

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069714

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de febrero de 2018

Vocalía 12.^a

R.G. 4130/2015

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Planificación de las actuaciones. Límite temporal para el inicio de las actuaciones inspectoras. La cuestión principal planteada es determinar si el inicio de las actuaciones inspectoras respecto de un determinado obligado tributario, como consecuencia de su inclusión en un concreto plan anual de Inspección, debe efectuarse antes de que finalice el año natural a que dicho plan anual corresponde. Pues bien, los planes de cada año establecen los criterios que se seguirán para seleccionar a los obligados tributarios que serán objeto de procedimientos de inspección, y las correspondientes órdenes de carga en el plan incluyen a personas singulares dentro de un determinado plan anual, habiendo de motivar o explicar por qué lo hacen. Lo anterior permite diferenciar dos actuaciones distintas:

- La selección del contribuyente que es incluido en un determinado plan anual, lo que se decide mediante la orden de carga en el plan. Es esta selección del contribuyente, a través de la emisión de la orden de carga, la que efectivamente habrá de efectuarse dentro del año natural a que corresponde el plan anual.

- La iniciación del procedimiento de inspección. Los tiempos que han de regir para esta decisión son los generales establecidos para el ejercicio de la potestad de la Administración de determinación de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación -arts. 66 y siguientes de la Ley 58/2003 (LGT)-. **(Criterio 1 de 2)**

Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. Requerimiento de aportación de documentación que se incumple, solicitando aplazamiento. Concesión de un plazo mínimo de 10 días. Considera el recurrente que la Inspección sustrajo ilegalmente al procedimiento 22 días al no haber concedido el plazo mínimo de 10 días previsto en las comparecencias futuras para aportar documentación. Pues bien, de conformidad con el art. 171.3 RD 1065/2007 (RGAT) el plazo de diez días es el previsto para que, una vez requerida determinada documentación, la misma sea aportada. Por ello, no resulta ajustada a Derecho la pretensión del interesado de que, ante sus solicitudes de aplazamiento por sus incumplimientos reiterados en la aportación íntegra de esa documentación, cada petición de aplazamiento por cada incumplimiento suponga automáticamente la concesión de un nuevo plazo de diez días que no entrañe para él una dilación. En definitiva, si la documentación solicitada no es aportada y se reitera su petición para la siguiente comparecencia, no entra en juego de nuevo la concesión del plazo de 10 días para aportarla puesto que ya se concedió inicialmente y, a partir del transcurso de ese plazo la primera vez sin que se aporte toda la documentación, ya no se inicia un nuevo plazo de 10 días sino que la dilación continúa por no haber sido atendida en plazo la petición. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 53, 104, 105, 108, 142 y 150.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 104, 170 y 171.

Constitución Española, art. 24.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el recurso ordinario de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central por **D. MANUEL...**, con NIF ..., con domicilio a efectos de notificaciones sito en ..., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 24 de febrero de 2015, por la que se desestiman las reclamaciones números 28/29931/2012 y 28/07650/2013, interpuestas frente al acuerdo de liquidación por el IRPF del ejercicio 2006, de fecha 26 de octubre de 2012, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por cuantía de 343.819,75 euros, y

frente a la resolución sancionadora por el mismo ejercicio y de fecha 19 de febrero de 2013, por importe de 331.340,28 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid se llevaron a cabo actuaciones inspectoras relativas al IRPF del recurrente por el ejercicio 2006. Las actuaciones tuvieron carácter general y se iniciaron mediante comunicación notificada el 27 de enero de 2011.

El obligado tributario ha ejercido como actividad económica secundaria la identificada bajo el epígrafe 511 del Impuesto sobre Actividades Económicas, declarando los rendimientos en régimen de estimación directa en su modalidad simplificada.

Como actividad principal declara la de Promoción Inmobiliaria de Edificaciones, clasificada en el epígrafe 8332 del Impuesto sobre Actividades Económicas. El rendimiento de esta actividad era declarado mediante estimación directa en la modalidad normal.

La regularización practicada por la Inspección se concretó del modo siguiente en lo que interesa para la resolución del presente recurso de alzada:

-Respecto de la segunda actividad económica se incrementa la base imponible declarada en 245,62 euros (dado que no procede el descuento del 5% del art. 28.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) al tenerse que determinar el rendimiento en estimación directa por la modalidad normal (art. 26.3 del RIRPF).

-En cuanto a la actividad económica principal desarrollada por el obligado tributario en los ejercicios objeto de comprobación, Promoción Inmobiliaria de Edificaciones, el obligado tributario ha realizado las siguientes promociones en las calles:

...de la localidad de **a....** Consistente en un edificio para 12 viviendas y aparcamiento.

Calle ... de la localidad de **g....** Consistente en una vivienda unifamiliar aislada.

Calles ...y ...de la localidad de **s....** Consistente en dos edificios para 24 viviendas y aparcamiento.

Entre los gastos deducidos por el obligado tributario, se encuentran los facturados por los siguientes proveedores:

2006	NIF	Importe
Y...	...	220.708,47
JUAN CARLOS...	...	200.000,00
ROBERTO...	...	420.708,47
A... SL	...	619.745,72
D SL	...	737.610,70
TOTAL		2.198.773,36

Según consta en el Libro de compras y gastos correspondiente al ejercicio 2006, el obligado tributario justifica gastos con las facturas en las que constan estos cinco emisores, y según consta en Diligencia 02, de 26 de abril de 2011, se solicitó por la Inspección acreditación documental del pago de las facturas correspondientes a estos proveedores, así como contratos suscritos, presupuestos de los servicios prestados, albaranes, notas de trabajo entregado o partes de trabajo, correspondientes a prestaciones realizadas por estos proveedores.

A continuación se efectúa en el acuerdo de liquidación una descripción de los datos de cada uno de ellos:

Y...

Como contestación al requerimiento de acreditación documental del pago de las facturas, el obligado tributario aportó un presupuesto fechado el 10 de enero de 2006 y firmado por el propio obligado tributario, y no por D. Y... . De las cuatro facturas emitidas por D. Y...puede observarse:

-Dos presentan un objeto inconcreto. Se trata de las facturas 16/06 de 30 de septiembre de 2006 y 18/2006 de 14 de octubre 2006 por una obra en a.... El obligado tributario tuvo actividad en a...pero esta edificación estaba terminada, según el certificado final de dirección de obra, el 30/05/2006, antes de la fecha de estas facturas.

-La factura 18/2006 se registra en el libro con fecha anterior a la fecha de factura.

-con fecha 04 de julio de 2011 se notificó un requerimiento de información a D. Y..., el cual presentó un escrito, fechado el 26 de julio de 2011, en el que se realizan varias declaraciones que se reproducen de forma resumida:

“...sólo se han realizado este tipo de trabajos en las Calles ... y ... de la localidad de

...Sobre el presupuesto exhibido, el Sr. Y...declara que nunca ha emitido presupuestos para su cliente Sr. **Manuel...**, y no reconoce como suyo el que figura en el expediente.

...Y sobre las facturas números 16 y 18 de 2006 que constan en el expediente, el Sr. Y...declara que no han sido emitidas por él, ni es su firma la que figura en las mismas, y nunca ha trabajado para este cliente en la localidad de a....”

JUAN CARLOS...

Como contestación al requerimiento de acreditación documental del pago de las facturas el obligado tributario aportó un presupuesto fechado el “206 de diciembre de 2006” y firmado por el propio obligado tributario, y no por D. **JUAN CARLOS....** Resulta significativo el error en la fecha del presunto presupuesto, ya que todas las facturas de este proveedor, aportadas por el obligado tributario, son de fecha anterior a la del presunto presupuesto (diciembre 2006).

Con fecha 13/07/2011 se notificó un requerimiento de información a D. **JUAN CARLOS....** Este fue reiterado, siendo la fecha de notificación el 05/12/2011.

Según se ha documentado en Diligencia D. **JUAN CARLOS...** compareció el día 09/01/2012 y, a preguntas de la Inspección manifestó lo siguiente, de forma resumida:

“...En relación con las facturas 08/2006 y 09/2006 el compareciente manifiesta que no ha podido hacer esas prestaciones puesto que se trata de un importe mayor al que era capaz de acometer en esas fechas, teniendo en cuenta que en el año 2006 no tenía ningún trabajador...”

...El compareciente manifiesta que no ha cobrado los importes consignados en las facturas 08/2006 y 09/2006...

...El compareciente manifiesta que no ha emitido el presupuesto que se le muestra...

...El compareciente manifiesta que recuerda haber trabajado para este cliente en s...en años anteriores, en distintas ubicaciones, fundamentalmente en chalets individuales o adosados o pareados. En pisos sólo recuerda haber trabajado en la Callede s...”

ROBERTO...

Como contestación al requerimiento de acreditación documental el obligado tributario aportó tres presupuestos fechados el 20 de octubre de 2005, el 10 de abril de 2006 y el 3 de julio de 2006, y firmados todos ellos por el propio obligado tributario, y no por D. **ROBERTO....** Según ha quedado documentado en Diligencia 03, de 24 de mayo de 2011, el compareciente manifestó que el contribuyente no dispone de más documentación sobre sus operaciones económicas con este proveedor, no puede contactar con el mismo, y no puede aportar documentos justificativos del pago realizado. Tampoco la Inspección pudo notificar el requerimiento de información a D. **ROBERTO....**

En cuanto a las facturas que aporta el interesado, el acuerdo de liquidación efectúa las siguientes precisiones:

- Las facturas 6 y 7, de 25 de julio y 28 de agosto de 2006, relativas a la obra de **s...**, corresponderían al presupuesto de 20 de octubre de 2005; sin que parezca razonable que se elabore un presupuesto en octubre de 2005 para unas prestaciones a realizar en julio y agosto de 2006. Por otro lado, la obra a que hace referencia finalizó, de acuerdo con el certificado final de dirección de obra el 7 de septiembre de 2005. Es decir, se aporta un presupuesto, firmado por el obligado tributario y no por el proveedor, que es posterior a la finalización de la obra, y se aportan unas facturas que son posteriores en casi un año, a la finalización de la obra y al presupuesto. De acuerdo con la información aportada por el obligado tributario (escrituras de compraventa de las viviendas que componen esta promoción), a la fecha de la primera factura (25/07/2006) ya se habían transmitido 19 de las 24 viviendas que componen la misma; las cinco restantes se transmiten antes de la fecha de la segunda factura (28/08/2006).

