

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069172

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 14 de diciembre de 2017

Vocalía 5.^a

R.G. 3516/2014

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Supuestos generales de devolución. Principio de la íntegra regularización. En el caso analizado, una entidad considera que si el IVA repercutido por sus asociados fue indebidamente repercutido, en el mismo Acuerdo de liquidación la Inspección tendría que haber analizado si concurrían los requisitos para obtener la devolución de lo ingresado de forma indebida -ella es la entidad que soportó la repercusión, y por tanto a favor de ella debería reconocerse la devolución-, y haber realizado la regularización íntegra de su situación tributaria. Pues bien, en palabras del TS -véase STS, de 25 de octubre de 2015, recurso nº 3857/2013 (NFJ060459)-, cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable. De acuerdo con la jurisprudencia del TS, en los casos en que el destinatario de unas operaciones -debemos considerar incluso en el supuesto de que estas operaciones sean inexistentes- hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida -así cuando las cuotas fueron repercutidas improcedentemente, por la causa que fuese- y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto. En definitiva, la Inspección, ante la conclusión sobre la no deducibilidad de las cuotas soportadas de IVA, consecuencia de la no realización de una actividad o de operaciones no sujetas al impuesto que no generaban por tanto el derecho a la deducción; examinado este supuesto que reúne análogas condiciones de aquellos que han sido examinados por la jurisprudencia del TS, debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante. **(Criterio 1 de 2)**

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. El hecho de haberse admitido que la Inspección debió proceder a la regularización íntegra para determinar el derecho de la entidad a obtener la devolución del IVA ingresado de forma indebida por estas operaciones, no excluye la posibilidad de sancionar por la conducta regularizada -deducir improcedente unas cuotas que dieron lugar a una liquidación con resultado a ingresar a favor de la Hacienda Pública-, pues habrá que analizar la conducta del obligado tributario en sí misma para determinar si cabe imponer sanción por ella, con independencia de que en el Acuerdo dictado por la Inspección e impugnado en esta vía económico-administrativa la cantidad a ingresar deba minorarse por el derecho de la entidad a obtener la devolución del IVA ingresado de forma indebida. Se confirma el Acuerdo de imposición de sanción, si bien deberá modificarse la base sancionable para ajustarla, como consecuencia de la estimación de las alegaciones relativas al IVA soportado deducible respecto de las cuotas soportadas en común a toda la actividad. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 20.
Ley 30/1985 (Ley IVA), art. 8.
RD 1163/1990 (Devolución Ingresos Indevidos), art. 9..
Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 191, 192, 193 y 195.

En la villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), reunido en Sala, ha visto las reclamaciones económico-administrativas acumuladas que, en única instancia, ha interpuesto la entidad **XPD, S.L.**, con C.I.F.: ..., actuando en su nombre y representación Dña. **Mx...**, con N.I.F.: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los ejercicios 2009 y 2010 de fecha 06-05-2014 (R.G.: 3516/14) y contra Acuerdo de Imposición de Sanción de 07-07-2014 (R.G.: 4362/14) relacionado con el anterior, dictados ambos por el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 07-05-2014 se notificó a la interesada Acuerdo de liquidación **A23-...** relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2009 y 2010, derivado del acta firmada de disconformidad **A02 ...**, extendida el 10-03-2014, complementada por Informe ampliatorio, documentos en los que se hace constar, de forma sucinta, lo siguiente:

1º.- Con fecha 11-03-2013 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid inició actuaciones de comprobación fiscal de carácter general acerca de **XPD, S.L.**, (en adelante **XPD**) por el citado impuesto y ejercicios.

En el cómputo del plazo de duración de las mismas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT) y los artículos 102 y 103 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAPT), no se tuvieron en cuenta 122 días por dilaciones no imputables a la Administración, de las que 114 días están motivadas por retrasos en la aportación de determinada documentación por parte de la entidad y 8 días por solicitud de ampliación de plazo para formular alegaciones a la propuesta de liquidación.

La actividad (principal) de la obligada figura clasificada en el epígrafe de I.A.E. 631. "Intermediarios del comercio". **XPD** es una sociedad constituida por distribuidores de productos de droguería y perfumería agrupados para obtener mejores condiciones en las compras a los fabricantes de estos productos.

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se pusieron de manifiesto los siguientes hechos respecto de cuya regularización el obligado tributario no prestó su conformidad:

- **XPD** deduce como gasto pagos efectuados a los asociados por importe de 5.194.597,98 € en 2009 y 5.207.776,44 € en 2010, entendiendo la Inspección que, dado que la entidad no recibe de ellos ningún servicio y que su reparto se efectúa de acuerdo a los estatutos, en realidad se trata de la entrega a cuenta de dividendos y, por tanto, su pago no es gasto deducible. En el IVA se considera el Impuesto soportado por esas facturas de sus asociados como no deducible, ya que no hay servicios prestados, y el reparto de dividendos es una operación no sujeta.

- La Inspección considera aplicable la regla de prorrata en cuanto a la deducción del IVA soportado, pues la Inspección considera que hay dos sectores diferenciados de actividad.

- Considera la Inspección que se ha producido una cesión gratuita de bienes a otra entidad del grupo, que no ha sido computada.

El 13-02-2014, y de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 157 de la LGT y 183 del RGAPT, el actuario puso en conocimiento del representante de la obligada tributaria la apertura del trámite de audiencia, concediendo un plazo de 10 días para formular alegaciones y aportar la documentación que estimara pertinente, fijando el 6 de marzo como fecha para la firma de las actas.

La interesada presentó alegaciones, tanto durante el plazo concedido al efecto (en fechas 14 y 17 de febrero de 2014), como fuera de él (el 4 y el 5 de marzo siguientes). Además manifestó verbalmente motivos de oposición al acta que no trasladó a documento alguno presentado a la Inspección.

La inspección pospuso la extensión de las actas al 10 de marzo a fin de poder analizar lo aportado. Toda la documentación facilitada por la obligada tributaria fue tenida en cuenta por el actuario en la propuesta de regularización quien, además, consideró pertinente referirse a los motivos de oposición manifestados verbalmente, contestando a los mismos en el cuerpo del acta.

El 10-03-2014 se extendió el acta **A02-...**, y se concede a la obligada un plazo de 15 días hábiles para formular alegaciones.

El 20-03-2014, esto es, dentro del plazo establecido en el artículo 91.3.a) del RGAPT, la obligada solicitó ampliación del plazo para presentar alegaciones por la mitad del tiempo inicialmente concedido y las formuló mediante escrito de 03-04-2014, que tuvo entrada el 9 de abril siguiente, en el Registro General de la Delegación Especial de Madrid. El apartado 4 del citado artículo 91 dispone que *"la ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar"*. Y en el expediente consta el cómputo, por la Inspección, de una dilación de 8 días naturales no imputable a la Administración Tributaria.

2º.- En fecha 06-05-2014 el Inspector Coordinador confirmó la propuesta contenida en el acta, dictando Acuerdo de liquidación nº **A23-...** del que resultaba una deuda tributaria de 1.949.941,05 €, de los que 1.611.004,82 euros corresponden a cuota y 338.936,23 euros a intereses de demora. Dicho acuerdo fue notificado a la entidad el día siguiente.

Segundo.

Con fecha 08-07-2014 se notificó a la interesada Acuerdo de resolución de expediente sancionador nº **A23-...**, -derivado del Acta anterior, relativa a Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2009 y 2010-, en virtud del cual se considera que se cometió infracción tributaria muy grave en determinados periodos, tipificada en el artículo 191.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al dejar de ingresar parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo sirviéndose de la utilización de medios fraudulentos.

Conforme a lo dispuesto en el citado precepto esta infracción acarrea una sanción consistente en multa pecuniaria proporcional del 100% al 150% sobre el importe de la cuota dejada de ingresar. Y en este caso la sanción impuesta oscila entre el 115% y el 125% según el periodo considerado, al haberse incrementado la sanción mínima del 100% por perjuicio económico para la Hacienda Pública (artículo 187.b) LGT).

En otros periodos se considera cometida la infracción del artículo 195 de la LGT, por determinar improcedentemente cantidades a compensar en periodos siguientes, siendo una infracción grave y aplicando una sanción del 50% en cada uno de los periodos en los que corresponde.

Se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa sin que se observe la concurrencia de eximente alguna de responsabilidad. Como consecuencia de ello se practica la liquidación en concepto de sanción por importe de 1.977.699,44 €.

Tercero.

Disconforme con las anteriores liquidaciones la interesada interpuso las reclamaciones económico-administrativas que nos ocupan, en fechas 06-06-2014 (R.G.: 3516/2014) contra el Acuerdo de liquidación y 17-07-2014 (R.G.: 4362/2014) contra el Acuerdo de imposición de sanción. El TEAC procedió a acumular estas reclamaciones para su resolución conjunta de acuerdo con lo establecido en el artículo 230 de la LGT, y así lo notificó a la reclamante. Ésta, previa puesta de manifiesto de los expedientes, presentó el 23-12-2014 un escrito de alegaciones en el que solicita la anulación de los Acuerdos impugnados en base a los motivos de oposición que

expone y que más adelante se analizan, así como escritos de alegaciones complementarias en fechas 09-03-2015 y 04-03-2016.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en las presentes reclamaciones acumuladas los requisitos de competencia de este Tribunal, legitimación e interposición en plazo, que son presupuesto de su admisión a trámite, planteándose, a la vista de la documentación contenida en el expediente remitido por la Inspección y de las alegaciones formuladas por la reclamante, las siguientes cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos:

1. Regularización de dividendos contabilizados como gasto: Simulación. Si los negocios jurídicos realizados en ejercicio prescrito pueden ser recalificados por la Administración y si estas operaciones ya fueron comprobadas por la Administración por lo que no pueden ser objeto de revisión nuevamente en base a la «doctrina de los actos propios».
2. Derecho a la devolución de ingresos indebidos y regularización íntegra.
3. Aplicación de la regla de prorrata.
4. Si procede o no la imposición de sanción.

Segundo.

Por lo que respecta a la PRIMERA CUESTIÓN planteada, relativa a la regularización de dividendos contabilizados como gasto, debemos traer a colación la reciente Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 04/04/2017, recaída en las reclamaciones acumuladas 3042/2014 y 4363/2014, relativas a la regularización practicada a **XPD** por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010, derivada del mismo procedimiento inspector. En esta regularización se abordaban temas comunes, que ya han sido resueltos por el TEAC en la Resolución citada, por lo que debemos aplicar las mismas conclusiones al IVA.

De acuerdo con dicha Resolución:

<<SEGUNDO.- Por lo que respecta a la PRIMERA CUESTIÓN planteada, relativa a la regularización de dividendos contabilizados como gasto se expone lo que sigue.

