

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075584

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de septiembre de 2019

Sala 2.^a

R.G. 3182/2016

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación. Iniciación de expediente sancionador sin existencia de procedimiento de comprobación. Procede dar respuesta a las cuestiones procedimentales planteadas por el contribuyente, como es el hecho de que el procedimiento sancionador tenga su origen en la documentación e información obtenida a través de un exhaustivo requerimiento de obtención de documentación al obligado tributario, en el que no se le informó de las posibles consecuencias del mismo. Pues bien, el inicio de un procedimiento sancionador en materia tributaria no siempre tiene que ir unido a un procedimiento de comprobación o investigación, sino que puede tener su origen en los datos y demás información obtenida como consecuencia de un requerimiento de información, ya que éste se encuentra regulado en el art. 93 de la Ley 58/2003 (LGT). De manera que, de acuerdo con todo lo expuesto se desprende que la Inspección ha actuado conforme a las facultades que tiene atribuidas y respetando los preceptos establecidos en la normativa tributaria, por lo que procede desestimar las alegaciones formuladas por el interesado en este punto.

Finalmente, ha de añadirse que no se aprecia que se haya producido indefensión alguna al interesado, en la tramitación del procedimiento sancionador que nos ocupa. Así, en el acuerdo de inicio del procedimiento constan detalladas debidamente todas las pruebas en las que la Inspección se basa para concluir que parte de las facturas emitidas por el interesado son falsas, tanto las pruebas obtenidas en el requerimiento de información dirigido al interesado en relación con el desarrollo de su actividad, como las relativas a información obrante en las bases de datos de la Agencia tributaria, concediéndole a continuación un plazo de quince días para presentar las alegaciones que considerara oportunas, previa puesta de manifiesto del expediente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 93, 141, 147, 189, 208, 209 y 210.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 30.

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

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 20/05/2016 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 29/03/2016 contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León de fecha 29 de enero de 2016, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 47/1041/2013 interpuesta, a su vez, contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado frente al acuerdo de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León con número de referencia **A23-...**, en el que se impone sanción por la comisión de infracción tributaria muy grave consistente en la expedición de facturas con datos falsos o falseados en los ejercicios 2008 y 2009. La cuantía de la presente reclamación es de 160.645,95 euros.

Segundo.

Con fecha 22 de febrero de 2012 se notificó al obligado tributario, don **Jx...** requerimiento para que aportara determinada información y documentación relativa a su actividad empresarial durante los ejercicios 2008 y 2009.

Posteriormente, el 26 de octubre de 2012 se inició expediente sancionador que concluye mediante acuerdo con número de referencia **A23-...**, en el que se establece que se considera probada la existencia de sobrefacturación, lo que lleva a afirmar que las facturas emitidas a sus principales clientes, a saber, **X (X S.A.)** y a **YZ** en los dos ejercicios analizados, así como las emitidas en el 2009 a don **Ex...** (contribuyente en módulos cuyo único cliente a su vez según imputaciones es **YZ**), son falsas, pues todas ellas incorporan, en todo o en parte, datos falsos o falseados, no vinculados a trabajos realmente efectuados, o no por lo menos de la manera planteada.

Los aspectos más relevantes en los que se fundamenta el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, extraídos de la información contenida en la base de datos de la Agencia Tributaria y de la documentación aportada por el obligado tributario, son los siguientes:

- El obligado tributario se encuentra dado de alta en el epígrafe 504.1 del IAE -Instalaciones eléctricas- desde mayo de 2006, y en el grupo 699 -Otras reparaciones no clasificadas en otros epígrafes- desde agosto de 2002. Está acogido al régimen de estimación objetiva en el IRPF y al régimen simplificado de IVA.

- No tiene trabajadores contratados, no dispone de local afecto, aunque sí vehículo (una furgoneta). Manifiesta que los trabajos se realizan en las instalaciones de sus clientes y que únicamente cuenta con herramientas manuales (aporta una lista de ellas), utilizando el trastero de su propia casa de almacén de las mismas. En lo que se refiere a gastos, únicamente se aportan facturas de teléfono y una sola compra de materiales que no incluye cables, ni electroválvulas.

- Declara en cada ejercicio una dedicación del 50% en cada una de sus actividades de instalación y reparación, manifestando que las horas y medios productivos empleados han sido exactamente 5.965 horas en 2008 y 5.884 horas en 2009, de las cuales dice que él ha realizado personalmente 2.640 y 2.297 horas respectivamente y el resto a través de autónomos contratados. No ha aportado ninguna factura o justificante que corrobore este punto.

Facturas emitidas a **YZ, S.L.**

Los trabajos se encuadrarían dentro del epígrafe "otras reparaciones" y en la práctica se concretan en la realización, todos los meses, de trabajos de mantenimiento de 311 instalaciones a 3,10 euros, por limpieza de 212 instalaciones a 6,10 euros y trabajos especiales por 592,70 euros, siendo prácticamente iguales las doce facturas mensuales emitidas en cada ejercicio, siendo el importe total de las facturas de 3.306,00 euros mensuales. El obligado tributario ha manifestado que se trata del mantenimiento de los expendedores de cerveza de toda la provincia de Ávila y que no existe ningún tipo de contrato escrito, sólo verbal, con la sociedad **YZ**, que a su vez tiene como principal cliente a **K**.