- Las facturas 8 y 9, de 27 de septiembre y 28 de octubre, relativas a la obra de **a...**, corresponderían al presupuesto de 10 de abril de 2006; del que están significativamente alejadas en 5 y 6 meses respectivamente. Por otro lado, la obra a que hace referencia finalizó, de acuerdo con el certificado final de dirección de obra el 31 de mayo de 2006, 4 y 5 meses antes respectivamente de la fecha de las facturas. De acuerdo con la información aportada por el obligado tributario (escrituras de compraventa de las viviendas que componen esta promoción), a la fecha de la primera factura (27/09/2006) el obligado tributario ya había transmitido, mediante escritura pública 6 de las 11 viviendas de esta promoción que vende en los ejercicios 2006 y 2007.

- Finalmente, la factura 10, de 28 de noviembre de 2006, relativa a la obra de **g...**, correspondería al presupuesto de 3 de julio de 2006; cuando la obra finalizó, de acuerdo con el certificado final de dirección de obra el 9 de junio de 2006. Es decir, tanto el presupuesto como la factura se refieren a una obra que en junio estaba enteramente terminada.

A... SL

Del examen de las facturas de este proveedor se deduce:

-El objeto facturado son trabajos de albañilería realizados en la obra ubicada en C/ ..., y ..., mediante certificaciones de obra mensuales expedidas entre julio 2006 y marzo 2007, cuando, de acuerdo con el certificado final de la dirección de la obra, esta edificación estaba terminada con fecha 07/09/2005.

-En segundo lugar se observa que las primeras tres facturas se registran el 01/10/2006, con posterioridad mayor a un año desde la finalización de la obra.

-Por otro lado, se conocen las fechas de las escrituras públicas de compraventa de las viviendas que componen esta promoción. La primera escritura presenta fecha 24/11/2005 y la última de 21/08/2006, de manera que la totalidad de las facturas, por trabajos de albañilería, son posteriores a la finalización de la edificación; en la fecha de la primera factura ya se habían transmitido 19 de las 24 viviendas que componen la promoción; y en la fecha de la segunda y siguientes se habían transmitido todas las viviendas.

-El obligado tributario aportó un contrato, fechado el 9 de abril de 2005, celebrado entre D. **MANUEL...** y D. **ESTEBAN...**, en representación de la empresa "**A... S.L.**", en relación con el que procede poner de manifiesto los siguientes elementos:

1. El contrato presenta fecha 09 de abril de 2005 y la primera de las facturas presenta fecha 28 de julio de 2006.

2. La cláusula cuarta indica como fecha de inicio de los trabajos una fecha anterior a la del contrato, el 14 de octubre de 2004, y significativamente alejada de la fecha de la primera factura 28 de julio de 2006.

3. La misma cláusula indica que la terminación será en aproximadamente 18 meses, es decir, en abril 2006, siendo la primera de las facturas de fecha julio de 2006.

-Como contestación a lo solicitado en Diligencia 02, de 26 de abril de 2011, el obligado tributario también aportó el contrato celebrado con la sociedad **B... S.L.** cuyo objeto es la construcción de 2 edificios para 24 viviendas y aparcamiento, de la que es propietario D. **MANUEL...**, sita en s...en C/ ..., y C/ ..., fechado el 01 de

noviembre de 2004, con plazo de ejecución posterior a la fecha de contrato, con un presupuesto fechado el 19 de agosto de 2004, por importe de 1.274.145,66 euros, y cuya última factura, de fecha 18/01/2006, presenta como objeto Certificación número 15, Factura final correspondiente a los trabajos realizados en la obra sita en s..., C/ ..., y C/

De manera que el contrato celebrado con A... S.L. tendría un objeto ya ejecutado por la sociedad B..., S.L. de acuerdo con el contrato de 01 de noviembre de 2004 y factura de 18 de enero de 2006. Se intentó notificar un requerimiento de información a la sociedad "A... S.L." para aclarar esta cuestión en su domicilio fiscal C/ En la dirección señalada se encontraba un centro de reprografía.

-En relación con la acreditación documental del pago de las facturas, solicitada en Diligencia 02, se aportó la siguiente documentación:

-Documentos, firmados y sellados, con pie de firma "A... S.L." sin identificar el firmante, en los que se manifiesta que se ha recibido en efectivo el importe correspondiente a las facturas Noviembre y Diciembre 2006; Enero, Febrero y Marzo 2007.

-En algunas de las facturas aportadas aparece, en la validación mecánica de los cheques, el obligado tributario.

- Consultada la información obrante en las bases de datos de la AEAT, no consta que la sociedad "A... S.L." haya presentado declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, ni declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido en los ejercicios 2006 y 2007. Tampoco consta que haya presentado declaraciones por retenciones de trabajo personal.

-En la Base de datos consolidada de la Agencia Tributaria (BDCnet) consta Acta A02 nº ..., incoada a la sociedad "A... S.L." por el concepto I.E. Medios de transporte, período 2005, de 22/08/2006, en la que consta: "No se ha presentado en esta oficina ni el sujeto pasivo, ni ninguna persona en su representación..."

-Consta también Acta A02 nº ..., por el concepto IVA, período 2003/04, de 18/05/2007, en la que consta que la comunicación de inicio se realizó mediante publicación en el BOE.

D... SL

Del examen de las facturas facilitadas por el obligado tributario se deduce:

- El objeto facturado son trabajos de albañilería realizados en la obra ubicada en ..., de la localidad de a..., mediante certificaciones de obra mensuales expedidas entre julio 2006 y marzo 2007, cuando, de acuerdo con el certificado final de la dirección de la obra, esta edificación estaba terminada con fecha 31/05/2006.

- En segundo lugar, se observa que se facturan certificaciones de obra por los mismos meses, por las sociedades "A... S.L." y "D... S.L." por trabajos de albañilería realizados en obras diferentes.

En ambos casos las edificaciones, de acuerdo con los certificados finales de la dirección de obra, se encuentran terminadas con anterioridad a las fechas de facturas de estas sociedades.

En los contratos formalizados con el obligado tributario, ambas sociedades están representadas por la misma persona, D. **ESTEBAN...**

En ambos casos, las primeras tres facturas se registran el 01/10/2006, con posterioridad a la finalización de las obras.

En el caso de la sociedad "D... S.L." se conocen las fechas de las escrituras públicas de compraventa de las viviendas que componen esta promoción, ya que han sido aportadas por el obligado tributario para justificar sus ingresos declarados. La primera escritura presenta fecha 26/06/2006 y la última 30/03/2007. De manera que, en ambos casos, el promotor ya había transmitido mediante escritura pública de compraventa, parte o todas las viviendas que componen cada promoción en las fechas de estas facturas de trabajos de albañilería.

En relación con la acreditación documental de las facturas, del pago, así como contratos suscritos, presupuestos de los servicios prestados, albaranes, notas de trabajo entregado o partes de trabajo, correspondientes a prestaciones realizadas por este proveedor, solicitada en Diligencia 02, se aportó la siguiente documentación:

Aportó un contrato, fechado el 9 de abril de 2005, celebrado entre D. **MANUEL...** y D. **ESTEBAN...** en representación de la empresa "**D... S.L.**" en su calidad de Gerente, si bien D. **ESTEBAN...** no ejerció ningún cargo de Gerente ni de representación en la empresa hasta julio de 2006.

En relación con la acreditación documental del pago de las facturas, solicitada en Diligencia 02, se aportó la siguiente documentación:

- El obligado tributario aportó documentos, firmados y sellados, con pie de firma "**D..., S.L.**" sin identificar el firmante, en los que se manifiesta que se ha recibido en efectivo el importe correspondiente a las facturas Noviembre y Diciembre 2006; Enero, Febrero y Marzo 2007. Se trata de los mismos períodos que manifiesta haber recibido en efectivo la sociedad **A... S.L.**

- En algunas de las facturas aportadas aparece, en la validación mecánica de los cheques, el obligado tributario.

- De acuerdo con las manifestaciones realizadas la factura 00-2, de 29 de agosto de 2006, por importe de 143.380 euros, que corresponde al concepto certificación de agosto, se habría pagado en efectivo; para acreditar esto señaló una retirada de efectivo por importe de 143.380 euros realizada por el obligado tributario, con fecha 27/02/2007, según consta en el extracto de movimientos de la cuenta ..., aportado a la Inspección durante el procedimiento.

- No se ha podido comprobar el pago de la factura 00-9, de 30 de octubre de 2006, por importe de 85.850,63 euros, que corresponde al concepto certificación de octubre.

Se intentó notificar un requerimiento de información a la sociedad "**D..., S.L.**" en su domicilio fiscal, resultando imposible.

En relación con el domicilio fiscal de la sociedad se señala el Informe ... (Informe de disconformidad con alta en Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI)) de fecha 25/06/2008, en el cual se denegó la solicitud de alta en ROI por encontrarse ilocalizable la sociedad en dicho domicilio."

El informe citado se reproduce parcialmente por entender que contiene información de interés:

"...Por tanto, en base a los hechos y circunstancias descritos, hay que concluir que no se ha podido acreditar la existencia y ejercicio de actividad real por el obligado tributario, ni la existencia y adecuación de los medios humanos y materiales necesarios para el desarrollo de la misma. Las instalaciones existentes, en las sucesivas visitas, o bien permanecían cerradas o bien la persona presente no guardaba relación alguna con la actividad. Igualmente y a nivel documental, tampoco se ha podido comprobar, ni la Escritura de Constitución, ni la existencia de registro contable alguno, ni de ningún otro justificante de cualquier clase que pudiera existir..."

Consultada la información obrante en las bases de datos de la AEAT, la sociedad "**D..., S.L.**" en el ejercicio 2006 presenta modelo 190 de retenciones con un importe total de retenciones de 25,78 euros, declaraciones de IVA de las que resulta una cantidad a ingresar de 2.539,74 euros, declaración del impuesto sobre sociedades; en su modelo 347 figuran compras declaradas a la sociedad **X... SL** por importe de 1.173.987,60 euros, sin que existan compras imputadas por esta sociedad; la sociedad **X... SL** no ha presentado declaraciones de IVA ni declaraciones del Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios 2006 y 2007.