En el expediente electrónico figura un documento titulado “Operaciones Vinculadas-GRUPO XPD-2010”, del que se deduce la estructura societaria siguiente:

HOLDING SECTOR PDZ, S.L.	100%		
XPD DISTRIBUCIÓN Y LOGÍSTICA	40%	60%	
XPD CARTERA 1, S.L.	85%		
XPD CARTERA 2, S.L.	5%	5%	5%
XPD, S.L.			

***HOLDING SECTOR PDZ, S.L.** es una sociedad constituida en 2004 cuyo objeto social es la prestación de servicios de asesoramiento y gestión en técnicas comerciales. Tiene su domicilio en Es la sociedad dominante de un grupo de sociedades (grupo XPD) que consolida contablemente. Son sociedades del grupo, **XPD CARTERA 1, S.L. (XPD 1)**, **XPD CARTERA 2, S.L. (XPD 2)**, **XPD, S.L. (XPD)**, **XPD DISTRIBUCIÓN Y LOGÍSTICA, S.L.**, todas ellas con el mismo domicilio social.*

*El grupo de empresas **XPD** está constituido por un conjunto de asociados, distribuidores de productos de droguería y perfumería, que deciden agruparse para obtener mejores condiciones en las compras que efectúan a los fabricantes de esos productos, habida cuenta del mayor poder negociador que les permite el superior volumen de compras respecto de la negociación individual. El funcionamiento del grupo de empresas, del que la reclamante*

es la entidad operativa principal, está basado en dos contratos con cada asociado, el «contrato marco» y el «contrato de colaboración en la gestión comercial».

En ellos se recogen dos fórmulas de negocio:

- Fórmula General, por la que **XPD**, actuando en nombre y por cuenta de los asociados, les presta un servicio consistente en negociar con los fabricantes o proveedores las mejores condiciones de compra de los productos; y, el precio, descuento, bonificación o ventaja comercial, obtenidos, se aplican por el fabricante (o proveedor) directamente a los asociados. Para financiar esta actividad, **XPD** recibe cuotas fijas de sus asociados que, según el contrato marco, se satisfacen por igual por cada uno de ellos. (Se fijan en su conjunto por el importe de los costes estimados para **XPD** más un 1%).

- Fórmula Especial. **XPD** negocia en nombre propio y por cuenta de los asociados los servicios de gestión de cobro (centralización de pagos) y promocionales, a prestar a los proveedores. Se dice que existe un doble servicio: (i) Un servicio de centralización de pagos y un servicio promocional, prestado y facturado al proveedor por el 100% del valor del servicio; y (ii) un servicio a prestar y facturar por el asociado a **XPD** por la parte del servicio de centralización de pagos o promocional total al proveedor que corresponda asumir al asociado al que subcontrate **XPD**. Por este servicio, el asociado percibe como contraprestación un importe equivalente al 99% del importe recibido por **XPD** de cada proveedor.

XPD contabiliza, como ventas, las facturas con cuotas fijas emitidas a los asociados (fórmula general) y las emitidas a los fabricantes (proveedores) por el servicio promocional y de gestión de cobro centralizado y, como compras, las facturas que le emiten los asociados por el 99% del valor de este servicio (fórmula especial).

Por lo que respecta al servicio de gestión de cobro centralizado la Inspección entiende que, si bien **XPD** sí presta un servicio real a los fabricantes (los cuales remuneran a **XPD** pero no le realizan cesión alguna de los créditos que tienen contra los asociados), sin embargo, no recibe ningún servicio cuando cobra a los asociados por cuenta de aquéllos y que, en realidad, las facturas emitidas por los asociados a **XPD** constituyen un justificante de la entrega a cuenta de dividendos -(cada uno de los asociados que efectúa pago centralizado es titular del 5% de una de las carteras **XPD1** o **XPD2** y sólo a través de ellas **XPD** distribuye dividendos por pagos centralizados)- pues, no sólo no corresponden a ningún servicio prestado por éstos a la sociedad, como ya se ha dicho, sino que además se satisfacen de acuerdo con el criterio recogido en los estatutos sociales de **XPD** para el pago de dividendos. Y el cálculo de los dividendos no se efectúa en proporción a la participación social en el capital sino conforme al volumen de pagos que los asociados efectúan a los fabricantes a través de **XPD**; en definitiva, en base a su peso en la negociación de las mejores condiciones con los fabricantes.

Y en apoyo de su tesis, la Inspección hace referencia al documento recogido en el expediente electrónico titulado "REPARTOS 100 - 99", que en su página 1 literalmente habla de reparto de ingresos cuando se efectúa a los socios el reparto de lo facturado a los fabricantes, y a la hoja excel utilizada para efectuar el seguimiento del volumen de pagos centralizados, documento denominado en el expediente electrónico, "REGULARIZACION REPARTO PC 2008.xlsx") que habla de "repartido" para referirse a lo que ya se ha entregado a los socios vía factura.

La Inspección considera que ha habido simulación, pues lo procedente habría sido que **XPD** hubiera reconocido dividendos a las dos sociedades de cartera y éstas a sus asociados. Y así dice: "El conjunto de asociados y grupo **XPD**, en lugar de distribuir el beneficio a las sociedades de Cartera y éstas a los asociados, (aplicando cada uno la deducción por doble imposición al 100%) ha optado por emitir directamente a **XPD** factura con el importe que le corresponde a cada uno de forma que, en lugar de tributar en **XPD** el importe del servicio prestado a los fabricantes, se distribuya a los asociados como ingreso de explotación por la cuantía que habrían recibido de dividendos".

En consecuencia, la Inspección considera que los importes contabilizados por **XPD** como gasto por este concepto en la cuenta 60010001 "Rep. Asoc. Pago centralizado", por importe de 5.194.597,98 € en 2009 y 5.207.776,44 € en 2010, no son gasto fiscalmente deducible, dada su naturaleza de dividendos y, en consecuencia, incrementa su importe sobre las bases imponibles declaradas.

TERCERO. La reclamante, por su parte, sostiene que **XPD** se obliga a prestar al Proveedor (fabricante) un servicio especial de gestión de cobro de sus facturas a todos los Asociados de manera centralizada y, lo que es más importante, se obliga a la obtención de los cobros, por parte de éstos, de forma pacífica y en plazo. Por este servicio

(denominado de pago centralizado) el Proveedor está dispuesto a pagar a **XPD** una remuneración. Ahora bien, también mantiene la interesada que **XPD**, a su vez, recibe de los asociados un servicio (obligación de hacer) consistente en que centralizan sus pagos al Proveedor a través de ella. Los Asociados ni regalan ni aportan a **XPD** su compromiso de pago, pacífico, centralizado y sin incidencia comercial, de las facturas emitidas por el Proveedor (a través de **XPD**), sino que se lo venden a cambio de un precio, que consiste en un porcentaje de lo que **XPD** ha recibido del Proveedor. Por ello, para esta sociedad, el gasto por la comisión cedida al Asociado no es un gasto más, sino que es el coste de la venta del servicio prestado al Proveedor.

*También alega la reclamante que no se puede descartar que el Proveedor utilice esta retribución a **XPD** para incentivar sus ventas a los Asociados, pues al pagar un alto servicio de centralización de cobros, el Asociado está más motivado para comprar sus productos; se podría decir que se trata de un descuento documentado como servicio, por lo que estaríamos ante una renta del Asociado y no ante una renta de **XPD**, como sostiene la Inspección.*

*Dice que para los Asociados con beneficios, que son la mayoría, la carga fiscal de percibir el pago centralizado como servicio o como dividendo es la misma pues, pagado como servicio, se genera un gravamen en el Asociado, mientras que pagado como dividendo, el gravamen se genera en **XPD**, pues el que corresponde al Asociado se cancelaría por aplicación de la deducción por doble imposición interna de dividendos (y ello teniendo en cuenta que los Asociados difícilmente pueden recibir dividendos de **XPD** porque no son socios de esa sociedad, sino socios de sus socios). Y precisando aún más, manifiesta la interesada, que la supuesta ventaja fiscal obtenida no es tanto un menor gravamen sino que se ha evitado una anticipación del Impuesto sobre Sociedades.*

*Señala que **XPD** vende a los proveedores un servicio de gestión y centralización de cobros que no puede prestarlo sin el concurso de los asociados y ese concurso lo obtiene a cambio de una retribución. Y el hecho de que, según los estatutos, la sociedad haya decidido repartir sus beneficios entre los socios, no en función de su participación en el capital, sino en función del nivel de pago centralizado global de cada uno de ellos, no presupone que cualquier retribución que se reparta bajo el mismo criterio que el de reparto de dividendos, constituya un dividendo. Y que no hay que olvidar que el dividendo se distribuye atendiendo a todo el pago centralizado realizado por el socio (los asociados, socios de dicho socio), en cambio, la retribución del pago centralizado de cada Asociado se fija de manera individual para cada Proveedor en función de lo que ese Asociado ha centralizado para ese Proveedor. Y por todo ello, no puede mantenerse la existencia de simulación del artículo 16 de la LGT.*

*En otro orden de cosas señala, de un lado, que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias Ebromyl de 04/11/2013, Beam Spain de 09/12/2013 o Hewlett Packard de 04/07/2014), la Inspección no puede recalificar negocios y contratos suscritos en periodos prescritos, y los contratos de colaboración en la gestión comercial que ahora son objeto de recalificación por simulación fueron suscritos por **XPD** con los Asociados, mayoritariamente, en enero de 2005. (Se aporta copia de los mismos como anexos al escrito de alegaciones dirigido a este TEAC). Y de otro, que, de acuerdo con la doctrina de los actos propios, las operaciones comprobadas por la Administración no pueden ser objeto de nueva revisión y, como se desprende del expediente, el Asociado "Q... SA." (QSA) fue objeto de comprobación fiscal por Impuesto sobre Sociedades e IVA de los ejercicios 2003 y 2004, y en el transcurso de la misma se entregaron a la inspectora actuaria los contratos que el Acuerdo de liquidación, ahora impugnado, considera como simulados, sin que efectuara reproche alguno de los mismos.*

CUARTO. A la vista de todo lo expuesto, este Tribunal Central expone lo que sigue. (Se hace notar que las expresiones «proveedor» o «fabricante» se pueden usar indistintamente).

*La representante de la obligada facilitó a la Inspección, entre otros, el contrato con W... S.A, que considera "contrato modelo" de **XPD** con los proveedores o fabricantes de los productos comercializados por el grupo **XPD**. En él se dice que "el objeto primordial del presente contrato es la prestación por parte de **XPD** al Proveedor de un servicio de gestión de cobro de las facturas emitidas por este último a los Clientes, así como la prestación al Proveedor de determinados servicios accesorios del anterior (...) No supone por parte del Proveedor la cesión de crédito alguno a **XPD** (...) **XPD** no garantiza las deudas de los Clientes con el Proveedor. No obstante, **XPD** prestará su concurso de forma diligente tanto en orden a evitar cualquier conflicto derivado del cumplimiento de las obligaciones del cliente como, una vez producido, ejercer la labor de mediación necesaria en aras a su resolución (...) Con periodicidad mensual el Proveedor comunicará a **XPD** la lista de facturas a cobrar, los detalles de las mismas (importe, etc.), así como la fecha en que deben ser cobradas de los Clientes. **XPD**, una vez cobrada la factura del Cliente, pagará al Proveedor mediante la fórmula estipulada en el Anexo II (...) **XPD** podrá reclamar al*

Proveedor el importe de las facturas de Clientes que no hayan sido pagadas a su vencimiento, descontando el importe en la siguiente liquidación (...)."

