

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075074

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de septiembre de 2019

Sala 2.^a

R.G. 2495/2016

SUMARIO:

IVA. Deducciones. *Cuotas soportadas en operaciones inexistentes sin conocimiento del sujeto pasivo.* La cuestión de fondo, versa sobre la procedencia o improcedencia de la regularización practicada por la Inspección, en lo que se refiere a no admitir la deducción de determinadas cuotas soportadas. En ese sentido, la contribuyente considera que no puede denegarse por la Inspección su derecho a la deducción, toda vez que ha resultado acreditado, en la sentencia del Juzgado de lo penal, que la entidad regularizada no tuvo conocimiento ni participación activa alguna en el fraude cometido y que observó la diligencia debida que le puede resultar exigible a un empresario antes de intervenir en operaciones.

No obstante, lo que el Tribunal Central considera es que, pese a que las operaciones realizadas se encuadran en la operativa de fraude detectada y su descripción es relevante a efectos de probar, lo que concluye la Inspección en su regularización, lo verdaderamente determinante de la misma, y de la denegación del derecho a deducir que la sustenta, es que las cuotas fueron indebidamente soportadas dado que no responden a la realidad de operación realizada, puesto que la misma carece de objeto por la inexistencia de los bienes supuestamente objeto de entrega a la entidad. Es decir, la regularización llevada a cabo por la Inspección no tiene como fundamento que el interesado supiera o debiera haber sabido que estaba participando del fraude de IVA descrito, cuestión esta que no es discutida en el acta e informe. No hubo entrega de bienes y, por tanto, no hubo de soportar la cuota que le fue repercutida de forma indebida. No se trata, por tanto, en la regularización, de considerar y calificar las operaciones con base en los fines o resultados defraudatorios con el que se realizan las mismas, sino en la cuestión de que objetivamente considerada, que es precisamente como debe analizarse, el concepto de entrega de bienes, esta no ha existido.

No concurriendo en el caso que nos ocupa las exigencias de carácter objetivo que se requieren de aquel que pretenda la deducción del IVA soportado, y que determinan la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen, no cabe la deducción de cuota alguna de IVA. En esta situación, el grado de conocimiento o sospecha que el contribuyente pudiera tener acerca de las operaciones es irrelevante por completo.

Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. Se aprecia culpabilidad. Sobre la procedencia de la sanción impuesta, la culpabilidad que aduce la Inspección en el acuerdo de imposición de sanción deriva del hecho objetivo de deducirse una cuota soportada en factura que no documentaba una entrega de bienes real. Para que proceda la imposición de sanción por infracción tributaria han de concurrir el elemento objetivo –tipicidad- y el subjetivo referido a la culpabilidad. Así, la culpabilidad es el elemento discutido por la entidad, señalando, en esencia, que si algo ha quedado acreditado en el expediente es la falta absoluta de culpabilidad en su actuación.

Pues bien, la absolución o el sobreseimiento en un proceso penal, no impide la continuación del procedimiento administrativo de comprobación y de imposición de sanción. Expresamente se ha pronunciado el Tribunal Supremo sobre la posibilidad de sancionar a una sociedad como autora de una infracción tipificada en la Ley 58/2003 (LGT), por hechos que, según ha considerado la jurisdicción penal, fueron realizados sin su conocimiento. En el ámbito penal se exige la concurrencia de dolo para considerar la comisión de un delito. Ahora bien, descartado este, nada impide que pueda regularizarse la conducta del contribuyente en vía administrativa y que se imponga la sanción correspondiente, siempre que resulte acreditada la culpabilidad del sujeto infractor, puesto que las infracciones tributarias no exigen dolo en su comisión, basta que concorra culpa, negligencia o imprudencia. Dicho esto, si bien el dolo queda descartado, dado el pronunciamiento del Juzgado de lo Penal, sí cabe entender que concurre culpa, negligencia o imprudencia en la conducta de la entidad. Así, la culpa o negligencia exige la omisión de las cautelas, precauciones, cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para

evitar la producción de las infracciones tributarias. Del relato de los hechos, de la naturaleza de las operaciones realizadas, novedosas para la entidad, y de las ventajas que resultaban de la misma, puesto que se obtenía un beneficio, con un mínimo esfuerzo empresarial y mínima asunción de riesgos, se desprende que omitió su deber de diligencia para conocer la efectiva realización de las operaciones en las que intervino. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 230/1963 (LGT), arts. 9 y 79.
 Ley 58/2003 (LGT), art. 191.
 RD 939/1986 (RGIT), art. 31.bis.
 RD 1065/2007 (RGAT), arts. 102 y 104.
 Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 48 y 49.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia que desestima las pretensiones del reclamante y confirma el acuerdo de liquidación y de imposición de sanción dictado por la Administración.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 9 de octubre de 2002 se iniciaron por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia actuaciones de comprobación e investigación con **BBB SL**. Las actuaciones tuvieron un alcance parcial y se extendieron al Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 01/2001 a 12/2001.