Asimismo, y por considerar que no es posible aplicar el régimen de estimación directa del rendimiento neto, la Inspección ha procedido a calcular el rendimiento neto de la actividad (respecto de las promociones de **a...**, edificio de 12 viviendas y aparcamiento; de **g...**, vivienda unifamiliar aislada; y de **s...**, dos edificios para 24 viviendas y aparcamiento) conforme al método de estimación indirecta, habiendo obtenido los siguientes datos:

	2006	2007
Total gastos declarados [(110) a (124)]	3.045.461,15	1.203.284,38
Prestaciones no realizadas	1.958.264,89	783.850,34
Gasto no deducible, adquisición de viviendas	150.000,00	160.000,00
Aprovechamiento urbanístico	<102.865,68>	
Gastos deducibles	1.040.061,94	259.434,04

Los gastos deducibles anteriores deben incrementarse en los gastos estimados para cada una de las promociones inmobiliarias y, por la diferencia con el total de ingresos computables, resulta el rendimiento neto estimado de cada ejercicio:

	2006	2007
Total ingresos computables	3.411.893,52	1.282.518,38
Gastos deducibles	1.040.061,94	259.434,04
Gastos estimados Alameda	388.113,33	323.427,78
Gastos estimados Serranillos	1.184.745,12	
Total gastos deducibles	2.612.920,39	582.861,82
Rendimiento neto reducido	798.973,13	699.656,56

Por lo que se propone regularizar el IRPF de 2006 incrementando el rendimiento neto de actividades económicas declarado, que era de 214.836,20 euros, y fijarlo en 803.885,68 euros.

Por la Inspector-a-Jefe, finalmente, tras desestimar las alegaciones presentadas, se dicta acto de liquidación definitiva por el IRPF de 2006 conforme a la propuesta inspectora.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras se incoó expediente sancionador por dejar de ingresar la deuda tributaria, lo que constituye infracción tributaria que es calificada de muy grave conforme al artículo 191 de la Ley 58/2003, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), y que ha sido sancionada con multa pecuniaria del 125% (sanción mínima 100%, incrementada en 25 puntos por perjuicio económico superior al 75%, según el art. 187.1.b) LGT) tras considerar, respecto del elemento subjetivo, que en este caso concurre culpabilidad en la conducta del infractor, pues los hechos demuestran connivencia entre las empresas emisoras y el receptor de las facturas, al emitir facturas irregulares que no se corresponden con los servicios prestados realmente, y el que el receptor se deduzca la cantidad con *la "intención clara de ocultar un beneficio obtenido en el ejercicio de su actividad económica minorando de forma indebida" los rendimientos netos obtenidos, así lo demuestra.*

Segundo.-

Frente a los acuerdos de liquidación y sanción del ejercicio 2006, formuló el interesado sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (en adelante TEAR), núm. de expedientes 28/29931/2012 y 28/07650/2013, alegando, respecto de la liquidación definitiva, que la Administración le ha exigido un esfuerzo probatorio imposible respecto de la realidad de las obras, y que ha utilizado únicamente presunciones para desacreditar la realidad de los trabajos facturados. Añade que el comportamiento irregular que hayan podido tener los proveedores al presentar declaraciones tributarias no puede afectarle, y que el método de estimación elegido por la Inspección no es el adecuado. Con respecto al acuerdo sancionador niega la existencia del elemento objetivo de la infracción y alega la falta de motivación de la culpabilidad.

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid procedió a la acumulación de las reclamaciones.

Tercero.-

Con fecha 24 de febrero de 2015 fueron desestimadas las anteriores reclamaciones. En la argumentación recogida en los Fundamentos de la resolución, se considera que no ha sido acreditada la realidad de los gastos que se pretende deducir ya que las facturas y justificantes aportados no se corresponden con trabajos efectivamente prestados al obligado tributario. Se confirma asimismo la adecuada aplicación del régimen de estimación indirecta para la determinación del rendimiento neto, así como la procedencia del método elegido.

En cuanto al acuerdo sancionador, el TEAR lo confirma considerando que se ha tenido en cuenta el elemento objetivo, infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT, y el subjetivo, al apreciarse la concurrencia de culpabilidad, puesto que los hechos demuestran connivencia entre las empresas emisoras de facturas que no se corresponden con los servicios prestados, y el receptor de las facturas que se deduce su importe.

Tal resolución consta notificada al interesado en fecha 17 de marzo de 2015.

Cuarto.-

Frente a dicha resolución interpone el interesado en fecha 16 de abril de 2015 el presente recurso de alzada solicitando la nulidad de los acuerdos de liquidación y sanción y formulando las siguientes alegaciones:

1.La prueba por presunciones no ha resultado suficiente para desacreditar la realidad de los trabajos. Procede a analizar cada uno de los indicios utilizados por la Inspección para apoyar sus conclusiones, la inconcreción de las facturas, la fecha de facturas posterior a la fecha de certificación de final de obra, irregularidades en la presentación de declaraciones tributarias de los proveedores, suficiencia de la acreditación de los pagos a los proveedores, declaraciones de empresarios individuales contrarias a las manifestaciones del recurrente, otras pruebas documentales en el expediente que prueban la realidad de los trabajos efectuados por los proveedores tales como informes periciales del valor de las obras de a... y s..., y escritura de obra nueva donde se valora la obra de s....

Añade que el TEAR ha ignorado sus alegaciones, vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva y la obligación de motivación de las resoluciones administrativas.

2.Existen incongruencias en la estimación indirecta aplicada.

3.Respecto al acuerdo sancionador, se aduce inexistencia de la conducta infractora y del elemento subjetivo de culpabilidad.

Posteriormente, en fecha 4 de marzo de 2016, presenta un nuevo escrito de alegaciones planteando la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria como consecuencia del incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150.1 de la LGT.

Por último, el 25 de octubre de 2016 formula de nuevo alegaciones complementarias solicitando que sea declarada la nulidad de pleno derecho de las actuaciones inspectoras por considerar que los planes de inspección sólo amparan actuaciones inspectoras que se inicien durante el año al que se refiere el plan en cuestión, lo que no ha sucedido en este caso.

De acuerdo con todo ello, se solicita se dicte resolución en la que se acuerde la anulación de la resolución del TEAR objeto de este recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Este Tribunal es competente por razón de la materia y cuantía del asunto para conocer del recurso deducido, en el que concurren los requisitos procedimentales de capacidad del actor, legitimación y acto impugnado, a tenor de cuanto se dispone en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Reglamento general de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Segundo.-

Las cuestiones fundamentales a resolver en el presente expediente son de dos tipos.

Por una parte de carácter formal, como son la consideración de si los planes de inspección sólo amparan actuaciones inspectoras que se inicien durante el año al que se refiere el plan en cuestión, y la posible prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria como consecuencia del incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

Por otra parte la cuestión de fondo relativa a si la prueba por presunciones utilizada ha resultado suficiente para desacreditar la realidad de los trabajos realizados, y la corrección del método empleado para la estimación indirecta del rendimiento neto.

Finalmente, la procedencia de la sanción impuesta.

Tercero.-

La primera cuestión procedimental a resolver se centra en la solicitud del recurrente de que sea declarada la nulidad de pleno derecho de las actuaciones inspectoras por incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 170.5 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 (en adelante RGGI). Apoya su alegato en las sentencias de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de fechas 5 de mayo de 2016 (rec. 122/2014) y 14 de julio de 2016 (rec.120/2014). Se centra por lo tanto esta alegación en que los planes de inspección sólo amparan actuaciones inspectoras que se inicien durante el año al que se refiere el plan en cuestión.

Este Tribunal, con posterioridad a las citadas sentencias, que se hallan recurridas en casación, tiene dicho sobre esta cuestión, en resolución de 9 de mayo de 2017, RG 4501/2016, lo siguiente:

«TERCERO: La siguiente cuestión planteada es la nulidad de pleno derecho de las actuaciones por incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 170.5 del Real Decreto 1065/2007.

Regula el artículo 170.5 del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, los Planes de Inspección, señalando en su apartado 5 que: “El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate.”

La reclamante alega que las actuaciones inspectoras de X no se iniciaron en el año de carga (2014) sino en el siguiente (2015) con lo que se incumplió el límite temporal establecido en el artículo 170.5 del RD 1065/2007 lo que conlleva la nulidad del procedimiento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 217 de la ley 58/2003. Cita sentencias de la AN de 5 de mayo de 2016 (recurso nº 122/2014) y de 14 de julio de 2016 (recurso 120/2014).

(...)

En relación con la cuestión planteada este Tribunal en resoluciones de 05-11-2013 tiene dicho lo siguiente:

“Conviene recordar en relación con esta cuestión que la fórmula elegida por la Administración Tributaria, entre otras posibles, para dirigir y coordinar aquellas actuaciones de comprobación e investigación tributaria son los Planes de Inspección, que tienen por objeto delimitar las actuaciones a realizar durante un determinado período de tiempo y seleccionar los obligados tributarios objeto de las mismas. Es cierto que los planes se aprueban anualmente y, puesto que la orden de carga en plan de inspección fue acordada en el año 2009, ello nos lleva a pensar que dichas actuaciones quedaban enmarcadas en las correspondientes al plan de inspección del año 2009. Sin embargo, no quiere esto decir que si, transcurrido el año en el que fueron cargadas en plan, las actuaciones no son iniciadas, deba efectuarse una nueva orden de carga. Los planes de inspección comprenden el conjunto de sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad, sin que el hecho de que sean aprobados anualmente suponga que las actuaciones no puedan ser iniciadas una vez concluido el año a que se refieren ni requieran una nueva orden de carga en plan de inspección para superar este ámbito temporal.

Por otra parte, alega la reclamante nulidad de pleno derecho por ese motivo. Debemos hacer constar que es el artículo 217 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el que regula la declaración de nulidad de pleno derecho en los siguientes términos:

“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

(...)

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.”

Debemos recordar en este punto que el Tribunal Supremo ha señalado reiteradamente su criterio en el sentido de que para apreciar que un acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido no basta con la infracción de alguno de los trámites del procedimiento, sino que es necesario la ausencia total de éste o de alguno de los trámites esenciales o fundamentales, de modo que el defecto sea de tal naturaleza que sea equiparable su ausencia a la del propio procedimiento (Sentencias, entre otras, de 5 de mayo de 2008 en el recurso de casación núm. 9900/2003, de 9 de junio de 2011 en el recurso de casación núm. 5481/2008 y de 7 de diciembre de 2012 en el recurso de casación 1966/2011). En el presente caso, el motivo alegado por la reclamante no supone que se haya prescindido del procedimiento establecido ni se ha producido indefensión alguna a la reclamante, por lo que debemos desestimar sus pretensiones en este punto.”