En resumen, **XPD** debe perseguir de cada asociado el cobro de las facturas conforme vayan venciendo y efectuar al fabricante un pago único de todas las deudas vencidas en el periodo de un mes, obteniendo para sus asociados una certificación de deudas pagadas. La especialidad de este servicio de gestión de cobro radica (como se lee en el citado contrato), "en el acuerdo previo con el comprador para la centralización en **XPD** de sus pagos al proveedor en cuestión, lo que permite a esta última ofertar un servicio de gestión de cobro al referido proveedor con unos niveles de eficacia y fiabilidad inviables en otro caso".

De todo lo expuesto se deduce con claridad que XPD presta un servicio real a los fabricantes (proveedores) y por ello se hace acreedora de la remuneración que, por recibir los citados servicios, le pagan éstos.

Pero es que, además, de las cláusulas del contrato con el Proveedor al que nos hemos referido, también se desprende que **XPD** presta un servicio a sus Asociados (a los que denomina Clientes). Así, en la cláusula 6ª del citado contrato se dice que "XPD podrá reclamar al proveedor el importe de las facturas de CLIENTES que no hayan sido pagadas en su vencimiento, descontando el importe de la siguiente liquidación. En caso de impago de alguna factura en su vencimiento, **XPD** deberá informar vía fax al PROVEEDOR urgentemente de los CLIENTES que han incumplido en el pago".

Es decir, **XPD** paga aunque no haya conseguido cobrar al cliente (asociado) y espera a la siguiente liquidación para descontar lo anticipado si su tarea de mediación no hubiera tenido éxito. Por tanto, este servicio de pago centralizado se presta, tanto al fabricante (que recibe un cobro en su fecha, pese a que aún no se ha obtenido por **XPD**), como al asociado al que se le cubre el impago hasta la siguiente liquidación.

En la cláusula 8ª del mismo contrato se dice que "**XPD** se reserva el derecho a deducir de los importes a abonar al PROVEEDOR, cualquier cantidad que éste adeude por cualquier concepto a los CLIENTES, y/o a la propia **XPD**". Por tanto, mediante compensación, **XPD** puede cobrar las deudas que sus asociados tengan contra los fabricantes. También en este caso el servicio se presta al asociado (cliente) al que se entrega el importe retenido al proveedor (fabricante).

Por otra parte, en los contratos marco firmados por los asociados se indica que la centralización de pagos sirve para potenciar la fuerza negociadora de **XPD** frente a los Proveedores y, como colaboración a la prestación de este servicio, los asociados deben de realizar los pagos por sus compras a través de **XPD**. De lo que se deduce que, igual que los asociados ceden a **XPD** la capacidad de negociar con los fabricantes en su nombre y no le facturan por ello, también le permiten gestionar la centralización de los pagos con la misma finalidad de potenciar la fuerza negociadora.

En resumen, -en lo referente al servicio de centralización de pagos-, de la documentación obrante en el expediente incorporado a la presente reclamación se desprende con toda claridad, que **XPD** presta un servicio real a los fabricantes (proveedores) y también a los asociados. Pero nada induce a pensar que los asociados presten servicio alguno a **XPD** por el pago de las facturas que los fabricantes reclaman mediando esta sociedad.

Efectivamente este Tribunal Central considera que no se puede entender que los asociados, por el hecho de emitir factura a **XPD**, le hayan prestado un servicio pues la actuación de esta sociedad, en definitiva, consiste en efectuar el pago centralizado a los fabricantes de las cantidades a pagar correspondientes a cada uno de los asociados. Como tampoco el hecho de manifestar que el asociado se obliga al pago puntual y pacífico de las facturas a **XPD** (expresiones que, dicho sea de paso, no vienen reflejadas en contrato alguno), puede servir de base para considerar la prestación de servicio alguno y ello porque, contractualmente, están previstas las consecuencias para el caso de que el asociado no pague las facturas en plazo, como son que **XPD** tampoco las pague a los fabricantes y, excepcionalmente, que se conceda al asociado un retraso de hasta 20 días, con la correspondiente penalización, retraso que cubriría **XPD** abonando (él sí) en plazo las facturas a los proveedores. Una cosa es centralizar un pago y, otra muy distinta, la obligación de pagar una factura puntual y pacíficamente y, en el caso que ahora nos ocupa, el servicio de centralizar los pagos lo presta **XPD** a los fabricantes (proveedores) y a los asociados, y no los asociados a **XPD**.

En los estatutos de la sociedad se recogen los requisitos para ser socio, pero el hecho de cumplirlos (mantener un prestigio comercial; tener un determinado objeto social; mantener el mismo número de participaciones sociales en la compañía; no pertenecer simultáneamente a otra cadena de comercialización o central de servicios de productos de droguería, perfumería o artículos de limpieza salvo que le sea autorizado; realizar los cobros y pagos a clientes y proveedores a través de **XPD**, u obligarse a actuar conforme a "las directrices que en materia comercial, fiscal, laboral, asistencia técnica y los derivados de auditoría, emanen del Consejo de Administración de

la sociedad)” no quiere decir que el socio tenga derecho a facturar a **XPD** pretendiendo la existencia de un servicio ya sea de hacer o de no hacer algo.

Y es que, además, la centralización de pagos es imprescindible para conocer exactamente el volumen de negocio gestionado para cada asociado pues, precisamente, por su cuantía, es como se distribuye el dividendo.

No es objeto de controversia que cada uno de los asociados que efectúa pago centralizado es titular del 5% de una de las carteras **XPD1** o **XPD2** y que sólo a través de ellas **XPD** distribuye dividendos por pagos centralizados. Así como que el total de asociados es dueño, indirectamente, del 100% del capital de **XPD**, si bien reciben sus dividendos a través de **XPD1** o **XPD2** en función del volumen de compras que aporten.

En la diligencia extendida el 19-04-2013 la representante de la obligada manifestó: “... Los derechos económicos, corresponden a través de las carteras, a los 17 socios, en función del volumen de pagos centralizados. A estos efectos el auditor elabora una certificación de pagos centralizados cada año por socio y en función del mismo se distribuye el dividendo de **XPD** de acuerdo con el artículo 34 de los estatutos sociales que ya estaba vigente en los años sujetos a comprobación...”

De cuanto antecede se desprende que **XPD** en lugar de distribuir el beneficio obtenido (por el servicio de gestión de cobro centralizado facturado a los proveedores) a las sociedades de Cartera y éstas a sus asociados (aplicando cada uno, en su caso, la deducción por doble imposición de dividendos al 100%) ha optado por que cada uno de los asociados emita, directamente a **XPD**, factura por los mismos importes que, de haber sido tratados como dividendos, habrían recibido finalmente de la sociedad de cartera correspondiente, de forma que, en lugar de tributar en **XPD** el importe del servicio que ésta presta a los fabricantes (proveedores), esta tributación se distribuye, (el 99%), entre los asociados, como ingreso de explotación.

Lo procedente habría sido que **XPD**, aunque remitiese los fondos directamente a los asociados, hubiera reconocido dividendos a las dos sociedades de cartera y éstas a su vez a sus asociados. En ese caso, el pago directamente efectuado a los asociados habría supuesto la cancelación contable de las deudas por este concepto entre todas las partes intervinientes y la doble tributación se habría evitado mediante la deducción por doble imposición de dividendos, si bien sólo en aquellos asociados que hubieran obtenido bases imponibles positivas, es decir, que hubieran tributado al recibir el dividendo.

*QUINTO. En definitiva, este Tribunal Central, confirmando en este punto el Acuerdo de liquidación, considera que los asociados no han prestado el pretendido servicio a **XPD** y que constituye un supuesto de simulación el hecho de emitir facturas por servicios inexistentes para encubrir el negocio efectivamente realizado, cual es la distribución de beneficios. Y gracias a esta simulación, en los años objeto de inspección, la sociedad y sus asociados, -al estar algunos de ellos en pérdidas-, se beneficiaron, en conjunto, de una importante reducción de su carga fiscal.*

La simulación requiere la verificación de que no hay causa del negocio realizado o que la causa es falsa, y este hecho imposibilita que se pueda hablar aquí de economía de opción, pues para que la hubiera todos los negocios jurídicos realizados deberían ser lícitos.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en Sentencias de 20 de septiembre de 2012 (rec. cas. 631/2009), de 22 y 29 de marzo del mismo año (rec. 2293/2008 y rec. 7552/2005, respectivamente), -a las que se refiere, entre otras, la resolución de este TEAC, R.G.: 2146/11 de 11-09/2014- que, asimismo, recoge el criterio que refleja la doctrina del TJCE (Cfr.STJCE de 21 de febrero de 2006, Halifax, Ar. C 255/02y University of Huddersfield, Ar. C 223/03): “(...) El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca (...)”

Frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir. Así, el artículo 16 de la LGT establece:

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Por lo expuesto, se declara:

1.- Que ha existido un negocio simulado: la emisión de facturas por unos servicios inexistentes. En este primer negocio la causa es falsa: no se han prestado servicios.

2.- Que ha existido un negocio disimulado: el reparto encubierto de dividendos a los asociados. (Los emisores de las facturas son todos los asociados; el receptor de la factura es la sociedad que reparte los dividendos; los importes facturados se han calculado siguiendo la forma de reparto de los dividendos recogida en los estatutos, atendiendo al volumen del pago centralizado).

En base a todo ello, este Tribunal Central declara que realmente nos encontramos ante un reparto de ingresos que, conforme a lo dispuesto en el artículo 14. 1 a) del TRLIS, no tiene consideración de fiscalmente deducible. (Y ello se ve corroborado por varios de los documentos aportados por el contribuyente a la Inspección referidos en el Fundamento Segundo de la presente resolución, los cuales hacen referencia a reparto de ingresos a los socios incluyendo, en ese reparto, lo facturado por los propios socios a la sociedad)

SEXO. Por lo que respecta a la alegación referente a que los negocios jurídicos (contratos) realizados en ejercicio prescrito (2005 o antes según los casos), no son recalificables por la Administración, se expone lo que sigue.