Mediante acuerdo de 7 de mayo de 2003, y como consecuencia de la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal, las mismas se interrumpen. El 29 de mayo de 2013 el Juzgado de lo Penal nº1 de A Coruña dicta sentencia absolutoria número 00170/2013 y se reanudan actuaciones por el concepto y alcance mencionados, mediante comunicación notificada al obligado tributario el 25 de junio de 2013 .

Como resultado de la comprobación realizada, el 27 de septiembre de 2013, se formaliza acta de disconformidad A02-.... La liquidación derivada de dicha acta se notifica el 6 de noviembre de 2013 y asciende a 206.100,39 euros de cuota.

Del cómputo del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 29 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y regulado en los artículos 31 bis y 31 ter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante RGIT), aplicable *ratione temporis*, no computa la Inspección 3.687 días por dilaciones en el procedimiento no imputables a la Administración Tributaria, que se concretan en las siguientes:

Remisión Ministerio Fiscal	27/06/2003 a 31/05/20	3.626 días
Aplazamiento solicitado por el contribuyente	22/07/2013 a 13/09/2013	53 días
Ampliación plazo alegaciones	17/10/2013 a 25/10/2013	8 días

La regularización se concreta en los siguientes aspectos, que se explican de manera detallada, tanto en el acta como en el informe ampliatorio:

1°. Las bases imponibles del Impuesto sujetas y no exentas (al tipo general del Impuesto), con el objeto de determinar las cuotas devengadas, se incrementan por determinados conceptos que son ajenos a la controversia que ahora se dirime. Igualmente, las bases imponibles sujetas y exentas correspondientes a determinadas entregas intracomunitarias de bienes declaradas por el sujeto pasivo se minoran como consecuencia de la

inexistencia de dichas entregas. No obstante, al tratarse de operaciones exentas, la minoración reseñada no tienen incidencia alguna en el importe de las cuotas devengadas.

2º. Se minoran las cuotas de IVA soportado correspondientes a las facturas de compras registradas en el libro registro de factura recibidas por importe total de 28.883.080 pesetas documentadas en facturas expedidas por la entidad X SL, el tratarse de mercancía ficticia o inexistente.

Segundo.

Derivado de la liquidación anterior se inició expediente sancionador que finalizó con el acuerdo de imposición de la sanción por infracción grave del artículo 79 de la Ley 230/1963, General Tributaria, al resultar la aplicación de este régimen sancionador más favorable que el recogido en la Ley 58/2003. La sanción impuesta fue la mínima, de 50 p.p. sobre el importe dejado de ingresar. La notificación de la misma tuvo lugar el 6 de noviembre de 2013 y el importe de la sanción asciende a 86.804,42 euros.

Tercero.

No conforme con la liquidación y el acuerdo de imposición de sanción señalados, la interesada interpuso reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, alegando, como cuestión previa, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria y, como cuestión de fondo, la procedencia de la deducción de las cuotas soportadas y ausencia de culpabilidad en su conducta.

El TEAR de Galicia resuelve las reclamaciones de forma acumulada, desestimando las pretensiones de la interesada y confirmando los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción dictados por la Administración.

Cuarto.

No conforme con la resolución anterior, la interesada interpone, el 8 de abril de 2016, recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central reproduciendo, en esencia, las alegaciones formuladas en primera instancia ante el TEAR de Galicia, aunque ampliando las mismas con la mención de jurisprudencia. En particular, alega lo siguiente:

* Prescripción del derecho de la Administración a liquidar. En particular, la recurrente centra la alegación, en que no considera procedente la imputación de la dilación por causa no imputable a la Administración derivada de la ampliación, a petición de la obligada, del plazo previsto para formular alegaciones.

* Improcedencia de la regularización practicada, en lo que se refiere a la inadmisión de la deducibilidad de las cuotas soportadas, ya impugnadas en primera instancia. Señala, al efecto, jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en adelante.

* Falta de culpabilidad y falta de motivación de la misma en lo referente a la sanción impuesta.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si es ajustada a derecho la resolución dictada, en primera instancia, por el TEAR de Galicia, lo que supone analizar si son ajustados a derecho el acuerdo de liquidación y el de imposición de sanción.

Tercero.

En primer lugar, pone de manifiesto este Tribunal que el recurrente, en su escrito de interposición del presente recurso de alzada reitera, en esencia, lo sostenido en su día ante el TEAR de primera instancia, reproduciendo las alegaciones, si bien tratando de ampliar las mismas, fundamentalmente, mediante el señalamiento de cierta jurisprudencia del TJUE.

A la cuestión de la reproducción, en la segunda instancia administrativa, de las alegaciones formuladas en primera instancia, se ha referido en numerosas ocasiones este Tribunal Central, señalando, entre otras muchas, en su resolución de 28 de septiembre de 2008 (RG: 8264/2008) lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"Ciertamente es que el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991):

"Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: "Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998)".

En atención, no obstante, a las referencias jurisprudenciales que aporta el reclamante, entiende oportuno este Tribunal entrar en el análisis de las alegaciones que formula.