Las Sentencias de la Audiencia Nacional de 5 de mayo de 2016 (recurso 122/2014) y de 14 de julio de 2016 (recurso 120/2014) citadas por la reclamante señalan que la “la orden de carga del plan de inspección debe respetar el límite temporal del año, pues es esencial al plan, en cuanto delimita, junto con el ámbito material, el espacio en que se desarrollan los planes de inspección”.

La sentencia de la AN de 14 de julio de 2016 que desestima el recurso c-a interpuesto contra la resolución del TEAC de ... ha sido recurrida en casación por la Administración del Estado por lo que por razones de congruencia se mantiene por este órgano revisor el criterio sentado en las citadas resoluciones de 05-11-2013.»

Con posterioridad a esta resolución de este Tribunal Central, el Tribunal Supremo ha fallado estimando, con fecha 27 de noviembre de 2017, el recurso de casación núm. 2998/2016 interpuesto por la Administración General del Estado contra la citada Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio de 2016 (rec. 120/2014), en el siguiente sentido:

“La tesis de la sentencia recurrida es que ese límite temporal es un requisito esencial para el procedimiento de inspección que, si no resulta observado, genera una nulidad de pleno derecho de las actuaciones de inspección.

Esa tesis no puede ser acogida por las razones que seguidamente se exponen.

1.- *Ha de partirse de la finalidad principal que corresponde a los Planes de actuación: que el inicio de las actuaciones inspectoras se haga con patrones de objetividad en cuanto a la selección de los obligados tributarios y no responda al mero voluntarismo de la Administración.*

Para ello los Planes de cada año establecen los criterios que se seguirán para seleccionar a los obligados tributarios que serán objeto de procedimientos de inspección.

Y las correspondientes de Orden de carga en el Plan incluyen a personas singulares dentro de un determinado Plan anual, habiendo de motivar o explicar por qué lo hacen.

2.- *Lo anterior permite diferenciar dos actuaciones distintas:*

(a) *La selección del contribuyente que es incluido en un determinado Plan anual, lo que se decide mediante la Orden de carga en el Plan; y es esta selección del contribuyente, a través de la emisión de la Orden de carga, la que efectivamente habrá de efectuarse dentro del año natural a que corresponde el Plan Anual. Y*

(b) *La iniciación del procedimiento de inspección: siendo los tiempos que han de regir para esta decisión los generales establecidos para el ejercicio de la potestad de la Administración de determinación de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación (artículos 66 y siguientes de la LGT).*

3.- *El principio de seguridad jurídica, respecto de la incertidumbre del contribuyente sobre el tiempo o período en el que puede ser objeto de comprobación por determinados hechos o actuaciones, se satisface con esos tiempos generales a los que acaba de hacerse referencia.*

4.- La interpretación del artículo 170.5 del Rgto Gral de Gestión e Inspección de 2007, y más concretamente determinación de la significación que ha de darse a su expresión "para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate", ha de hacerse con una hermenéutica teleológica que tome principalmente en consideración esa finalidad que corresponde a los Planes de Inspección.

A ello ha de añadirse que el principal parámetro normativo de los Planes es el artículo 116 de la LGT de 2003, que se limita a establecer una secuencia anual en lo que se refiere a la elaboración de los Planes y no dispone nada sobre el plazo en que habrá de iniciarse el procedimiento de inspección una vez haya sido seleccionado el contribuyente como consecuencia de considerarlo incluido dentro de las directrices y previsiones del Plan anual de que se trate.

También ha de significarse que la reserva de ley sobre el procedimiento administrativo dispuesta por el artículo 105.c) resulta difícilmente compatible con la aceptación de que se puedan establecer por vía reglamentaria causas de nulidad de pleno derecho.

Y así mismo debe destacarse que el designio de eficacia que para toda actuación administrativa proclama el artículo 103.1 CE no casa bien con la solución temporal aplicada por la sentencia recurrida, ya que las Ordenes de carga emitidas en los últimos días del año natural correspondiente al Plan serían de imposible o muy difícil ejecución.

5.- En todo caso, situados dialécticamente en la hipótesis que ese artículo 170.5 del Rgto Gral de Gestión e Inspección de 2007 contiene la regla temporal de que, efectuada la selección del contribuyente mediante la emisión de una Orden de carga que lo incluya en un concreto Plan anual, el procedimiento de inspección ha de ser iniciado antes de que finalice el año natural a que corresponde el Plan, debe decirse que este plazo no sería esencial; y, por ello, su incumplimiento, sólo determinaría una irregularidad no invalidante por aplicación de lo establecido en el artículo 63.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

6.- La conclusión principal ha de ser, pues, que el plazo del artículo 170.5 del Rto Gral de Gestión e Inspección de 2007 de inicio de las actuaciones está dirigido, como aduce el Abogado del Estado, a ordenar la actividad propia de la propia Administración y es, por tanto, una norma interna de carácter organizativo."

En el caso que nos ocupa, la Orden de Carga en Plan de Inspección es de 22 de diciembre de 2010, y el primer intento de notificación de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras es de 12 de enero de 2011, produciéndose finalmente el 27 de enero de 2011.

A la vista de la sentencia del Tribunal Supremo, que confirma los planteamientos sostenido por este Tribunal Central, no cabe duda de la eficacia jurídica de la Orden de Carga en Plan de Inspección en relación con la Comunicación de inicio de actuaciones inspectoras respecto del aquí recurrente. Aún es más, nuestro supuesto se subsume plenamente en la afirmación del Tribunal Supremo de que "las Ordenes de carga emitidas en los últimos días del año natural correspondiente al Plan serían de imposible o muy difícil ejecución", por lo que no cabe sino rechazar la alegación formulada.

Cuarto.-

La segunda cuestión que requiere su análisis previo a las cuestiones de fondo es la que plantea el recurrente sobre la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria como consecuencia del alegado incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150.1 de la LGT.

Respecto a la duración de las actuaciones inspectoras, dispone el artículo 150.1 de la LGT:

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

Y el apartado 2 del artículo 150 de la LGT determina las consecuencias del incumplimiento del aludido plazo:

"2. (...) el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. (...)"

Por su parte, dispone el artículo 104.2 de la LGT que "A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución."

Y el artículo 104 del RGGI establece que "A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

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

Conforme al acuerdo de liquidación, el procedimiento se inició el 27 de enero de 2011 y finalizó el 8 de noviembre de 2012 con la notificación del mismo, dejando éste constancia de que de dicho plazo debían descontarse 295 días hasta la fecha del acta, más otros 2 por la ampliación del plazo de alegaciones solicitado, en total 297 días.

Considera el interesado que, de los 297 días que se le atribuyen como dilaciones imputables por solicitudes de aplazamiento, hay que descontar 60 días por ser manifiestamente improcedentes. Afirma que a la vista de la propia doctrina de este TEAC, RG 1888/2013, de 15 de diciembre de 2015, y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras sentencia de 24 de noviembre de 2011, el cómputo realizado respecto de los aplazamientos solicitados en las diligencias números 6, 8, 9, 10, 11 y 12, nunca debió incluir la totalidad de los días comprendidos entre comparecencia y comparecencia. Procede el descuento de 10 días por cada uno de los aplazamientos solicitados, al amparo del artículo 171.3 del RGGI, puesto que no se había fijado fecha alguna para la siguiente comparecencia, y además en 4 de los aplazamientos imputados (diligencias 6, 8, 9 y 11) se solicitó la aportación de documentación.

En el caso que analizamos cabe reseñar previamente que, tanto en la comunicación de inicio como en las sucesivas diligencias, se advirtió al obligado tributario de que los retrasos en la aportación de la documentación requerida, así como la solicitud de aplazamientos, constituirían dilación por causa no imputable a la Administración.

En cuanto a las propias dilaciones, las correspondientes diligencias, conforme se puede apreciar en el expediente, hacen constar en cada una de ellas que en la visita respectiva faltan por aportar documentos solicitados en comparecencias anteriores y se le reiteran las peticiones, y en algunos casos además se hacen nuevas peticiones, advirtiéndole de la dilación que el retraso en la cumplimentación supone.

Asimismo, en todas las diligencias mencionadas por el interesado (números 6, 8, 9, 10, 11 y 12), a continuación de lo anterior se hace constar que "El compareciente manifiesta que solicita un aplazamiento de las actuaciones inspectoras hasta el próximo". Se accede a sus peticiones y se le advierte de que el aplazamiento solicitado constituye un supuesto de dilación por causa no imputable a la Administración.

Pues bien, de lo expuesto, a juicio de este Tribunal Central, deben declararse conforme a Derecho las dilaciones discutidas. En primer lugar, la documentación solicitada, y que da lugar a las dilaciones, está directamente relacionada con el objeto de la regularización, resultando evidente su trascendencia tributaria sin que se pueda hablar de petición inadecuada de documentación encaminada a ganar tiempo. Se trata además de

documentación que el obligado tributario, afectándole directamente, debía tener. En este sentido cabe recordar el deber de colaboración que la Ley impone a los obligados tributarios en el ámbito de las actuaciones inspectoras (artículo 142.3 LGT) y que desde luego implica la aportación de aquella documentación que la Inspección, en el desarrollo de su actividad inquisitiva, puede precisar. Asimismo, es completamente relevante constatar cómo, tal y como se refleja en las diligencias, en ningún momento el contribuyente declaró a la Inspección que no dispusiera de la documentación solicitada o su negativa a aportarla. Todo lo contrario, fue solicitando sucesivos aplazamientos a efectos de aportar la misma.

No es aceptable que la parte actora quiera hacer decaer ante esta instancia dichas dilaciones que vinieron justificadas por la Inspección tanto por la falta de aportación de documentación como por el aplazamiento solicitado, al alegar que no puede computarse en su totalidad porque la Inspección no fija una fecha inicial que luego se aplaza a petición del interesado. Ciertamente es que la Inspección no propone en primera instancia una fecha de comparecencia que luego se aplaza, pero no lo es menos, y ello no puede ignorarse, que en las diligencias consta claramente que es el propio obligado quien solicita un "aplazamiento" -porque este es el término que se emplea- para aportar documentación que se le había ido requiriendo en las sucesivas comparecencias, y dichas diligencias -que como documentos públicos que son hacen prueba de los hechos que motivaron su formalización (artículo 107 LGT)- fueron firmadas por la parte mostrando conformidad con los hechos ahí recogidos, conformidad contra la que ahora pretende volverse.