La reclamante manifiesta que los contratos de colaboración en la gestión comercial que son objeto de recalificación por simulación (en la parte que se refiere al pago centralizado) fueron suscritos por XPD con los asociados mayoritariamente en enero de 2005, aunque realmente se suscribieron por primera vez en 1995 por los Asociados fundadores. Y que conforme a la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (sentencias Ebromyl de 04/11/2013, Beam Spain de 09/12/2013, -alegadas ante el Inspector Jefe-, o Hewlett Packard de 04/07/2014), la Inspección no puede recalificar negocios y contratos suscritos en períodos prescritos. Y además dice que, de admitir la posibilidad de comprobar un hecho prescrito, se colocaría a la obligada en una situación de manifiesta indefensión y a la Administración en una clara situación de privilegio.

Por su parte, la Inspección no consideró aplicables los razonamientos contenidos en las sentencias alegadas a la vista de la propuesta de liquidación, indicando (caso Ebromyl) que la ratio de la sentencia no resulta de aplicación al presente caso en que lo que se efectúa no es declarar operaciones en fraude de ley sino directamente, la calificación de unas operaciones de acuerdo con una actividad probatoria. El caso Beam Spain, alude a revisión de bases imponibles negativas de ejercicios prescritos que, pese a haber adquirido firmeza, la inspección pretendió revisar declarando la existencia de fraude de ley y, por tanto, denegando la compensación de bases a los ejercicios que se comprobaban. El Tribunal entendió que no procedía ya que “no le cabe realizar de facto una declaración de fraude de ley, tras desarrollar una actividad investigadora que no realizó en tiempo útil, esto es, cuando su potestad para hacerlo no había prescrito” (sic).

Ciertamente, en la comprobación que ahora realiza la inspección se califican operaciones económicas del propio ejercicio sobre los cuales la inspección está en “tiempo útil” para efectuar su investigación.

El caso Hewlett Packard (alegado ante este TEAC) fue objeto de la STS de 4 de julio de 2014 (rec. 581/2013) la cual desestimó el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 24-01-2013 por la Audiencia Nacional (también aludida por la reclamante en el escrito de alegaciones presentado ante este Tribunal), en donde se señala que, “no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración (...)”. No cabe alinear esta última sentencia del Tribunal Supremo en la jurisprudencia de otras dos anteriores de 04-11-2013 (rec. nº. 3626/2012) y 06-03-2014 (rec. nº. 2171/2012), pues se trata de precedentes distintos; en el caso enjuiciado en el recurso de casación 581/2013, la “ratio decidendi” no gira en torno a los “actos propios”, pues no existe voluntad alguna exteriorizada tácitamente a través de actos concluyentes e inequívocos, como el Alto Tribunal entendió que sucedía en los anteriores.

Pues bien, el TEAC ha venido manteniendo reiteradamente (v.gr. ... 05-02-2015 y ... 13-01-2016) el criterio de que puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos recogiendo el criterio jurisprudencial contenido en las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015 (rec. cas. 4075/2013), de 26 de febrero de 2015 (rec. cas.

4072/2013) o de 23 de marzo también de 2015 (rec. cas. 682/2014), en las que se supera el criterio mantenido en la de 04-07-2014, y de las que a continuación se transcribe lo siguiente:

Cuarto.

1. En el presente caso la discusión versa sobre el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en periodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos o, dicho de otro modo, se trata de determinar qué ocurre cuando la Administración Tributaria pretende regularizar los efectos, en un ejercicio no prescrito, de aquellos negocios que, celebrados en un ejercicio prescrito, se considera que lo fueron en fraude de ley y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse.

2. La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, la siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio.

Doctrina que ya había sido recogida en otras sentencias del Alto Tribunal como la de 14 de septiembre de 2011, (rec. cas. 402/2008):

"El problema planteado es que si producida la prescripción del ejercicio 1995, dicha Administración puede o no ejercer funciones de investigación o comprobación sobre hechos económicos acaecidos en ese ejercicio, aunque ello solo sea para determinar hechos imposables que se producen en ejercicios posteriores y no prescritos.

El recurso debe estimarse, pues la doctrina correcta es la sentada en la sentencia de contraste en la que se afirma que "no solamente las deudas tributarias se presumen autónomas (como señala el art. 62.1 de la Ley General Tributaria), sino que en el presente caso, estamos en presencia de ejercicios impositivos diferentes cada uno de los cuales tiene su propio devengo, su específico hecho imponible, base y cuota tributaria, y en definitiva, su propia regulación normativa que puede, incluso diferir de un ejercicio impositivo a otro".

Esto es especialmente claro en supuestos como los examinados en la sentencia impugnada y en la de contraste, en las que el incremento o disminución patrimonial como consecuencia de la enajenación de un bien se calcula en función de la diferencia de precio entre el de la adquisición y el de la venta, pudiendo haber tenido lugar la adquisición en fechas muy anteriores. Debe añadirse que la prescripción recae sobre el derecho a liquidar y no sobre el derecho a investigar y comprobar determinados hechos económicos que pueden proyectar sus efectos económicos hacia el futuro”.

En definitiva, el hecho de que un ejercicio haya prescrito no constituye ningún obstáculo a los efectos de comprobar aquellas circunstancias que, producidas en el mismo, repercuten en otros ejercicios no prescritos, puesto que la actividad sujeta a prescripción es la determinación de la deuda pero no la actividad de comprobación en sí misma. La Inspección de los Tributos puede, y debe, llevar a cabo las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el sujeto pasivo tiene derecho o cumple con los requisitos exigidos para aplicar lo dispuesto en la norma tributaria que corresponda.

Por todo ello, en el caso que ahora nos ocupa, y no constando que se haya realizado una comprobación fiscal previa del ejercicio prescrito, se desestiman las pretensiones de la reclamante en lo referente a esta cuestión.

No obstante estar ésta resuelta, se considera conveniente hacer un comentario a la alegación formulada por la interesada en el sentido de que, de admitir la posibilidad de comprobar un hecho prescrito, se colocaría a la obligada en una situación de manifiesta indefensión y a la Administración en una clara situación de privilegio.

Nada más lejos de la realidad. La Inspección no pretende regularizar las bases imponibles declaradas en los ejercicios prescritos, sino que la regularización se extiende exclusivamente a los efectos que las operaciones realizadas en un ejercicio ya prescrito, producen en posteriores ejercicios no prescritos que son objeto de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria. Como acepta el Alto Tribunal, nada impide a la Administración que, para comprobar una operación deducida fiscalmente en un ejercicio no prescrito, pueda solicitar su justificación aunque ésta proceda de un ejercicio prescrito y, con ella en su poder, valorar su legalidad y aplicación al caso concreto y, en su caso, regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo exclusivamente en el ejercicio no prescrito.

El sujeto pasivo también puede corregir los errores detectados en un ejercicio no prescrito, aunque tenga su origen en operaciones realizadas en ejercicios prescritos, y ello mediante la presentación de la correspondiente declaración complementaria o, en su caso, rectificativa, en los plazos y condiciones establecidos por la normativa del impuesto de que se trate. Por otra parte, ni la Administración ni el sujeto pasivo pueden corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos.

SÉPTIMO. La reclamante ha alegado que las operaciones ya comprobadas por la Administración no pueden ser objeto de revisión nuevamente en base a la «doctrina de los actos propios» y a estos efectos cita de nuevo la STS de 4 de noviembre de 2013 (caso Ebromyl).

Indica la interesada que a lo largo de los años 2003 a 2008, algunos asociados han sido objeto de comprobación fiscal sin que los contratos que nos ocupan hayan sido cuestionados. Y manifiesta que obra en el expediente una Diligencia de Inspección al asociado “Q..., S.A.” (QSA) en la que constan entregados los contratos que el Acuerdo de liquidación ahora impugnado califica de simulados, así como las Actas del Impuesto sobre Sociedades y del IVA de los años 2003 y 2004 que cerraron esa comprobación, sin reproche alguno a los referidos contratos.

Efectivamente en el expediente figuran, como anexo a las alegaciones formuladas por la interesada a la propuesta de liquidación contenida en el acta, determinados documentos relacionados con la comprobación fiscal de QSA, por Impuesto sobre Sociedades e IVA de los ejercicios 2003 y 2004. Se trata de una diligencia firmada el 06-02-2008 con el representante de la sociedad y de las actas de Inspección extendidas, el 08-06-2009, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 (A01-...), y el 09-06-2009 por IVA, ejercicios 2003/2004 (A01-...). En ellas figura que la comprobación fiscal de la entidad se inició el 23-10-2006; que se extendieron 65 diligencias; que, por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, se incrementó la base declarada en 2003 por gastos y provisiones no deducibles; que los datos declarados a efecto de IVA se consideraron correctos por la Inspección y que ambas actas se firmaron de conformidad por la obligada.

En la Diligencia cuya copia adjuntó la interesada al escrito de alegaciones se lee lo siguiente. XPD, XPD, “realiza la actividad de Negociación de Condiciones comerciales por cuenta de terceras empresas así como la gestión y centralización de pagos y cobros. Se aportan de los contratos reguladores de la relación del grupo XPD con QSA en número de 5 que se dejan como anexo (nº...) a esta diligencia. Escrituras de Constitución y relación

con **QSA de XPD Cartera 1, S.L., XPD Distribución, S.L. y Holding Sector PDZ, S.L. (...)** Se solicita justificación del cobro de dividendos o rentas que pueda obtener **QSA de XPD Holding Control (...)**”

En este punto se estima oportuno transcribir en parte la sentencia del Tribunal Supremo de 22-06-2016 (rec. 2218/2015), la cual, en relación con la teoría de los actos propios, y haciéndose eco de otras sentencias dictadas por el mismo órgano y de la STC de 21 de abril de 1988, nº 73/1988, viene a decir que:

“El hecho de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no puede ser causa obstativa a que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces (...) La Administración tributaria puede resultar obligada a observar hacia el futuro la conducta seguida en anteriores ejercicios, pero ha de tratarse de actos anteriores inequívocos y definitivos (...) Conforme a la jurisprudencia de esta Sala, la protección de la confianza legítima y la vinculación por los actos propios requiere la presencia de dos presupuestos:

-) El acto propio ha de ser la consecuencia de una actividad inspectora desarrollada con plenitud, real o potencial, de modo que al calificar una operación, la Administración cuente con la totalidad de los datos, sin que hubiere elementos desconocidos u ocultados.

-) No han de existir datos nuevos relevantes surgidos a posteriori.

La protección de la confianza legítima y los actos propios no operan si la actividad comprobadora de la Administración tributaria es parcial, si faltaban elementos determinantes para la correcta calificación jurídica del negocio o conjunto de negocios.

En el presente caso, como se ha dicho, la Administración no se pronunció en la liquidación practicada a doña Exxx, ni expresa ni tácitamente, sobre el conjunto de operaciones que darían lugar a la declaración de fraude, que no es, como sostiene la demandante, la aislada compraventa de 204 acciones de Kxxx S.L., sino el conjunto negocial realizado con las sociedades vinculadas a que se ha hecho referencia.