Cuarto.

Se referirá este Tribunal, en primer lugar, a la cuestión previa manifestada, de considerar que, a la fecha de notificación de la liquidación dictada por la Administración, ya habría prescrito el derecho de esta a liquidar la deuda tributaria.

Las fechas clave para analizar esta cuestión son las siguientes:

- Fecha de inicio de las actuaciones de comprobación mediante comunicación notificada a la obligada: 9 de octubre de 2002.
- Fecha de finalización de las actuaciones mediante la notificación del acuerdo de liquidación: 6 de noviembre de 2013.

Señala la Inspección, en el acta, un total de 3.626 días de interrupción justificada por remisión del expediente al Ministerio Fiscal y 61 días de dilaciones no imputables a la Administración. Ello determina que el plazo máximo para notificar la liquidación finaliza el 11 de noviembre de 2013.

Alegada en primera instancia la prescripción del procedimiento, el TEAR resuelve desestimando tal pretensión analizando la normativa aplicable y que ampara las interrupciones y dilaciones justificadas por la Inspección. Este Tribunal se remite a lo resuelto en primera instancia sobre la procedencia de considerar los periodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración, a efectos de determinar el plazo máximo de duración del procedimiento.

No obstante, y dado que, en vía de recurso, insiste la reclamante, en particular, en la improcedencia de la dilación de 8 días como consecuencia de la ampliación del plazo de alegaciones solicitado por la interesada, nos referiremos a esta cuestión.

En primer lugar señala la interesada que la Inspección ha considerado erróneamente una ampliación de 8 días en lugar de los 7 que entiende que correspondería.

La regulación de las ampliaciones de plazo, dado que el procedimiento se inició con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto 1065/2007, se contenía, por aplicación supletoria en materia tributaria (artículo 9.2 de la Ley 230/1963 General Tributaria) en el artículo 49 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. El mismo señala lo siguiente:

"1. La Administración, salvo precepto en contrario, podrá conceder de oficio o a petición de los interesados, una ampliación de los plazos establecidos, que no exceda de la mitad de los mismos, si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero. El acuerdo de ampliación deberá ser notificado a los interesados".

Tal como señala la reclamante, y puesto que el plazo de alegaciones se fija en 15 días hábiles, el plazo de ampliación concedido no podría exceder de la mitad del mismo (7,5 días). Los 8 días concedidos no serían correctos al ser superior a la mitad del plazo inicial y dado que la norma señala expresamente que no podrá exceder de la mitad, la ampliación concedida ha de ser de 7 días hábiles.

El cómputo del plazo para formular alegaciones es de días hábiles de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la referida Ley 30/1992, que señalaba lo siguiente:

"1. Siempre que por Ley o normativa comunitaria europea no se exprese otra cosa, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los domingos y los declarados festivos. Cuando los plazos se señalen por días naturales, se hará constar esta circunstancia en las correspondientes notificaciones".

En la fijación del plazo para formular alegaciones, la normativa tributaria no se expresa en sentido contrario al cómputo por días hábiles.

Por su parte el artículo 31.bis.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, aplicable en el caso que nos ocupa, señala (esta dilación y su cómputo aparecen reguladas actualmente en los artículos 102.5 y 104 del RGAT):

"2. A su vez, se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales".

De la normativa transcrita se desprende que, si bien la ampliación concedida, por referirse a un plazo para formular alegaciones, que se computa por días hábiles, ha de concretarse en 7 días hábiles, a efectos del cómputo de la dilación que ello supone, el cómputo se realiza por días naturales.

Así, si acudimos a octubre de 2013, cuando se concede la ampliación, la misma, de 7 días hábiles resulta en 8 días naturales, por lo que este Tribunal coincide con la Inspección en que la dilación referida es de 8 días naturales.

En cualquier caso, la cuestión fundamental radica en la alegación referida a que la circunstancia indicada de ampliación del plazo de alegaciones no ha de considerarse como dilación por causa no imputable a la Administración, a efectos del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento.

Fundamenta su pretensión en diversos pronunciamientos judiciales en este sentido.

Este Tribunal, al igual que el de primera instancia, señala que existen, igualmente, pronunciamientos judiciales en sentido opuesto, en los que se admite como dilación por causa no imputable a la Administración, la ampliación del plazo de alegaciones concedido por la Inspección de forma expresa o automática a solicitud del interesado. En particular, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (recurso 897/2016), que establece la procedencia de la dilación por ampliación del plazo para presentar alegaciones al acta de disconformidad, otorgada a la entidad recurrente por la Inspección, pues dicha prórroga supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es imputable al contribuyente, por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud.

Más recientemente, la Sentencia de este mismo Tribunal, de 9 de marzo de 2017, se refiere a esta cuestión en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

"En su escrito, registrado el 7 de agosto de 2006, solicita "prórroga para la presentación de las alegaciones oportunas" al acta de 20 de julio de 2006, firmada en disconformidad, e invoca expresamente lo dispuesto en el artículo 49.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.