Facturas emitidas a Don **Ex...** (...)

Se trata del mantenimiento de instalaciones (a 10 euros) y limpieza (a 20 euros), debiendo tener presente que esos mismos trabajos se facturan directamente a **YZ** a 3,10 y 6,10 euros respectivamente, y que don **Ex...** no tiene aparentemente más cliente que **YZ**.

Facturas emitidas a **X (X)**

Es el principal cliente del obligado tributario, siendo los trabajos realizados para la misma variados, casi siempre de importes elevados y, al igual que con algunos otros de sus clientes, el obligado aporta una especie de hojas de pedido en la que describe con mayor detalle en qué consisten los trabajos, una especie de presupuesto en el que no consta más firma que la del propio obligado, sin ningún tipo de recibí ni nada que confirme la recepción ni la fecha de cada uno de estos documentos.

Lo que más llama la atención son los extractos bancarios aportados, en los que se observa que tras los cobros de cada uno de los cheques o pagarés procedentes de **X** hay salidas, incluso en el mismo día, de cantidades muy similares.

Por todo ello se concluye que el obligado tributario no cuenta con infraestructura suficiente para la facturación que emite, sin trabajadores (dice que con la ayuda de otros autónomos pero sin aportar un solo justificante de ello, sin compras de materiales, sin local afecto y con trabajos que se desarrollan básicamente en dos provincias, Madrid y Avila, pero también en Toledo y según unas de las facturas, trabajos en toda la zona norte de España, muy variados y por importes muy elevados en cada mes, de los que únicamente aporta una especie de presupuesto pero que no cuenta con más firma que la del propio obligado. Considerándose probada la imposibilidad material de que haya podido prestar los servicios contenidos en las facturas por él emitidas. Además, del análisis de los extractos bancarios aportados se resume que en muchos de los casos no se acredita el cobro de las facturas y en otros en que constan los cobros de los cheques o pagarés o incluso transferencias por los importes exactos de las facturas emitidas, resulta que hay salidas en el mismo día por los mismos importes (emitidas a **X, S.A.**), o en otros casos (facturas emitidas s **YZ**) por la mitad o casi de lo cobrado. Así, a la vista de lo expuesto, se considera probada la existencia de sobrefacturación y la emisión de facturas falsas a sus principales clientes.

Disconforme con el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, don **Jx...** interpuso, con fecha 13 de marzo de 2013, recurso de reposición, el cual es desestimado mediante acuerdo notificado el 11 de abril de 2013.

Tercero.

Contra este acuerdo el interesado interpone el 7 de mayo de 2013 la correspondiente reclamación económico-administrativa, en la que en síntesis, manifiesta:

- La descripción inicial de los trabajos realizados en 2008 y 2009 en contestación al requerimiento inicial de información es muy escueta, de forma que hubiera sido necesario ofrecer mayores explicaciones de su contenido para que la Inspección se hubiera podido hacer una idea más detallada de la actividad profesional. Sin embargo, la Inspección no solicitó aclaración alguna ni citó al obligado tributario para que explicara con mayor profundidad en qué habían consistido los servicios y cómo se prestaban, iniciando, directamente, un procedimiento sancionador.

- Los elementos en los que se basa la Inspección para iniciar el expediente sancionador son los siguientes:

* La carencia de infraestructura suficiente para la realización de los trabajos facturados que se manifiesta en la carencia de local afecto, de trabajadores y de compra de materiales.

* El elevado importe de los servicios facturados, de los que únicamente consta 'una especie de presupuesto'.

* Las salidas de efectivo por importes cercanos a los ingresados en las cuentas bancarias.

Estos elementos de hecho, no pueden ser considerados como pruebas suficientes para afirmar, sin más, que las facturas eran falsas y, por tanto, los servicios inexistentes. Para ello, considera el reclamante, hubiera sido preciso que la Inspección hubiera llevado a cabo más actuaciones de comprobación que le permitiera convertir dichos indicios en pruebas suficientes.

- Manifiesta que desde el momento en que se conoce que la Inspección cuestiona la realidad de los servicios lo primero que se hace es describir más detalladamente los servicios que prestaba, solicitando de la Inspección que llevara a cabo las comprobaciones que resultaran necesarias para verificar su realidad:

Servicios realizados a **YZ S.L.**

El reclamante sugiere en su momento que la Inspección haga una comprobación in situ de los servicios cuestionados, acompañando a don **Jx...** en cuantas rondas se considerasen oportunas de forma que no sólo se pudiera constatar cómo se realiza el trabajo, sino también preguntar acerca del reclamante y del trabajo que

realizaba en los años de comprobación a los dueños o trabajadores de los establecimientos de hostelería en los que prestó los servicios.

Se señala que la Inspección no mostró interés alguno en verificar si los indicios que manejaba conducían realmente a la conclusión de que las facturas expedidas eran falsas, intentando suplir esta falta de actuación de la Inspección aportando declaraciones de algunos de los dueños de los establecimientos de hostelería en los que realizaba los servicios en los años 2008 y 2009.