En el caso que ahora nos ocupa, por lo que respecta a la comprobación fiscal de **QSA** finalizada en 2008, no sólo no se ha justificado por parte de la interesada la existencia de actos de la Administración, anteriores inequívocos y definitivos, sobre la cuestión controvertida sino que, ni siquiera (al no incorporarse a las alegaciones) se conoce el contenido de los cinco contratos que se aportaron durante dichas actuaciones, como tampoco si **QSA** emitió o no facturas a **XPD** por los conceptos cuya naturaleza se ha cuestionado en la presente reclamación. Y, habiéndose tratado de un procedimiento con una duración de más de dos años naturales y con 65 diligencias extendidas, es lógico pensar que si la Inspección hubiera analizado este tema con una mínima profundidad, habría quedado documentado algún otro rastro que la reclamante hubiera podido facilitar como prueba de su pretensión sobre lo ya recogido en la diligencia citada de 06-02-2008.

Este Tribunal considera que de la documentación obrante en el expediente no se puede deducir, como sostiene la reclamante, que la Administración, en el transcurso de las actuaciones de comprobación fiscal de **QSA** se hubiera pronunciado (ni siquiera de forma tácita) sobre la naturaleza jurídica de los conceptos que esta sociedad, en su caso, pudiera haber facturado a **XPD**, y en concreto, por el concepto de centralización de pagos, por lo que también en este punto, se desestiman las alegaciones de la interesada.>>

Por tanto, vemos que este TEAC ya ha declarado que no había servicios reales prestados por los asociados a **XPD**, que se produjo una simulación, y que lo realmente querido por las partes era realizar un reparto de dividendos.

Declarado estos a efectos del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010, lo mismo debemos reiterar respecto del IVA de esos ejercicios, confirmando por tanto la no deducibilidad del IVA soportado consignado en las facturas emitidas por los asociados a **XPD** por estos servicios ficticios.

Tercero.

Pasando a analizar la SEGUNDA CUESTIÓN planteada, debemos examinar lo alegado por la entidad en cuanto a su derecho a la devolución de ingresos indebidos y regularización íntegra. Esto es, la entidad considera que si el IVA repercutido por sus asociados fue indebidamente repercutido (por las conclusiones alcanzadas en los anteriores Fundamentos de Derecho), en el mismo Acuerdo de liquidación la Inspección tendría que haber analizado

si concurrían los requisitos para obtener la devolución de lo ingresado de forma indebida (ella es la entidad que soportó la repercusión, y por tanto a favor de ella debería reconocerse la devolución), y haber realizado la regularización íntegra de su situación tributaria.

En escrito de alegaciones complementarias, alega que la Resolución de este TEAC RG: 3545/2011, relativa a la regularización íntegra, le es aplicable.

En un segundo escrito de alegaciones complementarias, expone que tras el Acuerdo de liquidación solicitó formalmente la devolución de ingresos indebidos, y la Administración se lo ha ido denegando por estar la cuestión pendiente en el TEAC. Además, el pago de la deuda resultante del Acuerdo de liquidación se ha realizado ya completamente (a través de un fraccionamiento), por lo que la duplicidad impositiva se ha producido efectivamente.

Esta cuestión ya fue alegada antes de la extensión del acta y en el trámite de alegaciones posteriores al acta, y el Acuerdo de liquidación dictado declaró:

“El actuario ya manifestó en el cuerpo del acta lo siguiente:

Las sentencias:

STS 15 octubre 2009_RJ_2010_1091

STS 28 enero 2011_RJ_2011_509

STS 3 abril 2008_RJ_2008_2030

Corresponden a I.V.A. e imponen la necesidad de reconocer en un mismo acto de liquidación la regularización de las cuotas de I.V.A. indebidamente soportadas y la devolución de ingresos indebidos que, cuando proceda, lleva aparejada y obedece, según expresamente indican, a la ausencia por entonces de una norma que reconociera, a quien soportó las cuotas, el derecho a obtener la devolución del ingreso indebido efectuado lo que producía una situación de indefensión.

La actual regulación (artículo 14, 2, c del RD 520/2005 de 13 de mayo) expresamente recoge ese derecho en un expediente específico de devolución de ingresos indebidos por lo que la presente propuesta no puede recoger simultáneamente la regularización de las cuotas de I.V.A. indebidamente soportadas y la devolución de ingresos indebidos en su caso procedente sino que debe adecuarse a la tramitación que dicha norma impone”.

Continúa el acuerdo exponiendo la legislación aplicable, y concluye:

“En función de los párrafos precedentes, el reconocimiento del derecho a obtener la devolución del ingreso indebido deberá ser ejercitado por el propio obligado tributario de acuerdo con el procedimiento para hacer efectiva la devolución de dichos ingresos indebidos regulado en el artículo 129 del RGAT antes transcrito.

El obligado tributario podrá solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el empresario o profesional que emitió las facturas en las que se repercutió indebidamente el IVA correspondiente a las operaciones que son objeto de regularización en el presente expediente”.

Pues bien, este TEAC considera que no cabe aceptar lo señalado por la Inspección para negar el derecho a la devolución de ingresos indebidos en el mismo Acuerdo (previa comprobación de los requisitos para tener derecho a ello).

Es cierto que en los ejercicios examinados por el TS en las Sentencias alegadas, el repercutido no tenía derecho a solicitar la devolución del IVA que se le había repercutido indebidamente, y a juicio del TS ello justificaba que se procediese a la regularización íntegra de su situación tributaria en el mismo Acuerdo en que se le denegaba el derecho a deducir al repercutido por ser cuotas de IVA repercutidas de forma indebida.

No obstante, este TEAC ya ha reconocido el derecho a la regularización íntegra (en concreto en el IVA) en ejercicios en los que ya estaba vigente la normativa por la que la Inspección pretende negar dicha regularización íntegra.

En la Resolución de 19 de febrero de 2015 alegada por la reclamante (RG: 3545/2011 y acumuladas), señaló este TEAC:

<<En nuestro caso, las cuotas inicialmente repercutidas fueron indebidas, puesto que como hemos señalado, en el fundamento de derecho anterior, al no tener el reclamante en el momento de la adquisición de los inmuebles derecho a la deducción total del impuesto, incumple uno de los requisitos exigidos para que la renuncia a la exención se repute válida, por lo que las transmisiones de los locales estarían sujetas y exentas del Impuesto. Por ello, como se acaba de señalar, el reclamante puede instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos de las cuotas indebidamente repercutidas, de acuerdo con lo dispuesto en el precepto anterior.

Ahora bien, alega el reclamante que el principio de regularización íntegra exige de la Administración un reconocimiento expreso del derecho del contribuyente a la devolución de la cuota de IVA indebidamente soportado.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2008, recurso 3914/2002, dictada a propósito de un supuesto con efectos análogos al aquí debatido, dio solución al problema, al considerar, en virtud del principio de regularización íntegra, que cuando se trate de regularizar la situación con respecto al IVA y el adquirente se hubiera deducido el importe soportado indebidamente por una repercusión improcedente, aceptar el criterio de la Inspección de practicar liquidación para que el repercutido ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas y además con los correspondientes intereses de demora (sin perjuicio, una vez restablecida la situación, del derecho a instar la devolución de ingresos indebidos), no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al contribuyente.

En el caso planteado en dicha Sentencia resulta que la Inspección practicó liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, al haber adquirido unos terrenos sobre cuyo precio de compra le fue repercutido el IVA, originando ello unas cantidades a pagar que posteriormente fueron deducidas como Impuesto soportado, no procediendo liquidación por el IVA por las adquisiciones de acuerdo con el criterio de la inspección, dado que, en el momento de la entrega de los bienes no tenían la condición de edificables, estando, por consiguiente, exentos del pago de tal Impuesto (art. 8.º 1.20 de la Ley 30/1985) y sujetos al pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Confirmada la liquidación por resolución del TEAC de 18 de diciembre de 1998, en cuanto declara que no son deducibles las cuotas soportadas en concepto de IVA, el Tribunal Económico-Administrativo Central rechazó que la entidad reclamante tuviese derecho a la rectificación por la Administración de la repercusión indebida, pero sin derecho a la devolución, por haber deducido el importe de las cuotas soportadas, por entender que en estos casos la vía de actuación consiste en instar del empresario que ha repercutido el Impuesto que solicite la devolución de los ingresos indebidamente realizados como consecuencia de la repercusión de las cuotas, según lo establecido en el art. 9.º 2 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

Pues bien, resuelve el Tribunal Supremo en su fundamento de derecho sexto lo siguiente:

“Sexto. (...) Ahora bien, a la hora de regularizar la situación con respecto al IVA, nada se decía cuando el adquirente se hubiera deducido el importe soportado indebidamente, por una repercusión improcedente, por lo que una interpretación tan estricta del art. 9.º 2 del Real Decreto 1163/1990, como la mantenida por el TEAC, para aceptar el criterio de la Inspección, que practica liquidación para que el repercutido ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas y además con los correspondientes intereses de demora, sin perjuicio, una vez restablecida la situación, del derecho del vendedor a instar la devolución de ingresos indebidos, no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al contribuyente.

En efecto, es patente que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA. (...)

Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores.”

Este criterio se confirmó en la Sentencia del mismo órgano jurisdiccional de 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012) en el se había adquirido en pro indiviso el 43% de un edificio en Barcelona, procediendo el adquirente a la deducción de las cuotas soportadas al renunciar a la exención del IVA. La Administración Tributaria rechazó la citada deducción, pues entendió que al tratarse de un pro indiviso, el sujeto pasivo era la comunidad de bienes y no los condueños. En dicha Sentencia se afirma que no se discute quién es el obligado a soportar la repercusión sino que la cuestión debatida era resolver si en este supuesto, aun aceptando que el obligado a soportar la repercusión es la comunidad de bienes y no el copropietario, es contraria a Derecho la liquidación practicada por no ir continuada de un inmediato acuerdo de devolución de la cantidad cuya repercusión fue sufrida.

En términos idénticos, referidas al mismo reclamante, las Sentencias de 22 de enero de 2014 (recurso de casación 5699/2011) y de 23 de enero de 2014 (recurso de casación 5668/2011). En el mismo sentido, también en relación con la adquisición en proindiviso de un inmueble, las Sentencias de 10 de abril de 2014 (recurso de casación 2887/2012) y de 11 de abril de 2014 (2877/2012).

Por otro lado, el mismo criterio aplica la Sentencia de cinco de junio de 2014, en el recurso de casación 947/2012. En este caso, la Inspección regulariza la situación del obligado tributario y concluye que no existía el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de unos terrenos al considerar que la operación no estaba sujeta a IVA sino a la modalidad de Trasmisiones Patrimoniales Onerosas, al considerar que los vendedores no tenían la condición de sujeto pasivo del impuesto en el momento de la transmisión.

De dicha Sentencia podemos destacar el siguiente fundamento:

“QUINTO .- Pasamos ahora a resolver el tercer motivo de casación, en el que, como antes de dijo, se alega infracción de los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y proporcionalidad.