Este Tribunal Central no desconoce la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2017 (Rec. casación para la unificación de doctrina núm. 3175/2016). Esta sentencia sienta la doctrina de que las dilaciones imputadas al obligado tributario deben motivarse adecuadamente tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación, no siendo las diligencias el instrumento adecuado para este cometido. Debe observarse, sin embargo, que esta sentencia, así como las de contraste que se invocan en el recurso de casación, se refieren a supuestos en los que la dilación se produce por retraso en la aportación de documentación y no, como sucede en el caso que aquí examinamos, en supuestos de aplazamiento de la comparecencia solicitado por el propio obligado tributario. En este último supuesto la motivación de la dilación está ínsita en la propia solicitud, es connatural a ella, esto es, la dilación imputable al contribuyente queda justificada por la propia solicitud de éste, en la que pide el aplazamiento de la comparecencia a una fecha posterior. No resultarían necesarias, en consecuencia, mayores motivaciones por parte de la Administración, pues resulta obvio no sólo que ha existido una demora provocada por el obligado tributario sino que esa demora ha perturbado el normal desenvolvimiento de las actuaciones en la medida en que ha retrasado el momento en que debía haber comparecido a efectos de aportar aquello que la Administración le hubiese solicitado en la diligencia o comunicación.

De ahí que este Tribunal Central tampoco considere aplicable al caso que aquí se examina la doctrina jurisprudencial sobre la necesaria huida del automatismo en el cómputo de las dilaciones, doctrina que como no podría ser de otra manera hemos asumido en diversas resoluciones, como la de...o la de 2 de marzo de 2017 (RG 5910/2014), precisamente porque en el caso examinado en el presente recurso la dilación es consecuencia de sucesivos aplazamientos de las actuaciones solicitados por el propio obligado tributario, supuesto éste en que tal automatismo no existe por resultar palmario que la demora perturba el normal desenvolvimiento de las actuaciones inspectoras, sin que sean necesarias motivaciones adicionales más allá de la acreditación del aplazamiento en sí y de su término.

Por lo expuesto, exigir a la Administración motivar en el acta y en el acuerdo de liquidación dilaciones por sucesivas solicitudes de aplazamiento formuladas por el propio obligado tributario más allá de la constatación de dicha petición y del plazo correspondiente, equivaldría a exigirle poco menos a la Administración que justificara las razones por las que dicho obligado tributario ha solicitado tales aplazamientos.

Por lo tanto, procede desestimar la alegación objeto de análisis en el presente fundamento de derecho.

Quinto.

Continuando con el análisis de la pretensión de prescripción, el interesado hace hincapié en que lo que procede es descontar, en cada una de las diligencias que cita, el plazo de diez días que de acuerdo con el artículo 171.3 del RGGI debe concederse al obligado tributario para aportar lo requerido por la Inspección.

El artículo 171 de la citada norma establece:

Artículo 171. *Examen de la documentación de los obligados tributarios*

“1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

- a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.*
- b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.*
- c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.*
- d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.*
- e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.*

2. La documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo se podrán analizar directamente. Se exigirá, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza.

Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos a los que se refiere el apartado anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración”.

Visto el precepto invocado, elude el interesado la cuestión de que sus peticiones de aplazamiento vienen motivadas cada vez por no haber completado en tiempo la documentación que se le ha ido solicitando. Las dilaciones han ido encadenándose como consecuencia de ello, sin que se haya producido la situación, en ninguna de las comparecencias a que se refiere, de que hubiera entregado toda la documentación requerida hasta ese día y, a la vez, se le hubiera formulado petición de nueva documentación. Ese hubiera sido el único supuesto en el que procedería la concesión de un plazo mínimo de diez días para su aportación y por lo tanto no podría considerarse dilación ese periodo de diez días.

Por lo tanto, si la documentación solicitada no es aportada y se reitera su petición para la siguiente comparecencia, no entra en juego de nuevo la concesión del plazo de 10 días para aportarla puesto que ya se concedió inicialmente y, a partir del transcurso de ese plazo la primera vez sin que se aporte toda la documentación, ya no se inicia un nuevo plazo de 10 días sino que la dilación continúa por no haber sido atendida en plazo la petición.

En definitiva, el plazo de diez días es el previsto para que, una vez requerida determinada documentación, la misma sea aportada. Por ello, no resulta ajustada a Derecho la pretensión del interesado de que, ante sus solicitudes de aplazamiento por sus incumplimientos reiterados en la aportación íntegra de esa documentación, cada petición de aplazamiento por cada incumplimiento suponga automáticamente la concesión de un nuevo plazo de diez días que no entrañe para él una dilación.

De todo lo anterior se concluye que la Inspección obró correctamente, solicitando información relevante al caso, a persona que debía disponer de la misma y computando dilación por el retraso dado que el contribuyente creó la expectativa de su aportación al solicitar aplazamientos y no indicar en ningún momento su imposibilidad o su falta de intención de aportarla. Es obvio el perjuicio que tal forma de actuar puede ocasionar en lo que hubiera sido el desarrollo normal del procedimiento si se hubiera dispuesto de dicha documentación en el momento para el que fue solicitada, sin que pueda advertirse una maniobra dilatoria por parte de la Administración.

Siendo así, no resta sino confirmar las dilaciones discutidas por la parte, sin que pueda apreciarse la prescripción alegada.

Sexto.

La siguiente cuestión que plantea el recurrente es la relativa a que la prueba por presunciones no ha resultado suficiente para desacreditar la realidad de los trabajos realizados.

La prueba indiciaria o de presunciones ha sido analizada en muy diversas ocasiones por este Tribunal, siguiendo a su vez la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Baste citar la resolución de 20 de julio de 2017, RG 576/2014, en la que, en su Fundamento de Derecho Quinto recoge:

«La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, en su sentencia de 17 de febrero de 2014 (recurso casación 651/2013), argumenta que, "(...) La prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el ámbito tributario por los artículos 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963 y 108.2 de la Ley homónima 58/2033, de 17 de diciembre, puede ser válidamente utilizada si concurren los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica y precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo, de la Ley de Enjuiciamiento Civil, al señalar que "en la sentencia en al que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción". Dicho en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba (véanse, por todas, las SSTs de 10 de noviembre de 2011 (casación 331/09, FJ 6º), 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07, FJ 3º), 8 de octubre de 2012 (casación 7067/10, FJ 2º) y 18 de marzo de 2013 (casación 392/11, FJ 2º)).»

De acuerdo con el ya citado artículo 108.2 de la LGT, para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

Así, los hechos probados que la Inspección considera indicios suficientes para llegar a sus conclusiones, lo que este Tribunal Central confirma, son los siguientes:

-Entre los gastos deducidos por el obligado tributario, se encuentran los facturados por los siguientes proveedores:

2006	NIF	Importe
Y...	...	220.708,47
JUAN CARLOS...	...	200.000,00
ROBERTO...	...	420.708,47
A... SL	...	619.745,72
D... SL	...	737.610,70
TOTAL		2.198.773,36

-En las operaciones con esos proveedores concurren algunas, o todas según el caso, de las siguientes pruebas indiciarias, **extraídas de los hechos descritos en el antecedente Primero de la presente resolución:**

- Acreditación del pago: la documentación bancaria aportada en algunos casos no prueba que los pagos se hayan efectuado realmente a los emisores de las facturas, sino que el cobro de los cheques fue realizado por el propio recurrente. También existen pagos en efectivo no probados de cantidades muy elevadas para manejar dinero en efectivo, de hasta 143.000 euros.

- Los proveedores no incluyeron al reclamante en sus declaraciones anuales de relaciones con terceros.
- Los proveedores a los que se ha podido localizar niegan la realidad de las operaciones.

- Los proveedores niegan haber emitido las facturas.
- Los presupuestos aportados por el recurrente tienen solo su propia firma.
- Los proveedores niegan haber emitido los presupuestos anteriores.
- Facturas emitidas en un momento temporal que no es coherente con las fechas de las obras: en tiempo muy posterior a la finalización de éstas e incluso a la venta de las viviendas a los terceros compradores.
- Las facturas contienen referencias genéricas a las operaciones efectuadas.
- No ha sido posible la localización de algunas de las entidades proveedoras, e incluso en sus domicilios sociales hay otras empresas.
- Facturas registradas antes de la fecha de la propia factura.
- Facturas registradas más de un año después del certificado de final de obra.
- Facturas que contienen una firma que el propio proveedor no reconoce como propia.
- Facturas que tienen fecha anterior a la del presupuesto.
- Presupuestos emitidos después de la finalización de las obras.
- Facturas emitidas después de la finalización de las obras.
- Certificaciones mensuales emitidas con posterioridad a la certificación de final de obra (en algún caso 18 meses después)
- Primera factura emitida con 15 o 19 meses con respecto a la fecha del contrato.
- Proveedor ilocalizable que no ha presentado declaraciones en los ejercicios de las facturas.
- Proveedor con ínfima actividad.

En el caso que nos ocupa, en el acuerdo de liquidación la Inspección acredita numerosos hechos que, conjuntamente considerados y tras efectuar el necesario proceso de inferencia, constituyen prueba de que las facturas emitidas por los citados proveedores no se corresponden con prestaciones de servicios efectivamente realizadas.

1. Inconcreción de las facturas: En primer lugar, alega el interesado que la inconcreción de las facturas no implica un enlace preciso y directo con la consecuencia que se extrae: el hecho de que el concepto de las facturas no esté detallado no significa que los servicios no se hayan realizado.

2. La fecha de las facturas es posterior a la certificación de final de obra: Aduce, en síntesis, el interesado que ello es debido a que se alcanzó un acuerdo con los proveedores para que la facturación y pago de las obras y servicios tuviera lugar en la medida en que se vendieran los inmuebles y se dispusiera de liquidez. Insiste en que en el expediente se acreditan estas explicaciones dadas a la Administración. Así, cita que la propia Administración no cuestiona un gran número de facturas que son posteriores a las certificaciones finales de las obras, por ejemplo algunas facturas de **B... S.L.**, empresa que, además, ante el requerimiento de la Inspección indicó que las obras se prolongaron de noviembre de 2004 a enero de 2006, siendo la certificación final de obra de 27 de septiembre de 2005. Añade que el segundo motivo por el que algunas de las facturas tienen fecha posterior a la certificación de final de obra es porque las obras de s... y de a... incluyeron la urbanización de la zona y que esos trabajos se realizaron durante el año 2006 por **A..., S.L.** y **D..., S.L.**, con las pruebas que constan en el expediente (Actas de manifestaciones ante notario de diversas empresas indicando que cuando efectuaban esas obras había trabajadores en ellas que no eran de sus empresas).