Asimismo, se solicitó a la Inspección que requiriese al **Grupo P - K** la información que dicha sociedad tuviese sobre don **Jx...** No obstante, la Inspección no hizo requerimiento alguno, de manera que con las alegaciones complementarias al recurso de reposición se aportó el informe remitido por **P** vía **YZ** relativo a las actuaciones hechas por el reclamante en los años 2008 y 2009.

En cuanto a la carencia de infraestructura para realizar estos trabajos, señala el reclamante que, en relación con los servicios prestados a **YZ**, lo único que necesita es la furgoneta para desplazarse a los establecimientos donde están los grifos de cerveza y herramientas básicas como las descritas en el anexo aportado a la Inspección, ya que todos los materiales y componentes de los grifos de cerveza, incluyendo los propios grifos, los suministra **YZ**, a la cual previamente se los suministra la propia **P**.

Servicios prestados a **X, SA**.

Dado que se trata de trabajos específicos, manifiesta que solicitó su comparecencia personal para poder explicar caso por caso en qué consistió cada servicio. Por otro lado, se hacía saber a la Inspección que **X** estaba siendo objeto de un procedimiento de comprobación por la Delegación Especial de Madrid en la que, entre otras cosas, también se cuestionaba la realidad de estos servicios, por lo que se pedía que se tuviera en cuenta lo actuado en dicho procedimiento ya que las pruebas que pudiera aportar **X** le iban a beneficiar también, como por ejemplo, unos juegos de documentos en los que se relacionaba las facturas y presupuestos presentados a **X** por don **Jx...** con las ofertas recibidas por **X** de sus clientes finales y las facturas expedidas por **X** a dichos clientes. Sin embargo, señala que la Inspección no le prestó la menor atención a estos efectos.

En cuanto a la carencia de infraestructura para realizar estos trabajos, señala el reclamante que, en relación con los servicios prestados a **X**, su trabajo y el de sus colaboradores se desarrolla o bien en el taller de **X** -lugar en el que se realizan los montajes de los cuadros de fuerza-, o bien en la sede de la empresa cliente de **X**, en la que se hace el montaje que corresponda a cada servicio. Los materiales los suministra o bien **X** o bien el cliente final -o también los colaboradores-, como cuando hacen alguna obra de instalación o acometida. Por tanto, solo necesita la furgoneta, las herramientas básicas descritas en el anexo aportado a la Inspección, y la colaboración de otros autónomos y empresas, debiendo tener en cuenta que gran parte del precio cobrado por los servicios prestados a **X** correspondía a los autónomos y empresas que colaboraban con don **Jx...**

Servicios prestados a **Ex...**

Respecto a estos servicios señala que las facturas giradas a **Ex...** documentan servicios prestados al mismo por dos conceptos:

Por un lado, para cubrirle las guardias oportunas a fin de que **Ex...** pudiera juntar días y disfrutar de vacaciones.

Por otro lado, también están incluidos los servicios prestados por la instalación de anuncios luminosos en las fachadas de los bares.

- En lo referente a las disposiciones de efectivo señala, en síntesis, lo siguiente:

Disposiciones de efectivo de la cuenta abierta en **C**

La "nómina" de **YZ** estaba domiciliada en **C** con motivo de una oferta de cuenta nómina que había recibido. Por lo tanto, al cobrar la iguala de **YZ**, procedía a sacar parte de la misma y la ingresaba -en todo o a su vez en parte- en la cuenta del **D**, que considera su cuenta bancaria principal.

Ya en el recurso de reposición se aportaron los extractos remitidos por **C** y se hace un análisis de las retiradas de efectivo de dicho banco y los ingresos correlativos en la cuenta de **D**, considerando esta cuestión

aclarada y sin embargo, ni en el acuerdo sancionador ni en la resolución del recurso de reposición se hace la menor alusión a esta cuestión.

Disposiciones de efectivo de las cantidades cobradas de X

En este caso, el efectivo tenía dos destinos. Por un lado, el pago de los servicios prestados por los autónomos y empresas colaboradoras, lo cual representaba un alto porcentaje del dinero. El resto lo retenía para utilizarlo en gastos diarios, entre los que figura una adicción al juego compartida con su mujer.

Destaca a estos efectos la aportación de declaraciones notariales de los autónomos que colaboraban en la prestación de los servicios en las que declaran las cantidades cobradas de don Jx..., aportadas en alegaciones complementarias al recurso de reposición.

Asimismo, se aporta un listado de los establecimientos de juego a los que es asiduo el matrimonio, en los que están registrados y en los que se les identifica cada vez que entran en los mismos. No obstante, la Inspección no efectuó los requerimientos oportunos con el fin de comprobar sus afirmaciones en este sentido y tampoco le ofrecieron explicación alguna con respecto a la falta de dichos requerimientos.

El TEAR de Castilla y León dicta resolución el 29 de enero de 2016 en virtud de la cual se desestima la reclamación económico-administrativa 47/01041/2013. Tras dos intentos de notificación (el 24 de febrero de 2016 y el 25 de febrero de 2016) finalmente esta resolución se notifica el 29 de febrero de 2016.

Cuarto.