Pues bien, el principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución, no ampara el derecho a deducir de quien soportó de buena fe una deducción indebida, razón por la cual resulta procedente la práctica de la liquidación procedente.

Ahora bien, lo que no protege el principio de seguridad jurídica es la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida.

Por ello, en la Sentencia de 3 de abril de 2008 (recurso de casación 3914/2002), referida a un supuesto análogo al que se contempla en este recurso, se dijo: "Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores." En la misma Sentencia se dijo que "es patente que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

Este criterio se confirmó en la Sentencia de 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012).“

De acuerdo con esta jurisprudencia del Tribunal Supremo, en los casos en que el adquirente hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (bien porque las cuotas fueron repercutidas improcedentemente porque la operación debía tributar por el concepto Trasmisiones Patrimoniales Onerosas, bien porque el sujeto pasivo destinatario de la operación no era aquel que se había deducido las cuotas sino la comunidad o entidad sin personalidad jurídica en la que quedaba integrado aquel, siendo por tanto esta comunidad o entidad el sujeto pasivo destinatario de la operación) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la

Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

En el presente caso, la oficina gestora, rechaza la deducción por el hecho de que la transmisión de los locales es una operación exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas), al no cumplirse los requisitos para poder renunciar a la exención del impuesto sobre el valor añadido, habiéndose efectuado, por tanto, una repercusión indebida del impuesto por parte del sujeto pasivo que realizó la entrega del bien inmueble.

No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, por lo que de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el Tribunal Supremo, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más los intereses de demora, independientemente de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas), no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el destinatario adquirente del bien, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

La Oficina gestora, ante la conclusión de la exención del IVA, y la sujeción de la operación al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Determinados (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas); examinado este supuesto que reúne las mismas condiciones de aquellos que han sido examinados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada anteriormente, debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante.>>

En palabras del TS, cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable (incluso en supuestos en los que se concluía que se había producido simulación por diversas entidades de un grupo, el TS reconoce que procede la devolución del IVA derivado de la anulación de las cuotas de IVA repercutidas de forma indebida, Sentencia de 25 de octubre de 2015, recurso 3857/2013).

De acuerdo con la jurisprudencia del TS, en los casos en que el destinatario de unas operaciones (debemos considerar incluso en el supuesto de que estas operaciones sean inexistentes) hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (así cuando las cuotas fueron repercutidas improcedentemente, por la causa que fuese) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la

devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, antes al contrario, exige que el acto sea firme para que el interesado inste la devolución de las cuotas, por lo que de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el TS, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más los intereses de demora, independientemente de la regularización sobre la no deducción legal de las cuotas, no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación improcedente, con el consiguiente perjuicio para quien soportó las cuotas, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

Este TEAC considera que, en el supuesto que ahora examinamos, la Administración debió llevar a cabo la regularización íntegra de la situación tributaria de XPD en el Acuerdo impugnado, en relación con el IVA de los ejercicios 2009 y 2010 en lo relativo al ajuste examinado en los anteriores fundamentos de derecho, confirmado por este Tribunal. Esto es, al determinar que los asociados repercutieron IVA de forma indebida a XPD, la Inspección debió analizar si concurrían los requisitos para devolver a XPD el IVA que había pagado indebidamente y en ese caso acordar la devolución en el mismo Acuerdo, pues lo contrario supondría (como ha supuesto) un doble ingreso de ese mismo IVA, un perjuicio económico para la entidad, un enriquecimiento injusto para la Administración tributaria, y el quebrantamiento de los principios de proporcionalidad y neutralidad en materia de IVA. Aun cuando fuese algo temporal, y finalmente se le devolviese el importe correspondiente en el seno de un procedimiento distinto al adquirir firmeza la liquidación, no queda justificado ese retraso en la obtención del importe de la devolución sólo por el hecho de estar XPD legitimada para instar la devolución de ingresos indebidos (como dice la Inspección en el Acuerdo). Sí, XPD estaría legitimada para hacerlo, pero también la Inspección estaba legitimada para examinar el cumplimiento de los requisitos y en su caso acordar la devolución en unidad de acto, lo que debió hacer, vista la doctrina de este TEAC y la jurisprudencia del TS.

En definitiva, la Inspección, ante la conclusión sobre la no deducibilidad de las cuotas soportadas de IVA, consecuencia de la no realización de una actividad o de operaciones no sujetas al impuesto que no generaban por tanto el derecho a la deducción; examinado este supuesto que reúne análogas condiciones de aquellos que han sido examinados por la jurisprudencia del TS citada anteriormente, debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante.

Estimamos las alegaciones de la entidad en cuanto a este aspecto.

Cuarto.

Por lo que respecta a la TERCERA CUESTIÓN planteada, debemos analizar las relativas al cálculo de la prorrata. La entidad no se opone a la existencia de sectores diferenciados en su actividad ni a la aplicación de la regla de prorrata, tampoco a la prorrata calculada por la Inspección aplicable a cada ejercicio, pero considera que el cálculo de las cuotas afectas al sector diferenciado de concesión de anticipos adolece de imprecisiones que lo hacen improcedente.

Así, en primer lugar, el Acuerdo de liquidación recoge que la entidad repercutía IVA por los intereses cobrados de los proveedores de sus asociados cuando les realizaba el anticipo del cobro en caso de solicitarlo. La Inspección considera que se trata de operaciones exentas de IVA por ser una actividad de financiación recogida en el artículo 20.Uno.18.a) y c) de la LIVA. La entidad no se opone a esto.

La actividad principal de la entidad es la publicidad, y tanto esta actividad como las restantes realizadas (salvo la concesión de créditos por los anticipos) tienen derecho a deducción plena del IVA soportado. Además, la actividad crediticia no puede ser actividad accesoria de la de gestión de cobros, debido a su volumen de operaciones.

La Inspección considera que la actividad crediticia constituye un sector diferenciado, sin derecho a deducir las cuotas soportadas en adquisiciones de bienes y servicios afectos exclusivamente a este sector, y el otro sector diferenciado es la restante actividad de la entidad, con derecho a deducir el 100% del IVA soportado en adquisiciones de bienes y servicios afectos exclusivamente a este sector. Por las cuotas utilizadas en común en ambos sectores habrá que calcular la prorrata aplicable, y es lo que hace la Inspección.

En primer lugar, manifiesta que no hay ninguna cuota de IVA afecta exclusivamente a la actividad crediticia. En segundo lugar, dice que las cuotas soportadas en común en ambos sectores son las siguientes:

Periodo	NIF Expedidor	Nombre Expedidor	Base Imponible	Cuota Soportada	Registros
2009	...	HOLDING SECTOR PDZ, S.L.	550,384,64	88,061,78	13
2009	...	XPD HOLDING CONTROL, S.L.	113,746,65	18,198,79	12
2009	...	U C..., S.L	21,107,41	3,377,18	3
2009	...	U M., S.L.	17,930,65	2,868,26	18
2009	...	R..., S.L	15,191,10	2,431,43	12
2009	...	XPD, S.L.	10,127,40	1,620,38	1
2009	...	Y ESPAÑA, S.A.	6,347,64	1,014,44	67
2009	...	H...	5,654,8	3904,77	1
2009	...	G... S.A.	5,572,10	891,11	2
2009	...	N..., S.A.	5,451,15	871,95	11
2009	...	Y V..., S.A.	5,243,72	838,13	22
2009	...	B, S.A.	4,094,04	654,45	14
2009	...	F... (F..., S.L.)	2,444,51	391,21	3
2009	...	Y ESPAÑA, S.A.	1,190,73	190,51	1

Periodo	NIF Expedidor	Nombre Expedidor	Base Imponible	Cuota Soportada	Registros
2010	...	HOLDING SECTOR PDZ, S.L.	487,529,21	82,070,36	11
2010	...	XPD HOLDING CONTROL, S.L	125,895,62	21,436,70	13
2010	...	XPD, S.L	88,361,36	15,905,04	2
2010	...	R..., S.L	15,509,39	2,637,05	12
2010	...	U C..., S.L.	14,848,08	2,509,15	2
2010	...	U M., S.L	9,112,06	1,575,57	21
2010	...	Y ESPAÑA, S.A.	7,447,37	1,265,55 6	7
2010	...	Y V..., S.A	6,354,31	1,079,23	31
2010	...	G... S.A.	5,626,47	956,93	14
2010	...	H...	5,000,00	800	1
2010	...	B, S.A.	4,942,98	842,92	12
2010	...	F... (F..., S.L.)	2,334,95	402,17	12
2010	...	K..., S.L.	1,882,00	331,4	3
2010	...	J..., S.L.	1,269,23	50,77	2

Calcula la prorrata general (que resulta el 92% en 2009 y el 93% en 2010, y aplica dicho porcentaje sobre estas cuotas detalladas.

No obstante, alega la entidad ante este TEAC que no está de acuerdo con estos cuadros de cuotas soportadas en común a los dos sectores de la actividad, puesto que se han incluido gastos procedentes del departamento de gestión comercial que no guardan vinculación con la actividad financiera.

Esta cuestión ya fue alegada ante la Inspección, y el Acuerdo de liquidación lo desestima porque dice que la entidad no aporta documentación o datos adicionales que avalen sus afirmaciones. Dice el Acuerdo que la Inspección ha efectuado los cálculos de la forma más objetiva y precisa posible y teniendo en cuenta todos los datos y pruebas de que disponía.

Ante esta afirmación, este TEAC considera que es en primer lugar la Inspección la que debe determinar de forma razonada las cuotas que corresponden a adquisiciones de bienes y servicios utilizados en común en toda la actividad de la empresa, máxime cuando, como en este caso, la entidad discrepa de las consideradas por la Inspección a estos efectos.

Así, vemos en los cuadros que acabamos de recoger, que la Inspección considera comunes a estos efectos las adquisiciones efectuadas por limpieza, asesoría, auditoría y contabilidad, telefonía, mensajería, electricidad, informática. Por la naturaleza de estos servicios, efectivamente cabe pensar que se trata de bienes y servicios destinados a ser utilizados de forma conjunta en toda la actividad.

Pero, hay otros gastos recogidos (los pagos efectuados a **HOLDING SECTOR PDZ, XPD HOLDING CONTROL y XPD**), que por su simple denominación no indican de qué se trata, y la Inspección no ha explicado de forma alguna de qué bienes y servicios se trata para determinar que son adquisiciones comunes a toda la actividad. Para considerar que son adquisiciones comunes a toda la actividad y, por tanto, limitar el derecho a su deducción, es la Inspección la que debe motivarlo de alguna forma puesto que es a ella a quien favorece el hecho de considerarlas comunes, y una vez motivado y explicado la entidad podrá argumentar en contra para explicar por qué considera que son adquisiciones realizadas únicamente para el sector en el que sí tiene derecho a deducir. No podemos aceptar que la Inspección se limite a decir a la entidad que no ha aportado pruebas de que sean bienes y servicios vinculados sólo a la actividad que da derecho a deducir, cuando previamente ella misma no ha explicado por qué se trata de adquisiciones utilizadas en común para toda la actividad de la empresa.