Dicho precepto se refería a una ampliación de los plazos establecidos que "no excediese de la mitad de los mismos". Y el plazo para formular alegaciones a las actas de disconformidad y en la instrucción del procedimiento sancionador, según el artículo 56.1 del Reglamento General de Inspección, aprobado por RD 939/1986, de 25 de abril, y el artículo 23 del Reglamento General del Régimen Sancionador, aprobado por RD 2063/2004, de 15 de octubre, era de 15 días. Por consiguiente, cuando la Inspección, por resolución de 10 de agosto de 2006, otorga una prórroga de siete días no hace sino atender a la solicitud formulada por la representación de XXX, resultando de aplicación lo que establecía el artículo 31 bis de dicho Reglamento General de Inspección. Esto es, como ha reiterado nuestra jurisprudencia, el periodo temporal de ampliación derivado de la petición de prórroga del plazo de alegaciones en el procedimiento inspector ha de computarse a cuenta del administrado, y sin entrar en valoraciones culpabilísticas sobre la razón de la suspensión del procedimiento en cada caso, lo cierto es que su paralización en virtud de circunstancias que favorecen al administrado no se puede atribuir en sus efectos perjudiciales a la Administración, y que, cuando se producen esas circunstancias, se entiende que el solicitante asume el efecto de imputación temporal que de esa petición se deriva (Cfr. ad exemplum, SSTs de 24 de enero de 2011, de 16 de mayo de 2012, rec. de cas. 1070/2008 y de 9 de mayo de 2012, rec de cas. 638/2008).

Y dicha consideración no varía por la circunstancia de que el solicitante de la ampliación o prórroga utilice todo el plazo concedido, solo una parte del mismo e, incluso aunque no lo utilice. El plazo prorrogado se concede en su integridad y otorga el derecho a efectuar, en este caso las alegaciones, durante todo él, con la consecuencia derivada de que la Administración no pueda continuar el procedimiento hasta que haya completamente transcurrido".

De este modo, y pese a que la ampliación del plazo de alegaciones se constituye como un derecho legalmente reconocido, ello no impide que la misma pueda calificarse como dilación imputable al contribuyente, como aparece regulado en el mencionado artículo 31.bis.2 del RGIT, actual artículo 104.2 del RGAT. En concreto, considera este Tribunal, que puesto que con carácter general se señala un plazo de alegaciones de entre 10 y 15 días y, habiendo optado el legislador por señalar, para el procedimiento Inspector, en los supuestos de actas de disconformidad, por el plazo máximo previsto (15 días), cualquier ampliación de dicho plazo ha de considerarse una dilación del procedimiento por causa no imputable a la Administración, al poder encuadrarse esta circunstancia entre las previstas en el artículo 31.bis.2 del RGIT.

Quinto.

Una vez analizadas las cuestiones procedimentales, pasaremos a analizar la cuestión de fondo, alegando la recurrente la improcedencia de la regularización practicada por la Inspección, en lo que se refiere a no admitir la deducción de determinadas cuotas soportadas.

En este sentido, la recurrente considera que no puede denegarse por la Inspección su derecho a la deducción, toda vez que ha resultado acreditado, en la sentencia del Juzgado de lo penal nº1 de A Coruña, n.º 170/2013 de 29 de mayo, que la entidad regularizada no tuvo conocimiento ni participación activa alguna en el fraude cometido y que observó la diligencia debida que le puede resultar exigible a un empresario antes de intervenir en operaciones.

Fundamenta esta alegación en reiterada jurisprudencia del TJUE que resuelve que lo esencial en estos supuestos de fraude es determinar si el sujeto pasivo actuó de buena fe, es decir, si con un mínimo de diligencia podía conocer la efectiva existencia o no de las operaciones a las que se anudaba el fraude cometido.

No es competencia de este Tribunal entrar a conocer de la cuestión del conocimiento por parte de la interesada, de su participación en la trama de fraude que se describe en el acta de disconformidad e informe ampliatorio incoados por la Inspección, puesto que esta cuestión ha quedado definitivamente resuelta por la sentencia mencionada, que señala lo siguiente:

"De todo ello resulta que no puede entenderse acreditado que los coimputados fueron conscientes de ser partícipes de un fraude a la Hacienda Pública española, ni de que las operaciones que realizaban fueran ficticias".

"Ninguna prueba existe respecto a su participación en la elaboración de la documentación que sustentó la compra y posterior venta de los vehículos Chrysler (...)".

No le es desconocida a este Tribunal la teoría de la "inocencia" y "doctrina del conocimiento", sentada por el tribunal comunitario y recogida por la recurrente en sus alegaciones.

No obstante, lo que este Tribunal considera es que pese que las operaciones realizadas se encuadran en la operativa de fraude detectada, y su descripción es relevante a efectos de probar lo que concluye la Inspección en su regularización, lo verdaderamente determinante de la misma, y de la denegación del derecho a deducir que la sustenta, es que las cuotas fueron indebidamente soportadas dado que no responden a la realidad de operación realizada, puesto que la misma carece de objeto por la inexistencia de los bienes supuestamente objeto de entrega a la reclamante.