Contra la resolución dictada en primera instancia por el TEAR de Castilla y León, el interesado interpone el presente recurso de alzada el 29 de marzo de 2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en el que reitera las alegaciones efectuadas en la reclamación económico-administrativa 47/01041/2013, a las que añade, en síntesis, las siguientes:

- El TEAR de Castilla y León niega la práctica de la prueba solicitada (solicitud a la Delegación Especial de Madrid de la AEAT para que remita los resultados de los requerimientos de información efectuados a los clientes de X por parte de la Inspección que lleva el procedimiento de comprobación de dicha sociedad) y hace caso omiso de las explicaciones dadas, de las peticiones de comprobación efectuadas y de la documentación aportada por el recurrente a lo largo del procedimiento.

- En cuanto a las dudas expresadas por el Tribunal sobre la falta de aportación de materiales por don Jx... para la realización de los trabajos, repite las alegaciones formuladas anteriormente en la reclamación 47/01041/2013, resumidas en el antecedente anterior al cual nos remitimos. Señalando que la Inspección podría haber comprobado la veracidad de sus declaraciones en este sentido y no lo hizo porque no tuvo la voluntad de hacerlo.

- En relación a las apreciaciones del TEAR sobre la poca credibilidad de los elevados importes cobrados por los colaboradores sin mediación de justificante escrito alguno, manifiesta que se trata de personas con las que lleva mucho tiempo trabajando y a los que pagaba trabajo a trabajo conforme los cobraba, sin necesidad de dejar constancia escrita. No obstante, añade que una vez aportadas las declaraciones hechas ante notario por los colaboradores la Inspección podría haber efectuado actuaciones de verificación de las mismas, si bien, no se hizo nada al respecto.

- En lo que respecta a las dudas manifestadas por el Tribunal sobre falta de gastos a pesar de que el reclamante manifiesta haber realizado trabajo en diversos lugares de provincias distintas a la de su domicilio, señala que como ya argumentó en su momento, la idea de que cubre un territorio demasiado extenso para poder compatibilizar los distintos trabajos, no es correcta, pues, en realidad, realizaba los servicios entre las provincia de Ávila y Madrid, lo cual supone desplazamientos perfectamente asumibles, debiendo tener en cuenta, asimismo, que contaba con profesionales subcontratados que le ayudaban con la realización de los proyectos por lo que no tenía que acudir personalmente todos los días que duraba la obra o instalación.

- Finalmente, en cuanto a las manifestaciones del TEAR de Castilla y León, en virtud de las cuales, se acentúa el hecho de que se aportasen parcialmente los extractos de movimientos de las cuentas bancarias y la escasa consistencia de las explicaciones ofrecidas por el reclamante sobre las disposiciones en efectivo, señala el recurrente, en primer lugar que, como ya se dijo tanto en las alegaciones a la propuesta de sanción como en el

recurso de reposición, cuando cobraba la "nómina" de **YZ** en la cuenta de **C** hacía una disposición en efectivo que ingresaba en la cuenta de **D** proporcionándose un cuadro donde se reflejaban los movimientos entre estas cuentas, debiendo añadir que junto con el recurso de reposición se aportaron los extractos que faltaban.

En cuanto a las disposiciones de efectivo en la cuenta en la que **X** ingresaba los pagos, la cual estaba situada en una sucursal cercana a la propia **X**, manifiesta que si tenía que pagar a los colaboradores importantes cantidades en metálico, era más cómodo hacerlo cerca de **X**, recordando en este sentido la presentación de las declaraciones notariales en las que sus colaboradores han reconocido recibir de don **Jx...** importantes cantidades de dinero en metálico.

Por otro lado, en referencia a la adicción al juego, recuerda que en el escrito de alegaciones a la propuesta de sanción, facilitó a la Inspección un listado de los establecimientos a los que acudía sin que la Inspección hiciese requerimiento alguno.

- Por último, como fundamentos de derecho de su recurso, incluye:

* Que la Inspección no ha llevado a cabo las actuaciones necesarias para derribar la presunción de inocencia.

* Que se han incumplido el deber de objetividad de la Administración y la búsqueda de la verdad material conforme al principio de facilidad de prueba.

* Que la prueba de presunciones no está admitida en el ámbito sancionador tributario. Y aunque así fuera, ante las circunstancias concurrentes en el expediente, la utilización de dicha prueba sobre la base de la información suministrada en atención al requerimiento de 22 de febrero de 2012, en el que no se informó a don **Jx...** del alcance del mismo, resulta absolutamente improcedente por vulnerar flagrantemente la presunción de inocencia.

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:
La conformidad a Derecho del acto impugnado.

Tercero.

Con carácter previo al análisis de las cuestiones de fondo planteadas por el interesado en el presente recurso de alzada, procede dar respuesta a las cuestiones procedimentales planteadas por el mismo, si bien de manera indirecta, como es el hecho de que el procedimiento sancionador tenga su origen en la documentación e información obtenida a través de un exhaustivo requerimiento de obtención de documentación al obligado tributario, de fecha 22 de febrero de 2012, en el que no se informó al contribuyente de las posibles consecuencias del mismo.

Señalar en este sentido, en primer lugar, que si bien en el expediente figura orden de carga en plan de Inspección, su existencia no implica que deba iniciarse de forma obligatoria un procedimiento de comprobación e investigación regulado en los artículos 147 y siguientes de la Ley 58/2003 General Tributaria, sino que es necesaria para el desarrollo de cualquiera de las actuaciones que tiene encomendada la Inspección.