Por ello, estimamos también las alegaciones de la entidad respecto de esta cuestión.

Quinto.

Finalmente, debemos analizar si procede o no el Acuerdo sancionador.

XPD manifiesta su disconformidad alegando la ausencia del elemento subjetivo que debe de estar presente en toda conducta infractora y que se configura en la existencia de intencionalidad o culpabilidad. Alega que se amparó en una interpretación razonable de la norma en la medida en que varios de los asociados fueron objeto de comprobación fiscal sin que los contratos que nos ocupan hubieran sido objeto de cuestionamiento alguno y que, con su interpretación de las operaciones, cumplió con todas las obligaciones tributarias que le correspondían documentando las operaciones en contratos, recibiendo las facturas, registrándolas en contabilidad según su criterio, presentando declaraciones veraces y completas y practicando las respectivas autoliquidaciones. Que no existía ventaja fiscal porque la consideración de las obligaciones como servicios o como dividendos resultaba totalmente neutral desde el punto de vista fiscal, y más aún a efectos de IVA. Y destaca la incoherencia del grado de la culpabilidad con la calificación de la infracción; dice que la utilización de medios fraudulentos es incompatible con la negligencia o descuido; que es contradictorio que la infracción se califique como muy grave, por entender que se utilizaron medios fraudulentos, ya que su empleo requiere cierto grado de dolo o intención de defraudar, inexistente en este caso, y que las sanciones sean tan desorbitantes, pues llegan hasta un 125%, produciéndose una clara desproporción entre infracción real, grado de culpabilidad y cuantía que corresponde al objeto de la sanción, lo que crea para el contribuyente una situación de indefensión.

Analizadas las alegaciones presentadas, vemos que hacen referencia únicamente a la regularización relativa a los dividendos, por lo que la entidad acepta que su conducta en relación con los restantes ajustes (la aplicación de la prorrata, y la cesión de bienes y servicios gratuita no computada) fue sancionable.

Respecto de la prorrata, en el anterior fundamento de derecho ya hemos estimado las alegaciones de la entidad y la Inspección deberá calcular de nuevo el IVA soportado deducible respecto de las cuotas soportadas en común a toda la actividad, lo que conllevará también que se modifique la base sancionable.

Por la otra regularización, la cesión gratuita, no se realizan alegaciones ni frente al Acuerdo de liquidación ni frente al Acuerdo sancionador, quedando confirmado el ajuste y la sanción respectiva.

Debemos por tanto analizar la sanción impuesta por la regularización de los dividendos.

Ya hemos visto en el Fundamento de Derecho Tercero que la Inspección tenía que haber realizado la regularización íntegra de la situación tributaria de XPD en relación con las operaciones que la propia Inspección califica como reparto de dividendos. La Inspección niega el derecho a deducir el IVA de las facturas recibidas por

XPD de sus asociados, y considera que esta conducta es sancionable por la falta de ingreso que ello conlleva, al tener que reintegrar esas cantidades deducidas de forma contraria a la norma legal.

A juicio de este TEAC, el hecho de haberse admitido en dicho Fundamento de Derecho que la Inspección debió proceder a la regularización íntegra para determinar el derecho de **XPD** a obtener la devolución del IVA ingresado de forma indebida por estas operaciones, no excluye la posibilidad de sancionar por la conducta regularizada (deducir improcedente unas cuotas que dieron lugar a una liquidación con resultado a ingresar a favor de la Hacienda Pública), pues habrá que analizar la conducta del obligado tributario en sí misma para determinar si cabe imponer sanción por ella, con independencia de que en el Acuerdo dictado por la Inspección e impugnado en esta vía económico-administrativa la cantidad a ingresar deba minorarse por el derecho de la entidad a obtener la devolución del IVA ingresado de forma indebida, en la forma expuesta en el Fundamento de Derecho Tercero.

Así, en la liquidación a practicar por los períodos objeto de regularización habrá que determinar cómo debieron ser, desde el punto de vista de la norma reguladora del impuesto, las autoliquidaciones presentadas por **XPD** en los períodos regularizados, y del resultado de esa regularización se obtendrán las cantidades dejadas de ingresar como consecuencia de la deducción del IVA que improcedente se dedujo la entidad por no quedar afectas a una actividad sujeta y no exenta del impuesto, ya que, como se ha indicado no quedan amparadas en prestaciones de servicios efectivamente realizadas. Como consecuencia de esa regularización, resulta también la conducta infractora, que deberá ser sancionada en el oportuno Acuerdo de imposición de sanción. El hecho de que en el mismo Acuerdo, además de efectuarse las regularizaciones que correspondan en sede de **XPD** (liquidación tributaria objeto de regularización), se examine el derecho de **XPD** a obtener la devolución del IVA que se le repercutió de forma indebida, pudiendo dar lugar a una devolución a su favor por ese importe (procediendo así a una compensación efectiva entre un crédito a favor de la Hacienda Pública y una obligación de devolución), no implica que no se efectúe la regularización anterior, sino que el importe de la misma no va a ser exigible por la Administración, al producirse la compensación con el importe resultante a su favor. Del Acuerdo impugnado van a resultar dos actos diferenciados, uno de liquidación y otro de devolución, y cada uno producirá las consecuencias que le correspondan, también desde el punto de vista de las conductas infractoras inherentes a la actuación del obligado tributario (no olvidemos que la liquidación que se le practique deriva de una deducción improcedente, algo que afecta y tiene su origen en su propia relación jurídico-tributaria que mantiene con la Administración; mientras que la devolución deriva de la relación jurídico-tributaria de sus proveedores/repercutidores con la Administración, que son quienes han ingresado el IVA repercutido indebidamente en el Tesoro, aunque el beneficiario de la devolución de ese IVA sea **XPD**, esto es quien tiene derecho a obtener la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas por los proveedores/repercutidores).

Como se ha indicado en el Fundamento de Derecho Tercero, la Inspección, ante la conclusión sobre la no deducibilidad de las cuotas soportadas de IVA, consecuencia de la no realización de una actividad o de operaciones no sujetas al impuesto que no generaban por tanto el derecho a la deducción; examinado este supuesto que reúne las mismas condiciones de aquellos que han sido examinados por la jurisprudencia del TS citada anteriormente, debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante.

Lo que acabamos de exponer es trascendental para la decisión que adoptamos; esto es, se ha confirmado la regularización practicada y el sujeto pasivo en el período objeto de regularización, como consecuencia de la misma, debió ingresar a la Hacienda Pública el resultado de esa regularización que este TEAC confirma. El resultado era a favor de la Hacienda Pública y suponía la existencia de un ingreso efectivo. Cuestión distinta es que, una vez determinada la cantidad a ingresar a favor de la Hacienda Pública (líquida y exigible), este TEAC considere que no procede dicha exigibilidad como consecuencia de la procedencia de la devolución de unas cuotas que fueron soportadas indebidamente, una vez comprobados que concurren los requisitos y condiciones necesarios para proceder a esta devolución (aun cuando en este caso, a la vista de la inactividad del órgano gestor, este TEAC considere que no ha quedado acreditado en el expediente que el reclamante no tenía derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas).

Una vez concluido lo anterior, para analizar la presente alegación y determinar si es ajustado a derecho el Acuerdo de imposición de sanción (sin perjuicio del ajuste de la base sancionable cuando se calcule de nuevo el

IVA deducible por adquisiciones de bienes y servicios utilizados en común a toda la actividad), debemos de nuevo traer a colación la Resolución de este TEAC de 04 de abril de 2017, recaída en las reclamaciones acumuladas 3042/2014 y 4363/2014, relativas a la regularización practicada a XPD por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010. En dicha Resolución se confirma el Acuerdo de imposición de sanción relativo al Impuesto sobre Sociedades, con la siguiente fundamentación:

<<El Acuerdo sancionador ahora analizado tiene el contenido mínimo que requiere el artículo 211.3 de la Ley 58/2003. Describe tanto los hechos sancionados, con cita expresa de la norma que se considera infringida, como las razones concretas por las que se aprecia la responsabilidad del contribuyente. Se imputa a la obligada una conducta negligente.

En esencia, el concepto de negligencia, como ha dicho este Tribunal Central en diversas resoluciones, radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma que en este caso son los intereses de la Hacienda Pública. La negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

La apreciación de la causa eximente o exculpatoria del artículo 179.2 d) de la LGT, alegada por la reclamante requiere que exista una discrepancia interpretativa o aplicativa que pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada por un fundamento objetivo, puesto que en caso contrario bastaría cualquier alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes; en este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 1997.

UNDÉCIMO.- A la vista de cuanto antecede este Tribunal Central expone lo que sigue.

I.- Los hechos analizados, referidos a los incrementos regularizados en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en concepto de dividendos contabilizados como gasto, ponen de manifiesto que XPD recibe ingresos de los fabricantes de artículos de perfumería y droguería a los que presta determinados servicios de centralización de pagos. Y, como ha quedado acreditado, a la hora de trasladar a sus asociados el beneficio obtenido de los fabricantes por esa actividad, XPD no lo efectúa formalmente mediante reparto de dividendos sino recibiendo facturas de los asociados por unos servicios que realmente no existen, siendo las facturas una mera cobertura del desplazamiento patrimonial de fondos hacia ellos, precisamente en el porcentaje de participación en beneficios señalado en los estatutos. (Se recuerda que los estatutos fijan la participación en beneficios, los dividendos, no por titularidad del capital sino conforme al pago que los asociados efectúan a través de XPD; esto es, el mismo parámetro que el utilizado para calcular el importe que facturan como servicio a XPD).

*1) XPD no puede alegar ignorancia sobre esta forma de actuar, pues conoce (como ha quedado demostrado, página 4 de la diligencia de fecha 19.04.2013) que: "(.../...)El contribuyente informa que los derechos políticos, al 99.211 % corresponden a **Holding Sector PDZ S.L.** Los derechos económicos, corresponden a través de las carteras, a los 17 socios, en función del volumen de pagos centralizados. A estos efectos el auditor elabora una certificación de pagos centralizados cada año por socio y en función del mismo se distribuye el dividendo de XPD de acuerdo con el artículo 34 de los estatutos sociales que ya estaba vigente en los años sujetos a comprobación. (.../...)"*

*Según la información que obra en el expediente incorporado a la presente reclamación, los asociados son los propietarios de toda la estructura societaria del **Grupo XPD** y la voluntad de XPD no es otra que la de los asociados, todos ellos consejeros de todas las sociedades que tienen derechos políticos respecto de XPD:*

- Reciben sus dividendos a través de las CARTERAS 1 y 2, en función del volumen de pagos que hayan centralizado en XPD.*
- El administrador único de XPD es **HOLDING SECTOR PDZ S.L.***
- Todos los asociados son consejeros solidarios de **HOLDING SECTOR PDZ S.L.***
- D. **Jx...**, que es consejero del asociado **Jx...**, **S.A.**, asume el ejercicio de la función de administrador único de XPD en representación de su administradora única: **HOLDING SECTOR PDZ S.L.***
- Las cuentas anuales de XPD depositadas en Registro Mercantil son firmadas por D. **Jx...** .*

2) Tampoco cabe estimar la alegación referente a que la calificación como dividendo o como servicio sea indiferente e efectos fiscales, por ser neutral. Este Tribunal considera que no se puede admitir esa afirmación, pues, efectivamente, hay una clara ventaja fiscal no sólo para XPD, que consigna el gasto, sino también para los asociados, como se verá, al considerarse el ingreso recibido como pago por servicios prestados en lugar de pago por dividendos.

