deducción interesa la recurrente.

**Séptimo.**

La actora pretende desvirtuar estos indicios argumentando que no existe ningún dato que la relacione con la trama defraudatoria, más allá de la relación comercial. Afirma que no se puede por ello afirmar, que pudo conocer que el IVA de alguna operación anterior o posterior a la suya no iba a ser ingresado en Hacienda ni que esa conducta obedeciera a su proceder negligente. Dice que está acreditado, además, que aportó toda la documentación que acreditaba la salida y cobro de la mercancía, que se han acreditado los flujos de dinero y que CONINFARM pagó el IVA del que solicita la devolución.

Sin embargo, pese a lo que se afirma, esos elementos no demuestran la realidad de las operaciones determinantes de las facturas expedidas y prueba de ello es que cuando se pidió a la empresa que identificase a las personas encargadas de las operaciones de exportación de aquel material con el fin precisamente de verificar esas afirmaciones no lo hizo, sin que resulten convincentes las razones ofrecidas para ello pues ese dato, a la vista del resto de los indicios destacados permiten a la Sala, en una valoración conjunta de la prueba concluir que no hubo una entrega real de mercancías más allá de su cobertura formal en unas facturas. Y que existen indicios que excluyen la buena fe de la actora al margen de que existan o no vínculos jurídicos o económicos entre las empresas. La actora no aporta ningún valor añadido a las entregas que realiza, de modo que su intervención es innecesaria para el buen fin de la operación.

Procede, en consecuencia, la confirmación de la liquidación girada por IVA que se ha confirmado por la resolución del TEAC objeto del presente proceso.

**Octavo.**

El artículo 87.5 de la Ley del IVA, se introdujo por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, lo que regula es un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria, que lo único que supone es que pueda exigirse a un sujeto que compra bienes a entidades implicadas en la trama el IVA repercutido y no ingresado por la entidad que ocupa el primer eslabón de la cadena del fraude, esto es, la trucha. En el caso analizado no se ha aplicado dicho precepto a diferencia de lo que entiende el recurrente. El acuerdo de liquidación no está reclamando al recurrente el IVA repercutido y no ingresado por la empresa que formaba parte de la trama del fraude en el primer eslabón sino que le ha denegado la deducción de las cuotas de IVA soportadas en las compras realizadas a una empresa que formaba parte de la trama de fraude de IVA apoyándose en el conocimiento que CONINFARM tenía o debía tener de la existencia de una trama de fraude en cuya virtud realizó adquisiciones de cosméticos a BIJOI para posteriormente realizar operaciones intracomunitarias que al ser operaciones exentas no tenía obligación de repercutir. En ningún momento el acuerdo de liquidación declara responsable a CONINFARM de las cuotas repercutidas y no ingresadas a lo largo de toda la cadena que conforma la trama.

No ha existido enriquecimiento injusto para la Administración porque no se haya dejado a la recurrente minorar el importe del IVA soportado puesto que su proveedora y a su vez la proveedora de esta no han ingresado las cuotas repercutidas a sus clientes.

**Noveno.**

Resta por examinar la legalidad del acuerdo sancionador por la comisión de las infracciones previstas en los artículos 191.1 y 193 de la LGT. La recurrente afirma que no concurren los elementos subjetivos de la infracción tributaria y solicita su nulidad.

Esta Sección no acepta los argumentos de la recurrente. No cabe duda de que concurre el elemento subjetivo derivado de la ausencia de diligencia de la interesada respecto a su actividad comercial como así hemos referido en los anteriores fundamentos jurídicos. Y, además, la concurrencia del elemento de culpabilidad si se ha motivado por la Administración en el acuerdo sancionador impugnado al expresar que: "Por ello se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, dado que en las autoliquidaciones de IVA presentadas se incluyeron cuotas soportadas correspondientes a compras interiores de productos que se hallaban inmersas en tramas de fraude de IVA. Estas operaciones realizadas por el obligado tributario, consistentes en la adquisición interior de productos de cosmética que posteriormente eran objeto de entregas intracomunitarias, presentaban una serie de características en cuanto a la forma de operar de

clientes y proveedores, sistema para el cobro y pago de las facturas, transporte de las mercancías, etc. que, según se ha puesto de manifiesto a lo largo de las actuaciones de comprobación e investigación, debieron levantar las sospechas del obligado tributario respecto de la bondad de las operaciones en las cuales participaba, así como que su participación vendría a contribuir al buen funcionamiento de la trama.

Las circunstancias que rodean a las operaciones comprobadas, las cuales han sido debidamente detalladas en el apartado de hechos del presente acuerdo permiten concluir que la conducta que se esperaba de un comerciante diligente en un caso como el que nos ocupa, habría sido la de abstenerse de participar en unas operaciones que por sus características reunían todos los requisitos necesarios para encontrarse inmersas en tramas de fraude de IVA.

La participación de CONINFARM en la cadena parece totalmente innecesaria. No puede considerarse un comportamiento normal y económico el paso de la mercancía por una cadena de sociedades que nada aportan al propio circuito. Carece de toda lógica que si A quiere vender y C quiere comprar, y uno conoce las necesidades del otro, interpongan a B para que compre a A y venda a C. Este comportamiento es cuando menos, antieconómico, ya que al introducir un elemento más en la cadena de distribución se encarecerá la mercancía para C.

No es posible que no levante sospechas el hecho de que se le esté pagando una comisión a CONINFARM prácticamente por no hacer nada, su proveedor lo está interponiendo en la cadena cuando desde un punto de vista comercial su aportación es nula. Debíó de ser consciente de que se beneficiaba toda la trama. Parece que es esta ausencia total de riesgos a asumir en la operación que se le ofrece lo que debería haber llevado al obligado tributario a sospechar sobre cuál era el papel a desempeñar con su intervención y sobre el carácter fraudulento de la operación.

En definitiva, CONINFARM tenía a su alcance todos los elementos para saber que no estaba intermediando en operaciones comerciales, que su papel se limitaba a la expedición formal de facturas y servir de puente al flujo de dinero.

Por tanto, se aprecia que la conducta del sujeto pasivo es NEGLIGENTE, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003 ".

#### **Décimo.**

De conformidad con el art. 139.1 de la LRJCA de 13 de julio de 1998, procede imponer las costas a la parte recurrente.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

### **FALLAMOS**

Que debemos DESESTIMAR y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo núm. 221/2015, promovido por el Procurador de los Tribunales D. Alberto Hidalgo Martínez, en nombre y en representación de la mercantil CONSULTORIA INTEGRAL FARMACEUTICA, S.L. , contra la resolución dictada en fecha 20 de noviembre de 2014 por el Tribunal Económico Administrativo Central que desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid por la cual se desestiman las reclamaciones económicas administrativas nº 28/19167/2010 y 28/941/2011 interpuestas frente al acuerdo de liquidación por el concepto impositivo IVA de los periodos de diciembre de 2004 a diciembre de 2006 y frente al acuerdo sancionador derivado del anterior, por importes de 2.359.689,19 y 943.800,32 euros, respectivamente y, en consecuencia, se confirma por ser ajustada a derecho.

Se imponen a la mercantil recurrente las costas procesales causadas en esta instancia.

Así por esta nuestra Sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , y contra la que cabe recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse

el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN** . Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su notificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 30/11/2017 doy fe.

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.