El artículo 141 de la LGT, que bajo la rúbrica "La Inspección Tributaria" establece lo siguiente:

"La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: (...)

c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta Ley (...)"

Por su parte, el citado artículo 93 de la LGT, que bajo la rúbrica "Obligaciones de información" indica que:

"1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionadas con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas (...).

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos (...)"

El desarrollo reglamentario lo encontramos, entre otros, en el artículo 30 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 que, bajo la rúbrica "Obligaciones de información" dispone:

"(...) 3. El cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la contestación a requerimientos individualizados relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidas de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones. En estos casos, la información requerida deberá aportarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento, de conformidad con lo establecido en este reglamento (...)"

Por otro lado, el artículo 208 de la LGT al regular el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias establece, en su apartado 1 que, "el procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley (...)". Indicándose en el artículo 209 de la LGT en relación con el inicio del procedimiento que:

"1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente (...)"

Siendo que el artículo 210.2 de la Ley 58/2003 dispone que:

"Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución".

Es decir, que el inicio de un procedimiento sancionador en materia tributaria no siempre tiene que ir unido a un procedimiento de comprobación o investigación, sino que puede tener su origen en los datos y demás información obtenida como consecuencia de un requerimiento de información, ya que éste se encuentra regulado en el artículo 93 de la LGT, esto es, en el título III de la misma.

De manera que, de acuerdo con todo lo expuesto se desprende que la Inspección ha actuado conforme a las facultades que tiene atribuidas y respetando los preceptos establecidos en la normativa tributaria, por lo que procede desestimar las alegaciones formuladas por el interesado en este punto.

De igual modo se ha pronunciado ya este Tribunal, manteniendo el mismo criterio en resolución de 20 de julio de 2017 (RG: 00-00576-2014).

Finalmente, ha de añadirse en este punto que no se aprecia que se haya producido indefensión alguna al interesado, en la tramitación del procedimiento sancionador que nos ocupa. Así, en el acuerdo de inicio del procedimiento constan detalladas debidamente todas las pruebas en las que la Inspección se basa para concluir que parte de las facturas emitidas por el interesado son falsas, tanto las pruebas obtenidas en el requerimiento de información dirigido al interesado en relación con el desarrollo de su actividad, como las relativas a información obrante en las bases de datos de la Agencia Tributaria, concediéndole a continuación un plazo de quince días para presentar las alegaciones que considerara oportunas, previa puesta de manifiesto del expediente.

Cuarto.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe destacar asimismo que de acuerdo con el artículo 189 LGT:

"1. La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones.

2. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.

3. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos.

4. La prescripción se aplicará de oficio por la Administración tributaria, sin necesidad de que la invoque el interesado."

En consecuencia, es necesario analizar si ha transcurrido el plazo de prescripción para imponer la correspondiente sanción tributaria.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Supremo ha señalado en Sentencia de 8 de abril de 2019 (nº de recurso 4632/2017):, fundamento de derecho cuarto, lo siguiente:

"(...) Los preceptos transcritos ponen de manifiesto la independencia de los requerimientos de información formulados al amparo del artículo 93 LGT, de los procedimientos de comprobación o inspección que ulteriormente, en su caso, se inicien. Así, indica expresamente el inciso final del artículo 30.3 del RGGI que "los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación". Por consiguiente, no producen la interrupción del plazo de prescripción, al no constituir una actuación dirigida al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, como establece el art. 68.1.a) de la LGT al definir las actuaciones que producen la interrupción del plazo de prescripción.

Esta conclusión se ratifica si examinamos el art. 147 de la LGT relativo a la iniciación del procedimiento inspector, en el que se dispone:

"Art. 147. *Iniciación del procedimiento de inspección.*

1. El procedimiento de inspección se iniciará:

- a) De oficio.
- b) A petición del obligado tributario, en los términos establecidos en el artículo 149 de esta ley.

2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones".

Esta iniciación de oficio del procedimiento de inspección, tiene lugar, conforme al art. 177 del RGIT mediante comunicación notificada al obligado tributario o mediante personación en la empresa o en otros lugares donde exista prueba de la obligación tributaria, sin previa comunicación.

Así pues, en modo alguno puede sostenerse la conclusión de que el requerimiento de información, cuando se atenga a los límites que configura el art. 93 de la LGT, suponga el inicio de un procedimiento de investigación (...)"

En consecuencia, el requerimiento de información de 22 de febrero de 2012 (notificado el 3 de marzo de 2012), no supuso el inicio de un procedimiento conducente a la regularización de la situación tributaria del obligado tributario y carecía de valor interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración a imponer las sanciones tributarias derivadas del incumplimiento de las mencionadas obligaciones de facturación; considerándose que el primer acto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración a imponer las sanciones tributarias derivadas de la mencionada conducta fue la comunicación de inicio del procedimiento sancionador instruido, acto que fue notificado el 26 de octubre de 2012.

En cuanto al «dies a quo», conforme lo señalado en el apartado segundo del artículo 189 de la LGT, el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el momento en que se cometió la correspondiente infracción.