Lo procedente habría sido que XPD hubiera reconocido dividendos a las dos sociedades de cartera y éstas a sus asociados. Si XPD no hubiera deducido como gasto lo que, como ya hemos dicho, es distribución de dividendos, habría tributado al 30% por los servicios prestados a los fabricantes y, los asociados, al recibir el 70 % restante vía dividendos, habrían podido deducir lo ya pagado por XPD mediante la deducción por doble imposición interna. Pero, examinadas las bases imponibles y cuotas declaradas por los asociados en su Impuesto sobre Sociedades se aprecia que un buen número de ellos, en caso de recibir los fondos como distribución de dividendos, no habrían podido utilizar la deducción por doble imposición interna.

Según los cálculos que se detallan en el Acuerdo de imposición de sanción (que se recogen en la diligencia de 30-05-2014, extendida en el curso de los procedimientos sancionadores), el total de deducciones inaplicables en 2009 sería de 1.204.074,17 € y en 2010 de 967.450,31 €.

3) Finalmente, nos referimos a la alegación sobre ausencia de culpa.

Ya se ha dicho que todos los asociados documentaron en factura el servicio inexistente, (con las consecuencias ya conocidas), porque todos ellos se obligaban (por estatutos y contrato marco) a cumplir las directrices del Consejo de Administración. (Así, el artículo 25 de los Estatutos: "Constituyen prestaciones accesorias las siguientes (.../...) La observancia, en lo esencial, de las directrices que en materia comercial, fiscal, laboral, asistencia técnica y los derivados de auditoría, emanen del Consejo de Administración de la sociedad").

Indica el Inspector Coordinador, acertadamente a juicio de este TEAC, en el Acuerdo objeto de la presente reclamación, que la conducta de la obligada se puede calificar de negligente en base al razonamiento que seguidamente transcribimos:

Por tanto, si el contribuyente, (cuya voluntad no es otra que la de los asociados que la conforman), se planteó las consecuencia fiscales de repartir como dividendo el beneficio que XPD obtenía, fácilmente habría concluido que, para buena parte de sus asociados, ello tenía un elevado coste fiscal. En este caso su elección por simular los servicios habría sido DOLOSA para ahorrar a los asociados correspondientes los más de 2 millones de euros que no podían deducir.

Si el contribuyente, (cuya voluntad no es otra que la de los asociados que la conforman), NO se planteó las consecuencia fiscales de repartir como dividendo el beneficio que XPD obtenía, habría actuado de manera NEGLIGENTE pues aunque pensase que era indiferente tributar en XPD o en los destinatarios y creyera que no se afectaba a la tributación del conjunto, tenía la obligación de calificar las operaciones con arreglo a su verdadera naturaleza y actuó de manera NEGLIGENTE al optar por una vía rápida, quizás más cómoda, para remitir los fondos directamente a los asociados mediante factura evitando la vía de dividendos a cuenta a las "carteras" y de éstas a asociados.

La falta de diligencia debida además ha sido la causa de los perjuicios producidos a la Hacienda pública.

A juicio de la inspección queda claro el elemento de culpa subyacente en la infracción pero dado que dicha manera de operar venía realizándose por el contribuyente, según manifestó, desde la creación de la empresa, si bien, en un principio pudo resultar fiscalmente neutral dejó de serlo en el momento en que los asociados comenzaron a tener base imponible negativa en el Impuesto sobre Sociedades que impedían la aplicación de la deducción por doble imposición y a partir de dicho momento la diligencia exigible al contribuyente era ya, sin duda, inexcusable.

(...)

III. Este TEAC, haciendo suyos los razonamientos de la Inspección, considera que, en ambos casos, la conducta del obligado tributario fue voluntaria ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en

función de las circunstancias concurrentes, por lo que aprecia el concurso de culpa a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT. Y no advirtiendo la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT se estima que procede la imposición de sanción.

DUODÉCIMO. Calificación de la infracción y cuantificación de la sanción.

Las infracciones a las que se refiere el presente acuerdo sancionador se califican de muy graves.

El artículo 183 de la LGT establece lo siguiente: “2. Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves”. Y el apartado 4 del artículo 191 de dicha ley establece: “La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos”.

La reclamante ha alegado que es incompatible sancionar en base a considerar que se han empleado medios fraudulentos y sin embargo calificar la conducta como culposa y no dolosa.

A este respecto señalamos que, ciertamente, lo normal es que la existencia de medios fraudulentos vaya acompañada de cierto grado de dolo pero, en el caso presente, si bien durante determinados periodos, la estructura jurídica montada a través de la emisión de facturas por parte de los asociados, provocaba una desviación de la tributación entre XPD y sus asociados, ello no obstante, el montante final de la suma de los impuestos a pagar por ambas partes era el mismo que si se hubiera tributado como correctamente se debía. Sólo, con posterioridad y de forma sobrevenida, dicha estructura ha provocado una ventaja fiscal clara. Y esto, de forma simplificada, es lo que ampara la calificación de la conducta del contribuyente como negligente y no como dolosa, tal y como se ha desarrollado en el apartado anterior.

Conforme al artículo 184.3 de la LGT. Se consideran medios fraudulentos:

“a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales: (...)

3º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción. (...)”

Por su parte, el artículo 4.2 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, (RGST) desarrolla lo establecido en el apartado a) del artículo 184.3 de la LGT y dispone que:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3.a).3º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existen asientos, registros o importes falsos cuando en los libros de contabilidad o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria se reflejen hechos u operaciones inexistentes o con magnitudes dinerarias o de otra naturaleza superiores a las reales.

Se entenderá que existe omisión de operaciones cuando no se contabilicen o registren operaciones realizadas o cuando se contabilicen o registren parcialmente, por magnitudes dinerarias o de otra naturaleza inferiores a las reales.

Se entenderá que existe contabilización en cuentas incorrectas cuando, tratándose de libros de contabilidad o de libros o registros establecidos por la normativa tributaria, se anoten operaciones incumpliendo la normativa que

los regula, de forma que se altere su consideración fiscal y de ello se haya derivado la comisión de la infracción tributaria”.

Para determinar la incidencia de estas circunstancias, a la hora de cuantificar la sanción, se debe tener en cuenta lo establecido en los artículos 11 y 12 del RGST.

El artículo 11 dispone cómo se debe de realizar el cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros y el artículo 12 cómo se debe de realizar el cálculo de la incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados (ambos expresados en iguales términos si bien cada uno referido a su especialidad).

“1. La incidencia de (...) sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2.

2. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

a. En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable cuya regularización esté originada por (la llevanza incorrecta de los libros o registros) (la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados) por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar cuya regularización esté originada por la (llevanza incorrecta de libros o registros) (utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados).

b. En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

3. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de los cálculos previstos en el apartado anterior.

4. Para el cálculo de la incidencia de (la llevanza incorrecta de los libros o registros) (los documentos o soportes falsos o falseados) se tendrán en cuenta todos los importes que hubiesen sido regularizados, con independencia de lo que resulte de la aplicación de los artículos 191, 192, 193 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

En el presente caso la reclamante se ha servido de documentos simulados, como son las facturas mediante las que se efectuaba el pago de dividendos haciéndolos pasar por servicios recibidos a efectos de deducir su cuantía como gasto, y ha efectuado su contabilización como tales servicios.

20092010	Total incrementos sancionables realizados en cuota	1.558.379,401.569.832,93	Medios fraudulentos (se excluye la parte de incremento correspondiente a deducción impropcedente de facturas pendientes de recibir)	1.558.379,401.562.332,93%	incidencia medios fraudulentos	100%99,52%	Base sanción	1.558.379,401.569.832,93
----------	--	--------------------------	---	---------------------------	--------------------------------	------------	--------------	--------------------------

Finalmente, para determinar los porcentajes aplicables a la base de la sanción a que se refiere el presente Acuerdo sancionador, acudimos a lo dispuesto en el artículo 191 de la LGT, en cuyo apartado 4 se dice que, “La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos (...) La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la

Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

Por su parte, el artículo 187.1. b) de la citada ley dispone que:

“El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre:

1º La base de la sanción; y

2º La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:

Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento, el incremento será de 10 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento, el incremento será de 20 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales”.

En el caso concreto las sanciones relativas a los ejercicios 2009 y 2010 deben incrementarse en 25 puntos porcentuales.

20092010Artículo aplicable191 LGTBase sanción1.558.379,401.569.832,93Calificación de la infracciónMuy grave% sanción125%Sanción efectiva1.947.974,251.962.291,16

Por consiguiente, también en este punto se desestiman las alegaciones de la reclamante y se confirma el Acuerdo de imposición de sanción impugnado.>>

Por tanto, este Tribunal ya se ha pronunciado acerca de la conducta del obligado tributario, habiéndose confirmado que es sancionable, que está debidamente motivada y acreditada la culpabilidad, que no hay ninguna interpretación razonable de la norma, y que es procedente la consideración de la aplicación de los medios fraudulentos a la hora de determinar la sanción aplicable. Por ello, se confirman las sanciones impuestas respecto de este ajuste.

Sexto.

En consecuencia, procede la estimación parcial de las presentes reclamaciones económico-administrativas, en el siguiente sentido:

- Se confirma la regularización de los dividendos (Fundamentos de Derecho Segundo), pero se estima lo alegado en cuanto al derecho de **XPD** a la regularización íntegra por el IVA que indebidamente le han repercutido (Fundamento de Derecho Tercero).

- Se estima lo alegado en cuanto a la incorrecta determinación por la Inspección del IVA soportado deducible respecto de las cuotas soportadas en común a toda la actividad (Fundamento de Derecho Cuarto).

- Se confirma el Acuerdo de imposición de sanción, si bien deberá modificarse la base sancionable para ajustarla, como consecuencia de la estimación de las alegaciones relativas al IVA soportado deducible respecto de las cuotas soportadas en común a toda la actividad (Fundamento de Derecho Quinto).

Por lo expuesto,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en las presentes reclamaciones económico administrativas,

ACUERDA

ESTIMARLAS EN PARTE, de acuerdo con el expuesto en el último Fundamento de Derecho.

[Volver](#)

[Final del formulario](#)

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.