3. Irregularidades en la presentación de declaraciones tributarias: considera el recurrente que es evidente que el comportamiento que hayan tenido los proveedores en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ni puede afectar al obligado tributario, ni supone que los trabajos no fueran reales.

Frente a estos argumentos, baste decir que el concepto recogido en las facturas de “trabajos de albañilería” sin ninguna otra aclaración, sí es inconcreto, lo que deviene en impedimento para probar la realidad de las operaciones efectuadas por el proveedor, dado que no se conoce exactamente cuáles fueron. Y, como es lógico, los presupuestos firmados únicamente por el propio obligado tributario tampoco prueban nada.

Algunos indicios sobre las fechas recogidos en los hechos son muy cualificados, como por ejemplo las facturas pagadas por certificaciones mensuales muy posteriores a la certificación de final de obra, o facturas registradas antes de la fecha de la propia factura, entre otros.

El hecho de que en el caso de las facturas controvertidas los correspondientes proveedores no hayan incluido al recurrente, en su caso, en sus declaraciones anuales de relaciones con terceros es un indicio sobre la

falta de realidad de las obras, es más coherente y razonable (en palabras del Tribunal Supremo) inferir que las obras no se han realizado que inferir que todos esos proveedores son incumplidores o que todos están concertados en perjuicio del recurrente.

La Administración se refiere a que algunas de dichas facturas se pagaron en efectivo, o bien mediante cheques pagados en la oficina en la que tiene cuenta el recurrente y, por otro lado, al hecho de que en dos cheques aparezca el nombre de don **MANUEL...** en la validación mecánica del mismo. Al respecto, incide el recurrente en que las circunstancias en cuestión son habituales y no indican que no haya existido pago, y menos todavía, que las obras no se realizasen.

Frente a todos estos argumentos cabe puntualizar que las cantidades son altas y no es razonable aceptar sin más que esos pagos no estén documentados de forma fehaciente. No puede aceptarse la palabra del recurrente como prueba del pago. Se dan dos circunstancias a tener en cuenta: la falta de acreditación del pago es un indicio para poner en duda la existencia de las operaciones, pero el hecho de que sean cifras elevadas convierte esa falta de acreditación en un indicio cualificado.

Continúa el interesado diciendo que en cuanto al cobro de cheques en la oficina en la que tiene cuenta don **MANUEL...**, es imposible deducir la existencia de irregularidad alguna por ello. Y por otro lado, la Inspección pretende generar duda acerca del pago de dos cheques en base a que en la validación mecánica aparece el nombre de don **MANUEL...**. Al respecto, no puede discutirse que ello sea así, aparece el nombre de don **MANUEL...**, pero es un patente error de la entidad financiera.

Este Tribunal Central no puede sino considerar, como la Inspección, que la validación mecánica es una prueba de que el cheque fue cobrado por D. **MANUEL...** La afirmación de que fue un error de la entidad no es una prueba. Le corresponde al recurrente aportar una prueba que desvirtúe la validación mecánica. Dado que no se ha aportado tal prueba debe concluirse que los cheques en los que figure en la validación mecánica el nombre del recurrente fueron cobrados por éste.

En cuanto a las declaraciones de empresarios individuales contrarias a las manifestaciones del recurrente, se trata de un indicio más que tiene en cuenta la Inspección para fortalecer sus conclusiones, siendo el contenido de las declaraciones, recogido en los hechos, de suficiente entidad como para que deba ser tenido en cuenta.

Alega también el recurrente que existen además otras pruebas documentales en el expediente que prueban la realidad de los trabajos efectuados por los proveedores, como son los Informes periciales del valor de las obras de **a...** y **s...**, y Escritura de obra nueva donde se valora la obra de **s...**

Frente a ello, este Tribunal Central debe indicarle que tales elementos tan sólo confirman la existencia de esas obras y que poseen un valor, sin que en nada acrediten quiénes han efectuado las obras, por qué importes y cuándo se han llevado a cabo dichas obras.

Séptimo.-

Alega el recurrente que se ha producido una inversión de la carga de la prueba por parte de la Administración ya que considera que ha aportado toda la prueba de que puede disponer sobre la realidad de las obras (facturas, justificantes de pago, actas de manifestaciones de testigos). Estima que ello no ha resultado suficiente para la Administración, que deniega el derecho a la deducción de los gastos, invirtiendo la carga probatoria y exigiendo un esfuerzo probatorio imposible. Y continúa diciendo que así se desprende cuando en el acuerdo de liquidación manifiesta que la simple aportación de una factura no es suficiente prueba justificativa.

Si bien la resolución del TEAR ya ha respondido adecuadamente a esta cuestión, dado que el recurrente insiste en su planteamiento, procede este Tribunal Central a resaltar que respecto a la carga de la prueba, de acuerdo con el artículo 105.1 de la LGT, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, habiendo concretado el Tribunal Supremo que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor. Así, la Administración debe probar la existencia del hecho imponible y su magnitud económica, y al sujeto pasivo le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como gastos, exenciones y bonificaciones.

En el supuesto que nos ocupa, corresponde por tanto al interesado probar la deducibilidad de los gastos que se ha atribuido. El hecho de que un gasto se haya computado para determinar el resultado contable no implica una presunción de deducibilidad que tenga que destruir la Administración. Como bien dice el TEAR en su resolución, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina de este Tribunal Central, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de estar relacionado con

los ingresos, debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificable o justificable.

La cuestión de la realidad de la prestación de las operaciones es distinta de la pura formalidad de emitir una factura, y es la entidad que se deduce el gasto quien ha de acreditar la realidad de la operación y, en este caso, ya ha quedado resuelto en el anterior Fundamento de Derecho que el recurrente no ha destruido, con la documentación aportada, la prueba indiciaria utilizada por la Inspección para concluir que las facturas emitidas por los proveedores citados no se corresponden con prestaciones de servicios efectivamente realizados.

Octavo.-

Sostiene el interesado en esta segunda instancia que el TEAR ha ignorado sus alegaciones, vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva y la obligación de motivación de las resoluciones administrativas.

A este respecto valga recordar en este punto la reiterada jurisprudencia de la **Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, pudiendo citarse, por todas, la sentencia de 22 de septiembre de 2011 (recurso de casación nº 2429/2007)**, en la que se recuerda que:

“esta Sección mantiene una doctrina reiterada, por lo que respecta a la motivación de las sentencias [entre otras, Sentencias de 17 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 2281/2009), FD Tercero ; de 10 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 5326/2008), FD Cuarto ; de 28 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 4201/2007), FD Cuarto ; y de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3056/2007), FD Tercero], que se concreta en los siguientes puntos:

« a) La motivación sólo puede entenderse cumplida, cuando se exponen las razones que motivan la resolución y esa exposición permite a la parte afectada conocer esas razones o motivos a fin de poder cuestionarlas o desvirtuarlas en el oportuno recurso, pues lo trascendente de la motivación es evitar la indefensión

....

.....

d) La amplitud de la motivación de las sentencias ha sido matizada por la doctrina del Tribunal Constitucional, indicando que no autoriza a exigir un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión a decidir, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión, es decir, la "ratio decidendi" que ha determinado aquélla (sentencias del Tribunal Constitucional 14/1991 , 28/1994 , 145/1995 y 32/1996 , entre muchas otras). Así lo ha reconocido el propio Tribunal Constitucional cuando se refiere a que no es necesario un examen agotador o exhaustivo de las argumentaciones de las partes, y cuando incluso permite la argumentación por referencias a informes u otras resoluciones. La Sentencia del Tribunal Constitucional nº 122/94 de 25 de abril , afirma que ese derecho a la motivación se satisface cuando la resolución judicial de manera explícita o implícita contiene razones o elementos de juicio que permiten conocer los criterios que fundamentan la decisión ».

Es, por tanto, admisible una motivación breve y lacónica que contenga los elementos y razones de juicio que permitan conocer los criterios jurídicos en que se apoya la decisión adoptada.

La motivación, antes que nada -hemos dicho-, persigue no generar indefensión en la parte a la que perjudique la sentencia, para que, de ese modo, sea posible interponer el recurso que proceda frente a la misma, frente a las razones que justifiquen la decisión alcanzada [Sentencias de 9 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1194/2006), FD Tercero , y de 25 de junio de 2008 (rec. cas. núm. 4505/2005), FD Tercero]”. (El subrayado es de este Tribunal).

En el caso ahora analizado, el interesado formuló escrito de alegaciones ante el TEAR, citando como prueba de la deducibilidad de los gastos, los argumentos y documentos que se habían aportado a la Inspección durante el procedimiento, y que de nuevo son los mismos que se reiteran ante este Tribunal Central y que se recogen previamente en esta resolución.

En la resolución del TEAR aquí impugnada se citan los hechos puestos de manifiesto como consecuencia de las actuaciones inspectoras, reconociéndose la exhaustividad con la que la Inspección ha analizado las

pruebas y compartiendo por ello la conclusión de que las pruebas aportadas no han servido para justificar la realidad de los conceptos facturados.

Atendida esa realidad, la resolución impugnada colma sobradamente las exigencias de motivación que la reiterada jurisprudencia, ya citada, impone a resoluciones y sentencias. Y decimos que satisface sobradamente aquellas exigencias de motivación que pide la jurisprudencia, porque la resolución recurrida está más próxima del “examen agotador o exhaustivo de las argumentaciones de las partes”, que ni tan siquiera exige aquella jurisprudencia, que de la referencia “explícita o implícita” de las “razones o elementos de juicio que permiten conocer los criterios que fundamentan la decisión”, situación ésta última que ya satisface el derecho del contribuyente a una resolución que haya analizado las alegaciones por él efectuadas.

Noveno.-

Respecto a la alegación de incongruencias en la estimación indirecta aplicada, el recurrente reitera una vez más los argumentos planteados ante la Inspección y ante el TEAR: que la Inspección disponía de los datos necesarios para la determinación del rendimiento neto de la actividad en régimen de estimación directa; que la estimación de los gastos de las obras debió ser efectuada por una persona con cualificación profesional suficiente para valorar el coste de la obra; que el método de estimación elegido por la Inspección no es apropiado y se rechazaron los dos más favorables para el contribuyente; que resulta imposible que los márgenes de beneficio que la Inspección atribuye en 2006 y 2007 (23,41% y 54,55%, respectivamente) sean reales para esos ejercicios, y así se acreditó en el procedimiento mediante un estudio efectuado por otro perito.

Este Tribunal Central, a la vista del acuerdo de liquidación, estima, como el Tribunal Regional, la correcta aplicación del régimen de estimación indirecta del rendimiento neto de la actividad, así como la adecuada elección del método utilizado para su aplicación.