La regularización llevada a cabo por la inspección no tiene como fundamento que el interesado supiera o debiera haber sabido que estaba participando del fraude de IVA descrito, cuestión esta que no es discutida en el acta e informe.

Así, la jurisprudencia del TJUE que cita el reclamante no es aplicable estrictamente al caso que nos ocupa puesto que en el mismo no existió efectiva entrega de bienes y, por tanto, adquisición alguna que justifique la cuotas soportadas puesto que la operación pretendida carecía de objeto tal como señala el Tribunal Regional en su resolución.

En el caso que nos ocupa, la pretendida entrega de bienes efectuada por el proveedor a la empresa reclamante no se considera tal, no por el hecho de que forme parte de una cadena de fraude del impuesto, sino porque carece de objeto. La entidad reclamante sigue considerándose sujeto pasivo de IVA, pero en la operación concreta realizada ha soportado una cuota indebida pues no ha existido entrega de bienes objetivamente considerada. No hubo entrega de bienes y, por tanto, no hubo de soportar la cuota que le fue repercutida, insiste este Tribunal, de forma indebida.

No se trata, por tanto, en la regularización, de considerar y calificar las operaciones con base en los fines o resultados defraudatorios con el que se realizan las mismas, sino en la cuestión de que objetivamente considerada, que es precisamente como debe analizarse, según el TJUE, el concepto de entrega de bienes, esta no ha existido.

En particular, algunas de las menciones, en las sentencias alegadas por la recurrente, que revelan que no estamos ante un supuesto análogo a los resueltos por el TJUE son las siguientes (el subrayado es nuestro):

"Todas las operaciones efectuadas por Bond House así como las que se realizaron antes y después de que dicha sociedad hubiera comprado y vendido las mercancías de que se trata eran reales: al realizar cada una de esas operaciones, tales mercancías cambiaron de manos y dieron lugar a un pago".

(Hechos en asunto C-483/03, sentencia de 12 de enero de 2006, del TJUE).

"38. Por lo que se refiere, en primer lugar, al concepto de «entregas de bienes», el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, precisa que se entenderá por tal entrega la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

39. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que este concepto incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho de este bien como si fuera su propietaria (véanse, en particular, las sentencias de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rec. p. I-285, apartado 7, y de 21 de abril de 2005, C-25/03, HE, Rec. p. I-3123, apartado 64).

(...)

51. De las consideraciones anteriores se desprende que operaciones como las controvertidas en el litigio principal, que no son constitutivas en sí mismas de fraude al IVA, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4 y 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o el posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo".

(Sentencia del TJUE de 12 de enero de 2006 en los asuntos C-354/03, C-355/03 y C-484/03).

"37. La Comisión de las Comunidades Europeas sostiene que la entrega de bienes destinada a un sujeto pasivo que ha contratado de buena fe, ignorando el fraude cometido por el vendedor, constituye una entrega de bienes a efectos del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, que da derecho a deducir según el artículo 17, apartado 2, de dicha Directiva, y que el principio de neutralidad de este impuesto se opone a que se deniegue al referido sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA debido a una norma de Derecho nacional que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público por una causa ilícita imputable al vendedor.

(...)

41. El análisis de las definiciones de los conceptos de entregas de bienes realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal y de actividades económicas demuestran que estos conceptos, que definen las operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva, tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia *Optigen* y otros, antes citada, apartados 43 y 44).

(...)

59. Por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA y ello aun cuando la operación de que se trata cumplía los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y de actividad económica".

(Sentencia del TJUE de 6 de julio de 2006 en los asuntos C-439/04 y C-440/04).

No se debate en el caso que nos ocupa la cuestión de la buena fe y la participación consciente del interesado en el fraude cometido sino, antes bien, ante una cuestión previa, la de considerar la realidad objetiva de la operación realizada. A este respecto, es relevante la última Sentencia del TJUE alegada, de 6 de diciembre de 2012, recaída en el asunto C-285/11, caso *Bonik*, que señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"30. En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que las partes implicadas en las entregas de bienes controvertidas en el litigio principal, esto es, Bonik y sus proveedores, son sujetos pasivos en el sentido de la Directiva 2006/112.

31. No obstante, para poder concluir que existe el derecho a la deducción invocado por Bonik con fundamento en estas entregas de bienes, es necesario examinar si éstas se realizaron efectivamente y si los bienes en cuestión fueron utilizados por Bonik para las necesidades de sus operaciones gravadas.

32. Pues bien, debe recordarse que, en el marco del procedimiento incoado con arreglo al artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia no es competente ni para examinar ni para apreciar las circunstancias de hecho relativas al asunto principal. Por tanto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar, conforme a las normas del Derecho nacional en materia de prueba, una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho de este asunto para determinar si Bonik puede ejercer el derecho a la deducción basándose en dichas entregas de bienes (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, apartado 53).