Por lo que respecta al momento en que se cometió la infracción, no puede desconocerse que estamos hablando de una factura que no responde a la realidad, por lo que no es posible afirmar con certeza que la fecha que figura en la factura como de aparente expedición pueda reputarse como un dato verdadero. Por ello, resulta necesario hacer un proceso de inferencia lógica que nos lleva a concluir que la factura se ha creado o emitido cuando precisamente se necesita, es decir, cuando dicha factura accede al mundo jurídico con el propósito de utilizarse como elemento probatorio mendaz en perjuicio, en este caso, de los intereses de la Hacienda Pública.

El Tribunal Supremo, en relación al delito de falsedad documental que guarda evidentes similitudes con la analizada infracción administrativa declaraba en su Sentencia de 31 de octubre de 2007, recurso de Casación número 651/2007:

"Por ello, la incriminación de las conductas falsarias encuentra, por ello, su razón de ser en la necesidad de proteger la fe y la seguridad en el tráfico jurídico, evitando que tengan acceso a la vida civil y mercantil elementos probatorios falsos que puedan alterar la realidad jurídica de forma perjudicial para las partes afectadas. Se ataca a la fe pública y, en último termino, a la confianza que la sociedad tiene depositada en el valor de los documentos (STS 13.9.2002).

La doctrina sostiene -dice la STS 24.9.2002 - que sólo cifrándolo en el tráfico jurídico es posible captar plenamente el sentido de este tipo de delitos falsarios, pues sólo en la medida en que un documento entra en ese tráfico o está destinado al mismo, su adulteración cobra relevancia penal."

En el presente caso, las facturas controvertidas están fechadas entre enero de 2008 (3 de enero de 2008) y diciembre de 2009 (31 de diciembre de 2009). Las mencionadas fechas no han sido discutidas por la Inspección, por lo que situándose el primer acto interruptivo de la prescripción para imponer la sanción en el momento de la notificación del inicio del procedimiento sancionador, que fue el 26 de octubre de 2012, es necesario concluir que ha transcurrido el plazo de cuatro años señalado por la normativa expuesta para imponer la sanción correspondiente a las facturas emitidas entre enero de 2008 y 26 de octubre de 2008.

En consecuencia, procede declarar prescrito el derecho de la Administración para sancionar las facturas emitidas en 2008 comprendidas entre las fechas señaladas.

Quinto.

Sentado lo anterior, han analizarse las cuestiones de fondo planteadas por el interesado respecto de las facturas cuya fecha de emisión sea posterior a la señalada en el fundamento de derecho anterior, de manera que, comenzando por los servicios realizados a **YZ S.L.**, señalar que, a partir de la documentación que obra en el expediente, y más concretamente, el informe resumen de los trabajos realizados para **YZ S.L.** en los períodos de contratación, remitido por **P**, así como la justificación efectuada por el interesado de las disposiciones de efectivo de la cuenta de **C** en la que **YZ S.L.** ingresaba mensualmente un importe de 3.306,00 euros, este Tribunal considera que existen, cuanto menos, dudas razonables sobre la falsedad de las facturas por cuanto, es más que factible la posibilidad de que el ahora recurrente prestase unos servicios de reparación, mantenimiento y limpieza de grifos de cerveza en diversos bares de la provincia de Ávila, cobrando una "tarifa plana" a la empresa que gestiona estos servicios para **K SL**, no necesitando más que herramientas básicas para prestar el servicio, pues las piezas o herramientas específicas para la limpieza y mantenimiento de los grifos se las proporcionaba el cliente.

Asimismo, del análisis de los extractos de la cuenta en **C**, donde **YZ S.L.** ingresaba la iguala, y de las retiradas de efectivo de dicho banco para, posteriormente, ingresar dichas cantidades (o al menos, muy aproximadas) en otra cuenta del **D** en la que don **Jx...** tiene domiciliados los gastos de su actividad empresarial y vida privada, cabe afirmar que si bien no todo, al menos en gran parte, se pueden considerar justificadas las mencionadas salidas de efectivo por importes cercanos a los ingresados en la cuenta de **C** titularidad del ahora recurrente.

Por ello, se ha de estimar la reclamación en este punto, al no resultar procedente la imposición de sanciones por la emisión de las facturas relativas a estos servicios.

Sexto.

Continuando por los servicios prestados a don **Ex...**, como se ha mencionado anteriormente en los antecedentes de hecho, la facturación realizada por don **Jx...** a don **Ex...** responde, según manifiesta el recurrente, a dos conceptos: la cobertura de las guardias oportunas a fin de que éste último pudiera juntar días y disfrutar de vacaciones, y los servicios prestados por la instalación de los anuncios luminosos en las fachadas de los bares.

Por otra parte, la diferencia de precios en la facturación entre **YZ S.L.**, a la que cobra 3,10 euros por el mantenimiento y 6,10 euros por la limpieza de cada instalación, y don **Ex...**, al que cobra 10 euros por el mantenimiento y 20 euros por la limpieza de cada instalación, se explica porque a **YZ** se le facturaba en régimen de tarifa plana, con independencia de los trabajos realizados, mientras que los servicios facturados entre ambos autónomos respondían a conceptos concretos a los que se ponían el precio pactado en las facturas.