La motivación para recurrir al método subsidiario de estimación indirecta de la base imponible reside en este caso en la concurrencia de una de las circunstancias recogidas en el artículo 53 de la LGT, concretamente en la letra c): “el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.” Consta en el expediente, y así se recoge en el acuerdo de liquidación, que el obligado tributario no llevaba contabilidad ajustada al Código de Comercio y aportó, en concepto de contabilidad de la actividad económica de “Promoción inmobiliaria de viviendas”, el libro de compras y el libro de ventas, manifestando no tener libro registro de bienes de inversión.

Recoge el acuerdo de liquidación que:

“A falta de contabilidad, el importe de los ingresos computables, ha sido determinado por los ingresos registrados en el “Libro de Ventas”, aportado por el obligado tributario, y comprobado con las escrituras públicas de compraventa de las correspondientes viviendas. Sin embargo, por lo que se refiere a los gastos deducibles, en que se ha partido de los gastos registrados en el “Libro de Compras y Gastos” aportado por el obligado tributario, la Inspección ha considerado que una parte de los registrados no se corresponden con prestaciones efectivamente realizadas, ya que respecto a ellos concurren una serie de indicios que conducen a negar la efectividad de los mismos lo que unido a que no se haya aportado acreditación suficiente; deriva en que no pueden ser admitidos a deducción.

En consecuencia, en contra de lo manifestado en sus alegaciones, como la Inspección no puede disponer del conjunto de gastos deducibles de la actividad económica porque el obligado tributario no ha presentado contabilidad y una parte de los registrados no se corresponden con prestaciones efectivamente realizadas, por ello no se ha podido determinar el rendimiento neto de la actividad económica ni la base imponible del impuesto mediante un método directo, y se acuerda a la estimación indirecta.”

La Inspección explica también de manera razonada, y razonable, los distintos métodos posibles de aplicación de la estimación indirecta, así como la elección del método utilizado. Expresa también, con acertados razonamientos, los motivos de la preferencia de un método sobre los otros.

En definitiva, no cabe sino confirmar en este punto el acuerdo de liquidación, como ya hiciera, tras exhaustivo análisis, el Tribunal Regional.

Décimo.-

En lo que se refiere al acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria muy grave, alega el recurrente inexistencia de la conducta infractora y del elemento subjetivo de culpabilidad. Añade en primer lugar que no cabe la imposición de sanciones en base a indicios y suposiciones.

Este Tribunal Central se ha pronunciado ya en otras ocasiones acerca de la pertinencia de la imposición de sanciones en virtud de indicios. La resolución de 2 de marzo de 2017, RG 1108/2013, señala lo siguiente:

«SEXTO.- Seguidamente, la reclamante pone de manifiesto que la inspección está sancionando en virtud de indicios, lo que a su entender, atenta contra el principio de presunción de inocencia.

En principio, en relación a la prueba indiciaria, el artículo 108.2 de la ley 58/2003, General Tributaria establece que “2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.”

Por otra parte, hemos de indicar con carácter previo, que en el caso que nos ocupa, la Inspección ha utilizado la prueba indiciaria para acreditar que la entidad conocía, o debía conocer, la información que se le estaba requiriendo y en consecuencia apreciar la existencia de incumplimiento en su deber de aportación ante los requerimientos reiterados de la inspección.

La resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de febrero de 2012 (RG 5522/2009), analiza los medios de prueba en el ámbito del derecho tributario, señalando que:

“En sede de prueba, una primera gran distinción es la que se establece entre los medios de prueba directos e indirectos o indiciarios.

· **La prueba directa** es el procedimiento probatorio consistente en la contrastación empírica directa del enunciado que se prueba, es decir, en la observación inmediata del hecho al que se refiere el enunciado. Por lo general, el hecho que se pretende probar mediante prueba directa surge espontáneamente, casi podríamos decir que sin mediación alguna ni necesidad de raciocinio, del medio o de la fuente de prueba. Si se dispone de la suficiencia de pruebas directas, debemos admitir que son capaces, por sí solas, de fundar la convicción judicial sobre ese hecho, cuando versan directamente sobre el mismo, por lo que se puede llamar constatación o prueba plena de carácter concluyente.

· **La prueba indirecta** es el procedimiento probatorio que permite llegar al hecho que se prueba a partir de otro u otros, mediante un proceso inferencial. En relación con la prueba indirecta o indiciaria, se ha admitido en el ámbito penal.

Es doctrina reiteradísima del Tribunal Constitucional, desde la STC 31/1981, de 28 de julio, FJ 3, hasta la actualidad (entre otras, STC 120/1999, de 28 de junio, FJ 2) que el derecho a la presunción de inocencia (Art. 24.2 CE) exige que al fallo condenatorio preceda prueba de cargo válida.

También ha reiterado este Tribunal que la prueba de cargo puede ser por indicios, esto es, por inferencia lógica a partir de otros hechos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados; y
- b) los hechos constitutivos de delito han de deducirse de esos hechos completamente probados a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, que sea explicitado en la Sentencia.

La irrazonabilidad podrá producirse tanto por la falta de lógica o de coherencia de la inferencia, en el sentido de que los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como por el carácter no concluyente de la inferencia, por excesivamente abierta, débil o indeterminada (entre otras, SSTC 189/1998, de 17 de octubre, FJ 3; 220/1998, de 16 de noviembre, FJ 4; 91/1999, de 26 de mayo, FJ 3; 120/1999, de 28 de junio, FJ 3).

Esta posibilidad de utilizar medios de prueba indiciarios o indirectos es, asimismo, admisible en el ámbito tributario y así se contempla expresamente en la Ley 58/2003, General Tributaria, en su artículo 108.2.

“ (...)”

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

(...)"

La correcta utilización de estos medios de prueba exige, de acuerdo con una jurisprudencia consolidada:

- a) que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas, y
- b) que se explicite el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho que se pretende probar."

En el caso concreto que analizamos, la Inspección ha utilizado lo que la jurisprudencia y la doctrina administrativa han venido denominando prueba por indicios, obteniendo una conclusión, acorde con las reglas de la lógica, que este Tribunal ha confirmado, según hemos expuesto en el anterior Fundamento de Derecho de la presente resolución.

Asimismo hemos de señalar que este Tribunal ya se ha pronunciado en ocasiones anteriores indicando que la presunción de inocencia puede ser desvirtuada por medio de pruebas indiciarias, siempre que se explicite el razonamiento a través del cual se llega a la convicción de la existencia del hecho constitutivo de la infracción y de la participación del obligado tributario. **Así, en la resolución con RG 4967/2010 de fecha 27 de septiembre de 2012 (confirmada por SAN de 17/07/2013, recurso 3652/2012), señalábamos:**

"En ese sentido resulta cierto que, a la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable, es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo en el sentido de que en el ámbito del derecho tributario sancionador tiene plenos efectos el principio de culpabilidad, a cuyo efecto se debía vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se hallara amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables y respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990, al analizar lo dispuesto en el mencionado precepto y entender que en esta materia resulta aplicable el principio de culpabilidad que excluía la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios, que se recogieron de forma expresa en el artículo 77.4.d) de la derogada Ley General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y asimismo se contienen en el artículo 179 de la vigente Ley 58/2003, en el que se expresa que "Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados".

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y, en principio, dado el carácter cuasipenal de la actividad administrativa sancionadora, uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa.

Como ya sostuvo este Tribunal en su resolución de 16 de noviembre de 2010 (RG.894/2009), es reiterada la doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC 31/1981, de 28 de julio, FJ 3, y 120/1999, de 28 de junio, FJ 2), según las cuales el derecho a la presunción de inocencia (Art. 24.2 CE) exige que al fallo condenatorio preceda prueba de cargo válida. Ahora bien, **también ha reiterado el Alto Tribunal que la prueba de cargo puede ser indiciaria, esto es, por inferencia lógica a partir de otros hechos, siempre que se cumplan los requisitos de**

que, a) la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados; y b) los hechos constitutivos de delito han de deducirse de esos hechos completamente probados a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, que sea explicitado en la Sentencia. En ese contexto, la irrazonabilidad podrá producirse, tanto por la falta de lógica o de coherencia de la inferencia, en el sentido de que los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como por el carácter no concluyente de la inferencia, por excesivamente abierta, débil o indeterminada (entre las últimas, SSTC 189/1998, de 17 de octubre, FJ 3; 220/1998, de 16 de noviembre, FJ 4; 91/1999, de 26 de mayo, FJ 3; 120/1999, de 28 de junio, FJ 3).

En el ámbito penal, la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de abril de 1987, entre otras, señala a este respecto que, *“El derecho a la presunción de inocencia se concreta en una forzosa e inicial incertidumbre sobre la participación del acusado en el hecho punible que se le imputa, de la que el Tribunal no puede salir, dictando un pronunciamiento de condena, sino cuando se haya practicado ante él, con las debidas garantías, una suficiente actividad probatoria de cargo cuya valoración, en principio, solamente puede ser realizada por el propio Tribunal a cuya presencia se celebre. Con frecuencia, la prueba con que la presunción inicial se desvirtúa es prueba presuntiva, indiciaria o indirecta, en cuya virtud el Tribunal, a partir de unos hechos indiscutiblemente ciertos y a través de un razonable proceso deductivo, llega a estimar como probados otros hechos, no directamente conocidos, en los que basa su veredicto de culpabilidad”*.

Confirmada la pertinencia de la prueba indiciaria en el ámbito penal, y, por ende, su compatibilidad con el principio de presunción de inocencia, igualmente resultará ello admisible en el ámbito tributario. Ahora bien, visto lo anterior cabe señalar que, la correcta utilización de estos medios de prueba exige, de acuerdo con una jurisprudencia consolidada, a) que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas, y, b) que se explicite el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho constitutivo de una infracción, y de la participación del obligado tributario.

Como recoge la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de julio de 2013 (recurso 3652/2012), que confirma la citada resolución de fecha 27 de septiembre de 2012, RG 4967/2010, *“Para sancionar, la prueba por presunciones requiere una especial prudencia pues se precisa la prueba de un hecho o hechos que actúan de presupuesto o base que permita, con la debida motivación, que se explicite un juicio lógico que permita llegar a una conclusión: tener por probado el hecho que se imputa al demandante”*.