33. Si de esta apreciación resulta que las entregas de bienes controvertidas en el litigio principal se realizaron efectivamente y que dichos bienes fueron utilizados posteriormente por Bonik para las necesidades de sus operaciones gravadas, en principio no se le podrá denegar el derecho a la deducción.

34. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que las autoridades tributarias búlgaras no afirman que Bonik adquiriese las mercancías objeto del litigio principal de otros proveedores que no fuesen Favorit stroy y Agro treyd y que existen pruebas de que se realizaron entregas directas. Señala asimismo que dichas autoridades no niegan que Bonik efectuase posteriores entregas de mercancías del mismo tipo que las que son objeto del litigio principal y en la misma cantidad.

35. Dicho esto, debe recordarse también que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112 (véanse, en particular, las sentencias Halifax y otros, antes citada, apartado 71; Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 54; de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, Rec. p. I-12605, apartado 36; de 27 de octubre de 2011, Tanoarch, C-504/10, Rec. p. I-10853, apartado 50, y Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 41).

36. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Fini H, apartado 32; Halifax y otros, apartado 68; Kittel y Recolta Recycling, apartado 54, y Mahagében y Dávid, apartado 41).

37. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véanse las sentencias, antes citadas, Fini H, apartado 34; Kittel y Recolta Recycling, apartado 55, y Mahagében y Dávid, apartado 42).

38. Así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal. En efecto, en tal supuesto no se cumplen los criterios objetivos en que se basan los conceptos de entregas de bienes o de prestaciones de servicios realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal y de actividad económica (véanse las sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartados 58 y 59, y Kittel y Recolta Recycling, apartado 53).

39. Asimismo, un sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, participante en dicho fraude, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente (véanse en este sentido las sentencias, antes citadas, Kittel y Recolta Recycling, apartado 56, y Mahagében y Dávid, apartado 46).

40. Por consiguiente, sólo puede denegarse al sujeto pasivo el derecho a la deducción si se acredita, mediante datos objetivos, que ese sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se basa el derecho a la deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de dichas entregas o de dichas prestaciones (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Kittel y Recolta Recycling, apartados 56 a 61, y Mahagében y Dávid, apartado 45).

41. En cambio, no es compatible con el régimen del derecho a la deducción establecido en la citada Directiva sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que

la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, era constitutiva de fraude en el IVA (véanse en este sentido las sentencias, antes citadas, Optigen y otros, apartados 52 y 55; Kittel y Recolta Recycling, apartados 45, 46 y 60, y Mahagében y Dávid, apartado 47).

42. En efecto, la instauración de un sistema de responsabilidad objetiva iría más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público (véase la sentencia Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 48).

43. Por consiguiente, dado que la denegación del derecho a la deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar de forma suficiente en Derecho los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de entregas (véase la sentencia Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 49).

44. En consecuencia, si el órgano jurisdiccional remitente considerase probado que las entregas de bienes objeto del litigio principal se realizaron efectivamente y que dichos bienes fueron utilizados posteriormente por Bonik para las necesidades de sus operaciones gravadas, correspondería a dicho órgano jurisdiccional comprobar a continuación si las autoridades tributarias de que se trata han demostrado la existencia de tales datos objetivos". De gran relevancia en este caso por su mejor adecuación a los hechos es la sentencia de 27 de junio de 2018, asuntos acumulados C-459/17, caso SGI, y C-460/17, caso Valériane SNC, que se manifiesta contundente en cuanto a la cuestión controvertida. Señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

30. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para denegar al sujeto pasivo destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA mencionado en esa factura basta con que la Administración acredite que las operaciones a las que corresponde tal factura no han sido realizadas efectivamente, o si también es necesario que esa Administración acredite la falta de buena fe de ese sujeto pasivo.

(...)

34. El artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Es lo que sucede, en virtud del artículo 10, apartado 2, de esa Directiva, cuando se efectúa la entrega del bien o la prestación de servicios.

35. De ello deriva que, en el sistema del IVA, el derecho a deducción está vinculado a la realización efectiva de la entrega de bienes o de la prestación de servicios de que se trata (véase, por analogía, el auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 4 de julio de 2013, Menidzherski biznes reshena, C-572/11, no publicado, EU:C:2013:456, apartado 19 y jurisprudencia citada).

36. Por el contrario, cuando falta la realización efectiva de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, no se genera ningún derecho a deducción.

37. Desde ese punto de vista, el Tribunal de Justicia ya precisó que el ejercicio del derecho a deducción no se extiende a un impuesto que se debe exclusivamente porque se menciona en una factura (auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 4 de julio de 2013, Menidzherski biznes reshena, C-572/11, no publicado, EU:C:2013:456, apartado 20 y jurisprudencia citada).