No obstante lo anterior, se considera que estas alegaciones no van acompañadas de las correspondientes pruebas y/o justificantes que las acrediten, debiendo recordar en este punto lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT, de acuerdo con el cual "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Por tanto, se desestiman las alegaciones formuladas en relación con las facturas emitidas a don **Ex...**

Séptimo.

Finalmente, en cuanto a los servicios prestados a **X**, SA, principal cliente del obligado tributario al que emite, en 2008, 26 facturas por importe total de 269.302,96 euros y, en 2009, 16 facturas por importe total de 198.581,55 euros, señalar que la Inspección basándose, fundamentalmente, en los siguientes elementos, afirma la imposibilidad de que las facturas emitidas se correspondan a operaciones efectivamente realizadas:

- Carencia de infraestructura suficiente: no cuenta con trabajadores, ni local, ni compras imputadas relacionadas con su actividad.
- En relación a los medios de cobro: constan cobros de cheques, pagarés y transferencias bancarias por los importes de las facturas emitidas con salidas de efectivo el mismo día por importes prácticamente iguales.

Examinados los argumentos expuestos por don **Jx...**, de acuerdo con los cuales, la carencia de infraestructura se justifica porque los trabajos se realizaban en el taller de **X** o en la sede de la empresa cliente de

X, suministrando los materiales o bien X, o bien el cliente final, o también los colaboradores, derivándose, precisamente, las salidas de dinero en efectivo, del pago en metálico de importantes sumas a estos últimos (utilizándose lo restante en establecimientos de juego), y no aportándose factura o justificantes de los mismos, sólo cabe señalar que, a pesar de la declaración de algunos de estos colaboradores reconociendo los pagos en metálico recibidos de don Jx..., este Tribunal considera que no han sido aportadas pruebas suficientes que, valoradas conjuntamente, permitan determinar la realidad de las operaciones pues la documentación y explicaciones aportadas no desvirtúan los hechos puestos de manifiesto por la Inspección, corroborados posteriormente por el TEAR de Castilla y León, y que llevan de forma razonable a concluir que se han recabado por la Administración un conjunto de pruebas y no meras sospechas, de las que se infiere la falsedad de las facturas objeto de controversia.

Octavo.

Por otra parte, en cuanto a las alegaciones finales en virtud de las cuales el recurrente manifiesta:

* Que la Inspección no ha llevado a cabo las actuaciones necesarias para derribar la presunción de inocencia.

* Que se han incumplido el deber de objetividad de la Administración y la búsqueda de la verdad material conforme al principio de facilidad de prueba.

* Que la prueba de presunciones no está admitida en el ámbito sancionador tributario. Y aunque así fuera, ante las circunstancias concurrentes en el expediente, la utilización de dicha prueba sobre la base de la información suministrada en atención al requerimiento de 22 de febrero de 2012, en el que no se informó a don Jx... del alcance del mismo, resulta absolutamente improcedente por vulnerar flagrantemente la presunción de inocencia.

Estas cuestiones ya han sido contestadas en instancias anteriores, a las cuales nos remitimos.

Así, en la resolución al recurso de reposición, emitida el 3 de abril de 2013, concretamente en el fundamento jurídico tercero, se establece lo siguiente:

"El artículo 106 de la Ley General Tributaria remite al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil en relación con los medios y valoración de la prueba, pero no respecto a la regulación de la práctica de la prueba, lo cual es lógico, puesto que el procedimiento administrativo es distinto del proceso judicial.

Los procesos administrativos se rigen por el principio antiformalista, principio que se proyecta en el ámbito probatorio otorgando a la Administración un amplio margen de actuación para determinar el tiempo y las pruebas a efectuar. Además, en los procedimientos tributarios no es necesaria la apertura de un período específico de prueba, pues la propia estructura del procedimiento tributario hace posible que pueda desplegarse la actividad probatoria en el cumplimiento de trámites muy diversos a lo largo de toda la fase instructora.

El carácter no formalista del procedimiento supone que el interesado puede aportar los documentos datos y pruebas que considere pertinentes para la defensa de sus intereses en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia o en su caso el de alegaciones.

Así, en el expediente que nos ocupa, el obligado tributario pudo aportar todas las pruebas que hubiere considerado pertinentes a su derecho con ocasión del requerimiento de información que le fue notificado con fecha 3 de marzo de 2012, incluso pudo comparecer personalmente como ahora parece reclamar, habiéndolo hecho así mediante el escrito presentado con fecha 25 de abril de 2012. La Inspección, con los indicios que poseía, que no fueron desvirtuados por el obligado tributario, consideró acreditada la existencia de facturas que no recogían servicios realmente prestados.

Lo que no puede hacer el obligado tributario es determinar las pruebas que debe realizar la Administración, pues la norma habla de la aportación por el interesado de documentos, datos y pruebas, no de la posibilidad de exigir la práctica de pruebas por la Administración."