En el caso que nos ocupa, tal y como se recoge en el Fundamento de Derecho Quinto de esta resolución, ha quedado debidamente constatada la adecuada utilización de la prueba indiciaria por parte de la Inspección, lo que ha permitido tener por probados los hechos que se imputan al recurrente. Procede por lo tanto desestimar este argumento del interesado.

Undécimo.-

En segundo lugar, y en cuanto a la falta de motivación de la culpabilidad, plantea el interesado que la Administración recurre a argumentos estereotipados y genéricos respecto de los que la jurisprudencia ya ha manifestado que no justifican el elemento subjetivo de la culpabilidad.

Este Tribunal Central ya se ha pronunciado en diversas ocasiones acerca de la motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. Así, en la resolución en unificación de criterio de fecha 18 de febrero de 2016, RG 7036/2015, señala:

«La sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010 (Rec. nº. 480/207), ya mencionada:

“Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria.”

El propio párrafo aportado por la Directora detalla una serie de condicionantes que a juicio del Tribunal Supremo deben cumplirse para poder entender que estamos ante una motivación suficiente:

- *Ha de inferirse: es decir, debe ser una conclusión conectada a elementos conocidos y derivada de ellos.*
- *Ha de hacerse de forma razonada: es decir, utilizando procesos deductivos o inductivos, e incluso las presunciones, conforme a los criterios del razonamiento humano.*
- *Ha de hacerse razonablemente: es decir, de forma que sea una inferencia sostenible y fundada.*
- *Ha de ser suficientemente explicada: es decir, no dejando que cada lector tenga que fabricarse la explicación y correlación detallada de hechos y reglas jurídicas.*
- *Ha de basarse en el juego conjunto de las circunstancias concurrentes: es decir, todo ello ha de relacionar los elementos de hecho con los elementos de la lógica, y para ello han de ser mencionados (de forma directa, indirecta, expresa o tácita, todos los que influyen en el proceso y conclusión) unos y otros, y de tal forma que permitan una conclusión.*

La Directora considera que la fórmula sometida aquí a análisis no ocasiona indefensión al obligado tributario, ya que éste sabe qué grado de culpabilidad se le atribuye, en este caso, en grado mínimo. Pero la indefensión existe cuando el interesado no sabe cuál o cuales de las circunstancias concurrentes están siendo tenidas en cuenta como elementos conformadores de la culpabilidad (de su negligencia), tanto a nivel fáctico como jurídico. Si conoce los elementos de hecho y jurídicos que se han tenido en cuenta, y cómo han sido razonados, tendrá ocasión de argumentar en sentido contrario, basándose en unos o en otros, o en la correlación que se haya realizado en la motivación. De no conocerlos, por ser una motivación genérica y estereotipada, para defenderse tendría que suponerlos, a veces adivinarlos, y tendría que razonar sobre unos elementos que no sabe si son los que se han tenido en cuenta. También podría, para asegurarse de que acierta en la elección de los elementos fácticos y jurídicos, intentar razonar con todos los hechos y argumentos jurídicos que él crea en juego y además prever sus posibles combinaciones, trasladándose de facto todos los aspectos de la carga de la prueba de la culpabilidad y toda la motivación de su inocencia sobre el presunto infractor, cuando esa carga y motivación le corresponde a la Administración. En esta situación, el obligado tributario se encuentra en una posición de incertidumbre por falta de explicación de hechos y argumentos específicos, lo que dificulta enormemente su defensa.»

En el caso que nos ocupa, y frente a lo alegado por el recurrente de que la Administración recurre a argumentos estereotipados y genéricos, en las páginas 35 y siguientes del acuerdo sancionador se describe en primer lugar que el sujeto pasivo ha dejado de declarar los ingresos obtenidos en el ejercicio de su actividad por una venta de inmueble que en nada difiere de las demás que sí ha declarado y que, respecto a este punto, no ha manifestado su disconformidad en sus alegaciones: “Es obvio que se encuadra en el concepto de culpabilidad tal y como se exige en el art. 183 de la LGT, y no ha de resultar eximida por ninguna interpretación razonable. La única explicación a la conducta de no declarar un ingreso que conoce obtenido, es la intención de minorar la carga tributaria”.

Continúa el acuerdo recogiendo que se deduce indebidamente gastos que se deben a adquisiciones de bienes que no se encuentran afectos a la actividad (vivienda y plaza de garaje), como ha reconocido él mismo. Tampoco ha mostrado su disconformidad respecto a este punto en sus alegaciones, así que continúa el acuerdo: “El propio obligado tributario reconoce la no afectación, luego la deducción de un gasto por la adquisición de un bien no afecto es un acto consciente y conocedor del resultado que provoca, dejar de ingresar una parte de la cuota del impuesto”.

Por último añade lo siguiente: “Por otro lado, como prueba de los servicios facturados (trabajos de construcción y albañilería) por un conjunto de empresarios (2 empresas y tres empresarios autónomos en 2006), el obligado tributario no ha aportado pruebas suficientes de la efectividad de los mismos.

Junto con la deficiente documentación justificativa aportada como justificante de deducción, acerca de los mismos concurren una serie de indicios que conducen a la conclusión de que no se tratan de servicios efectivamente prestados.

Ha aportado las facturas, que no son prueba por sí solas (según la Jurisprudencia del TS), ha aportado presupuestos y contratos tan sólo firmados por él, no por la otra parte de los mismos, y algunos incluso con el mismo objeto que otros (B... Y A..., aunque sólo el primero es coherente en cuanto contenido y fechas), tampoco es capaz de identificar a los trabajadores que llevaron a cabo los servicios ni los trabajos que motivaron las facturas.

Respecto de las facturas se ha comprobado, además de la inconcreción del objeto, que la gran mayoría de ellas tenían una fecha posterior a la fecha en la que los arquitectos certifican que finalizan las obras, no son circunstancias que admitan discusión, además de no ser un proceder lógico y razonable. Dándose incluso la paradoja de que hay facturas con una fecha posterior a la propia venta de las viviendas.

Y además, existen declaraciones en contra de algunos de los empresarios que figuran como emisores (otros ni han resultado localizables) que declaran que no llevaron a cabo las obras de las facturas de 2006 que les fueron mostradas, y que no emitieron presupuestos al obligado tributario.

No niegan haber trabajado para el obligado tributario, pero afirman que lo han hecho en otras obras distintas y en otros momentos.

...

La realidad de los hechos en que se fundamenta el expediente sancionador ha quedado constatada, la sociedad no recibió ninguno de los servicios facturados por los empresarios antes citados, y a pesar de ello, se ha deducido los importes

...

La deducción de gastos que no responden a servicios efectivos, simulando una apariencia formal, como sucede en este caso, en el que figuran reflejados en facturas, responde a la intención clara de ocultar un beneficio obtenido en el ejercicio de su actividad económica minorando de forma indebida los ingresos derivados del mismo.

...

Disponer de unas facturas no implica el derecho a la deducción. Para que un gasto sea deducible es necesario no sólo el cumplimiento de requisitos de carácter formal sino también de carácter material, como es que respondan a servicios efectivamente recibidos. Por ello, no es admisible su alegación de haber actuado conforme a una interpretación razonable por el mero hecho de disponer de unas facturas que se deduce. No se puede esgrimir la existencia de interpretación razonable de las normas fiscales, cuando aquí se regulariza la no deducibilidad de unos gastos cuyos servicios no han sido acreditados, lo que no puede conducir materialmente a ningún conflicto jurídico-interpretativo, ni cabe tampoco mantener la presunción de buena fe en quien así ha actuado, lo que de suyo es suficiente para atribuir a la entidad sancionada una conducta responsable a los efectos sancionadores.”

Por último mencionar que el interesado ha añadido también que la supuesta falta de prueba suficiente de la realidad de los servicios facturados no justifica la existencia de culpabilidad, y que el administrado pudo entender razonablemente que la prueba de la que disponía era suficiente. Cita diversas sentencias de la Audiencia Nacional que, esencialmente, hacen referencia a supuestos en que la base argumental para excluir la deducción de los gastos no es tan sumamente clara y evidente como para suponer un ánimo de defraudar en quien se aparte objetivamente de las normas aplicables. Las sentencias dilucidan las circunstancias de cada concreto, por lo que es evidente que del resultado del análisis de tales circunstancias depende la decisión que se adopte.

En nuestro caso, los indicios, ya suficientemente analizados, reunidos por la Inspección y recogidos como también hemos visto en el acuerdo sancionador, dejan fuera de toda duda la existencia de una conducta intencional.

Aceptar que quien no prueba la realidad de las prestaciones de unos servicios queda ya eximido de responsabilidad en términos sancionadores, supondría poner en peor situación a quien, probando las operaciones que se deduce, pudiera ser sancionado por la vía de la no interpretación razonable de la norma. De aceptar esta interpretación, a cualquier contribuyente le bastaría, para evitar la sanción en una situación de incumplimiento demostrado, ocultar la documentación probatoria, lo que conduciría a una falta de acreditación de los hechos. Sólo podría ser objeto, en su caso, de liquidación tributaria, pero no de sanción, lo cual resulta insostenible.

En definitiva, a la vista del expediente sancionador y de lo razonado hasta el momento, este Tribunal estima debidamente motivada la imposición de la sanción, tanto en cuanto a la concurrencia del elemento objetivo como del subjetivo de la infracción tributaria, exponiéndose en el acuerdo sancionador los hechos y motivos por los que se impone la sanción y se aprecia la responsabilidad del obligado tributario. Las posibilidades de defensa del recurrente han permanecido íntegras, y deben rechazarse sus alegaciones sobre el acuerdo de imposición de sanción.

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en el referido recurso de alzada,

ACUERDA

su **DESESTIMACIÓN**.

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

DESESTIMARLO.

[1] Señala Salvador Miranda Calderín, en su obra "Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias 2007-2013", pág.695 : El plazo en que ha de materializarse las dotaciones de la RIC no ha entrañado grandes dificultades de interpretación, máxime cuando la propia Administración tributaria entendió en su día que el periodo de tres años que señala el texto legal comenzaba en el ejercicio en que se dotaba la RIC, no en el ejercicio en que se devengaba el beneficio destinado a la RIC, alargándose así el plazo un año más. De esta forma, el plazo de materialización pasó de tres a cuatro años, cuestión que benefició ampliamente al empresariado."

[2] Respecto de esta punto, este TEAC entiende que la exigencia de este requisito debe entenderse superada tras la reforma experimentada por la legislación reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, en la medida en que tras la apreciación de la concurrencia de interés casacional, basta con que el Tribunal Supremo dicte una única sentencia para que podamos apreciar la existencia de jurisprudencia.

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