38. La buena o la mala fe del sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA carece de incidencia en la cuestión de si la entrega se efectúa, en el sentido del artículo 10, apartado 2, de la Sexta Directiva. En efecto, de conformidad con la finalidad de esa Directiva, que pretende establecer un sistema común de IVA basado, entre otras cosas, en una definición uniforme de las operaciones sujetas a gravamen, el concepto de «entrega de bienes», en el sentido de su artículo 5, apartado 1, tiene un carácter objetivo y debe interpretarse con independencia de los objetivos y de los resultados de las operaciones de que se trata, sin que la Administración tributaria esté obligada a investigar con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo ni a tener en cuenta la intención de un operador distinto de ese sujeto pasivo interviniente en la misma cadena de entregas (véase, en ese sentido, la sentencia de 21 de noviembre de 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, apartados 19 y 21 y jurisprudencia citada).

39. A este respecto, hay que recordar que incumbe a quien solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos para tener derecho a ella (sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, apartado 24).

40. De ello se desprende que la existencia de un derecho a deducción del IVA se supedita al requisito de que se hayan realizado efectivamente las operaciones correspondientes.

No concurriendo en el caso que nos ocupa las exigencias de carácter objetivo que se requieren de aquel que pretenda la deducción del IVA soportado, y que determinan la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen, no cabe la deducción de cuota alguna de IVA. En esta situación, el grado de conocimiento o sospecha que el contribuyente pudiera tener acerca de las operaciones es irrelevante por completo, tal y como el propio TJUE señala de forma expresa.

No puede confundirse esta situación con las valoradas por el TJUE en sentencias previas, muchas de ellas citadas por el reclamante, en las que sí que se habían realizado operaciones, viciadas de una u otra forma, que podían constituir a los participantes en ellas en la convicción de que intervenían en negocios lícitos, supuestos en los cuales la denegación del derecho a la deducción se condiciona por el mismo TJUE a la debida acreditación del suficiente conocimiento por parte del contribuyente. No existiendo transacción a la que se pueda anudar esta convicción, el conocimiento de la intención fraudulenta de terceros intervinientes en las operaciones, al igual que su prueba, carecen de relevancia, por cuanto nos situamos ante cuotas de IVA objetivamente no deducibles ante la falta de sustrato fáctico que justifique la deducción.

En el caso que nos ocupa, no es sólo que la Administración, por indicios, haya llegado a la conclusión de que las operaciones en virtud de las cuales se han soportado las cuotas del IVA son inexistentes, sino que dicho extremo, se ha declarado probado por un órgano jurisdiccional.

Concluye por tanto, este Tribunal que procede la regularización llevada a cabo por la Inspección y que ha sido confirmada en primera instancia por el TEAR de Galicia, debiendo, por tanto, desestimarse la alegación formulada.

Sexto.

Por último, ha de pronunciarse este Tribunal sobre la procedencia de la sanción impuesta.

La inspección ha considerado sancionable, exclusivamente, una de las cantidades regularizadas, precisamente aquella respecto de la cual se recurre en primera instancia y en alzada la liquidación, referida a las cuotas soportadas no deducibles.

La infracción que se considera cometida es la tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, aplicándose el régimen sancionador previsto en la normativa anterior (artículo 79.a. de la Ley 203/1963, General Tributaria) por resultar este más favorable.

La culpabilidad que aduce la Inspección en el acuerdo de imposición de sanción deriva del hecho objetivo de deducirse una cuota soportada en factura que no documentaba una entrega de bienes real. En particular, se señala lo siguiente:

"Esta Dependencia estima que esa culpabilidad se aprecia con claridad en el comportamiento del obligado tributario ya que considerando que el obligado tributario conocía cuales eran sus obligaciones contables, registrales y fiscales, especialmente que una de sus obligaciones elementales es que las facturas que reciba respondan a operaciones reales, se dedujo gastos que no ha quedado acreditado que se correspondan con operaciones efectivamente realizadas por los emisores de las facturas, amparándose en facturas que contienen datos falseados.

(...)

Se constata una actuación contraria al deber objetivo de respeto jurídico protegido por la norma, en definitiva, un cierto desprecio o menoscabo de la norma cuando la Ley fiscal establece a cargo de los particulares operaciones de liquidación tributaria. Esta culpabilidad queda patente en una conducta consciente y voluntaria que supuso la presentación incorrecta de la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido en el ejercicio 2001, la contabilización y la deducción de unos gastos sin acreditación de la realidad de las operaciones que le sirven de base.

No se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en los artículos 179.2 y 3 de la LGT. En el presente expediente, es clara e inequívoca la vulneración de la obligación que incumbe a todo sujeto pasivo a liquidar y declarar correctamente los ingresos y los gastos de la actividad deducibles conforme a la realidad de los servicios recibidos y conforme a unas facturas ciertas y que respondan a

la realidad material que pretenden documentar. La conducta del presunto infractor debió haber sido otra muy distinta; ni presentó una declaración veraz y completa, ni adujo interpretación razonable o laguna normativa que pudiese justificar la conducta ahora objeto de sanción.