Por su parte, el TEAR de Castilla y León establece en su resolución de 29 de enero de 2016, en su fundamento jurídico tercero, lo siguiente en relación a la prueba indiciaria y la presunción de inocencia:

"Por otro lado, resulta conveniente recordar la jurisprudencia existente sobre la valoración probatoria en el procedimiento sancionador, y en particular sobre dos aspectos a tener en cuenta en el caso que nos ocupa: la carga de la prueba y la presunción de inocencia en el procedimiento sancionador. Así, se ha señalado que "no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendi en sus diversas manifestaciones está condicionado por el art. 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones" y que "en tal sentido, el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio." (STC 76/1990, de 26 abril, y entre otras muchas, Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2011 -Recurso de Casación núm. 199/2009; JUR\2011\322344-); que "el juicio de reproche inherente a la actividad sancionadora puede tener que formularse a partir de una prueba indiciaria, siempre que ésta cumpla las condiciones señaladas por la jurisprudencia constitucional: los indicios han de estar plenamente probados -no puede tratarse de meras sospechas-, y el órgano judicial debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, ha de llegarse a la conclusión de que el imputado realizó la conducta tipificada" (STS de 26 de octubre de 1992; RJ 1992, 8385) y que "lo que la presunción de inocencia garantiza es el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria, sobre la que el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad" (STS de 31 de octubre de 2007; RJ 2007\8471).

Se ha dicho igualmente que "cuando la única prueba practicada es la indiciaria puede surgir el problema de si nos encontramos ante una verdadera prueba de ese tipo, es decir, ante una actividad que conduce razonablemente a dar por ciertos unos hechos determinados que incriminan al acusado, o si las conclusiones a que se pueda llegar por esta vía no pasan de ser sospechas o datos de los que se desprenden visos o apariencias más o menos acusadoras de que una persona ha podido cometer un delito, pero que no constituyen una base suficientemente firme para que de ellas pueda inferirse razonablemente la culpabilidad del acusado, y no suponen, por tanto, una prueba de cargo capaz de desvirtuar la presunción de inocencia consagrada por la Constitución" y que "para trazar la distinción entre uno y otro supuesto, es decir, entre la existencia de una verdadera prueba indiciaria capaz de desvirtuar la presunción de inocencia, y la presencia de simples sospechas, conviene recordar los criterios usualmente aceptados sobre la cuestión. Una prueba indiciaria ha de partir de unos hechos (indicios) plenamente probados, pues no cabe evidentemente construir certezas sobre la base de simples probabilidades. De esos hechos que constituyen los indicios debe llegarse a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano a considerar probados los hechos constitutivos de delito. Puede ocurrir que los mismos hechos probados permitan en hipótesis diversas conclusiones o se ofrezcan en el proceso interpretaciones distintas de los mismos. En este caso el Tribunal debe tener en cuenta todas ellas y razonar por qué elige la que estima como conveniente. A la luz de estos mismos criterios hay que examinar la versión que de los hechos ofrezca el inculpado. Ciertamente, éste no tiene por qué demostrar su inocencia e incluso el hecho de que su versión de lo ocurrido no sea conveniente o resulte contradicha por la prueba no debe servir para considerarlo culpable. Pero su versión constituye un dato que el juzgador deberá aceptar o rechazar razonadamente" (STC 174/1985, de 17 de diciembre; RTC 1985,174).

Y también se ha señalado, finalmente, que "la exigencia en los indicios de concomitancia con el hecho relevante los diferencia de los datos objetivos de corroboración: éstos sin pertenecer necesariamente al ámbito material próximo del hecho probado, coadyuvan apoyando y reafirmando la conclusión fáctica ya obtenida en la valoración de una prueba que tiene capacidad demostrativa propia, mientras que los indicios, por ser concomitantes a ese hecho, e interrelacionados entre sí, permiten ellos mismos probar el hecho por un juicio razonable de inferencia que conecta en términos lógicos los indicios como premisas con el hecho consecuencia como conclusión. Y aún menos pueden los indicios confundirse con los datos o circunstancias que en términos de común experiencia no permiten otra cosa que la suposición o la mera sospecha de algo como hipótesis, útiles para orientar las investigaciones y la búsqueda de pruebas pero sin aptitud para convertirse en elementos de prueba indiciaria". (STS núm. 276/2011, de 23 marzo; RJ 2011\2909)."

En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central, así, en resoluciones como la de 25 de mayo de 2010 (RG 6021/2008), reiterada posteriormente, así, en la resolución de 20 de julio de 2017 (RG 00576/2014), señalando que es posible apreciar la infracción aquí analizada, consistente en la expedición de facturas con datos falsos o falseados, en base a presunciones sustentadas en hechos constatados que permitan llegar a la convicción de la existencia del hecho constitutivo de la infracción y de la participación del obligado tributario en el mismo. En consecuencia, se desestima lo alegado en relación con esta cuestión.

Noveno.

En consecuencia, procederá anular el acuerdo sancionador conforme a lo expuesto en los fundamentos jurídicos CUARTO y QUINTO, no considerándose correcta la resolución del TEAR a estos efectos. Es decir, se deberá tener en cuenta,

- Por un lado, la prescripción del derecho de la Administración para sancionar las facturas emitidas en 2008 comprendidas entre enero y el 26 de octubre.
- Por otro lado, la consideración como correctas de las facturas correspondientes a los servicios realizados a **YZ S.L.**

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

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