Pues bien, esa culpabilidad se aprecia con claridad en el comportamiento del obligado tributario, puesto que el obligado ha incluido en su declaración facturas por la prestación de unos servicios que no han sido acreditados y ocultado parte de sus ingresos. Dicha conducta no está motivada por una deficiencia o falta de claridad en las normas tributarias que justifique una divergencia de criterio razonable, dejando de ingresar el importe que correspondería por la correcta presentación de la declaración, y motivando con ello un detrimento en el Tesoro Público, hechos que determinan, a todas luces, una actuación culpable en el cumplimiento de sus deberes fiscales.

Por todo ello, ha de concluirse que al obligado tributario le resulta imputable la conducta constitutiva de la infracción, siendo responsable de la misma y que además, dicha conducta debe considerarse culpable".

El Tribunal de primera instancia confirma el acuerdo de imposición de sanción señalando que: "En el caso que nos ocupa, la conducta de la obligada tributaria consistió en deducir cuotas de IVA soportadas en determinadas facturas de compra de vehículos, relativas a una operación mediante la cual **BBB SL** supuestamente compraba a **X SL** y posteriormente vendía a **Z LTADA**, vehículos que en realidad no existían. Entiende este Tribunal que si bien pudo no existir dolo en la conducta, tal y como aprecia el Juzgado de lo Penal, lo que si parece evidente es que existió cuando mínimo negligencia en el proceder de la sociedad, pues no parece admisible que ignore que los vehículos que se venden a un tercero, no existen".

Tal como ya se ha puesto de manifiesto en el acuerdo dictado por la Administración y en la resolución dictada en primera instancia, para que proceda la imposición de sanción por infracción tributaria han de concurrir el elemento objetivo (tipicidad) y el subjetivo referido a la culpabilidad.

La culpabilidad es el elemento discutido por la reclamante, señalando, en esencia, que si algo ha quedado acreditado en el expediente es la falta absoluta de culpabilidad en su actuación. Señala adicionalmente la falta de motivación de la resolución del TEAR de Galicia en relación a esta cuestión.

La absolución o el sobreseimiento en un proceso penal no impide la continuación del procedimiento administrativo de comprobación y de imposición de sanción.

Expresamente se ha pronunciado el Tribunal Supremo sobre la posibilidad de sancionar a una sociedad como autora de una infracción tipificada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por hechos que, según ha considerado la jurisdicción penal, fueron realizados sin su conocimiento. Así, en su sentencia de 17 de julio de 2018, dictada en casación (Recurso número 2878/2017) señala o siguiente:

(...) un comportamiento como el descrito no puede ser calificado, en ningún caso, como "doloso", entendido el dolo -ocioso es recordarlo- como la intención consciente del agente de realizar una conducta a sabiendas de su carácter ilícito.

(...)

Consideramos, en efecto, que sería posible un comportamiento negligente en un supuesto como este; pero la eventual calificación de la conducta como "culposa" dependerá específicamente de las circunstancias del caso y de la justificación ofrecida por el órgano sancionador. Cabría, en efecto, contemplar en abstracto una culpa in vigilando de la sociedad (...)

En el ámbito penal se exige la concurrencia de dolo para considerar la comisión de un delito. Descartado este, nada impide que pueda regularizarse la conducta del contribuyente en vía administrativa y que se imponga la sanción correspondiente, siempre que resulte acreditada la culpabilidad del sujeto infractor, puesto que las infracciones tributarias no exigen dolo en su comisión, basta que concorra culpa, negligencia o imprudencia.

En cuanto a la falta de motivación y contestación a las alegaciones formuladas por la reclamante a la resolución dictada en primera instancia, este Tribunal no estima que se haya producido la misma, ya que ante la alegación de falta de culpabilidad, el Tribunal de instancia resuelve confirmando la misma y señalando que lo que descarta la Sentencia del Juzgado de lo Penal es la culpabilidad en grado de dolo, pero no la posibilidad de que concorra en grado de culpa o negligencia, que es lo que queda acreditado en virtud de los hechos descritos y de la motivación aducida por la Administración.

La falta de culpabilidad, alegada reiteradamente por la interesada, se basa en que su actuación estuvo presidida en todo momento por la diligencia que se le podía exigir, puesto que, señala, hizo cuanto estaba en sus manos y cuanto se le puede exigir a un empresario. Señala este Tribunal, al igual que hace el de primera instancia, que si bien el dolo queda descartado, dado el pronunciamiento del Juzgado de lo Penal, sí cabe

entender que concurre culpa, negligencia o imprudencia en la conducta descrita, de la entidad. Así, la culpa o negligencia exige la omisión de las cautelas, precauciones, cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar la producción de las infracciones tributarias. Del relato de los hechos, de la naturaleza de las operaciones realizadas, novedosas para la entidad, y de las ventajas que resultaban de la misma, puesto que se obtenía un beneficio, con un mínimo esfuerzo empresarial y mínima asunción de riesgos, se desprende que omitió su deber de diligencia para conocer la efectiva realización de las operaciones en las que intervino.

Séptimo.

De acuerdo con lo dispuesto en los fundamentos de derecho anteriores procede desestimar las alegaciones formuladas y confirmar la resolución dictada en primera instancia. Se confirma así el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción dictados por la Administración.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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