

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078265

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de junio de 2020

Sala 2.^a

R.G. 5445/2016

SUMARIO:

Base imponible. Estimación indirecta. Cuestiones formales. Necesidad de que exista alguna prueba de que las cuotas de IVA han sido efectivamente soportadas. Conforme a los arts. 81.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y 158.4 de la Ley 58/2003 (LGT), siendo de aplicación el método de estimación indirecta, cabe la determinación de este modo tanto de las cuotas de IVA devengadas como de las soportadas deducibles. En relación con estas últimas, sin embargo, es necesario que exista alguna prueba de que tales cuotas han sido efectivamente soportadas por el interesado, esto es, que pese a haber sido repercutidas por los proveedores y soportadas por el interesado, no se hayan incluido en las autoliquidaciones.

La deducción de las citadas cuotas, tanto en atención a la dicción de la norma, que la condiciona a que se hayan soportado efectivamente, como por necesaria equiparación entre los contribuyentes a los que se aplica la estimación indirecta con aquellos otros cuyas deudas tributarias se determinan conforme al procedimiento de estimación directa, ha de entenderse referida a cuotas de IVA soportado, esto es, en las que se haya producido la normal repercusión del Impuesto, reflejo en la actuación entre particulares del devengo del tributo y de su obligación de ingreso.

Así las cosas, en situaciones en las que, efectivamente, se hayan adquirido bienes o servicios por los que, efectivamente de nuevo, se haya soportado el IVA, la aplicación del método de estimación indirecta de bases imponibles ha de comprender, en lo que al IVA se refiere, tanto el devengado como el soportado deducible, como así imponen los preceptos antes referidos. Por el contrario, en caso de que no se puedan acreditar las adquisiciones por las que se pretende soportado el tributo, al igual que en aquellas otras situaciones en las que, existiendo dichas compras, no exista un IVA soportado por las mismas, por razón de su carácter fraudulento, habrá de descartarse la deducción de este impuesto no soportado. [Vid., SSTJUE, de 22 de octubre de 2015, asunto nº C-277/14 (NFJ060072) y de 21 de noviembre de 2018, asunto nº C-664/16 (NFJ072023)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 81.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 50, 51, 64, 65, 66, 77, 79, 87 y 127.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 53, 105, 158, 178, 179, 180, 188 y 211.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.

RD 939/1986 (RGIT), arts. 31, 31.bis, 60, 66 y 69.

Ley Orgánica 10/1995 (CP), arts. 131 y 305.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 24 de junio de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-05445-2016

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: X Y SL - NIF ...

REPRESENTANTE: ...

DOMICILIO: ...- España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 8 de mayo de 2003 se inicia, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña actuaciones de comprobación e investigación respecto de varios conceptos y periodos impositivos, entre los que se incluyen el IVA de todos los periodos de liquidación correspondientes al ejercicio 1999.

El 3 de mayo de 2004 se notificó la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de 12 a 24 meses.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación realizadas y de acuerdo con lo previsto en el artículo 180.1 de la LGT se produjo la remisión de las actuaciones referentes al IVA de los ejercicios 1999 a 2002 e Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1998 a 2002, al Ministerio Fiscal mediante denuncia de la AEAT, que tuvo entrada en la Fiscalía en fecha 14/07/2004; con carácter previo se habían remitido actuaciones por el IVA del año 1998.

Mediante sentencia del Juzgado de lo Penal nº 2 de ... se condenó a Don .. Y ..., administrador del obligado tributario, por delito fiscal del IVA de los años 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002 y por el Impuesto sobre Sociedades 2000, 2001 y 2002.

La anterior Sentencia fue recurrida ante la Audiencia Provincial quien en Sentencia de 30/07/2015 confirmó la anterior a excepción del IVA del año 1998 que se declaró prescrito en el ámbito penal.

Mediante Auto aclaratorio de fecha 20/11/2015 la Audiencia Provincial también declara la prescripción penal del IVA de los períodos del 1999.

La citada Resolución Judicial ha sido recepcionada por el Órgano competente en fecha 03/02/2016.

Segundo.

La Administración continuó sus actuaciones de comprobación respecto al IVA de los periodos del ejercicio 1999, y el 6 de julio de 2016 se notifica acuerdo de liquidación tributaria derivado del acta suscrita en disconformidad, A02 número....

La regularización administrativa consistió en aumentar la base imponible de las cuotas del IVA devengado conforme a una estimación de ventas no declaradas. Los hechos descritos, como ya se ha puesto de manifiesto, se denunciaron a la Fiscalía y constan acreditados en la sentencia del Juzgado de lo Penal nº2 de ..., de fecha 8 de enero de 2015, confirmada inicialmente por la Audiencia Provincial de ..., en sentencia de 30 de julio de 2015 y que posteriormente, mediante auto aclaratorio de 20 de noviembre de 2015 declaró la prescripción penal del delito fiscal referente al IVA de 1999 dado que consta como fecha efectiva de presentación de denuncia el 25 de febrero de 2015 cuando ya habían transcurrido 5 años desde que se entendió cometido el delito fiscal por el IVA de 1999.

Tercero.

Por su parte, el 3 de marzo de 2016 se inició procedimiento sancionador mediante notificación de propuesta de imposición de sanción que finalizó el 26 de julio de 2016 mediante notificación de acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, en el que se imponen sanciones por infracciones tributarias correspondientes a cada uno de los periodos regularizados.

Cuarto.

No conforme con el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción señalados anteriormente, el 2 de agosto de 2016, el interesado interpuso reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central alegando, en síntesis, lo siguiente:

Prescripción de la acción para la práctica de la liquidación, toda vez que se ha declarado la prescripción del delito fiscal en vía penal. Señala que por auto de la Audiencia Provincial de ... de fecha 20 de noviembre de 2015 se declaró prescrito el derecho de la Hacienda Pública en relación con el IVA del ejercicio 1999 en el seno del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública. Considera que dicha prescripción lo ha de ser a todos los efectos.

La estimación indirecta está incorrectamente practicada. En particular, señala, la misma solo incluye consideraciones en cuanto al tributo devengado, siendo que debiera considerar igualmente el importe de las adquisiciones de los servicios efectuados por el sujeto pasivo y el impuesto soportado correspondiente a las mismas.

Improcedente exigencia de los intereses de demora. Considera que la exigencia de intereses de demora por un plazo de casi 17 años infringe lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución.

En cuanto al acuerdo de imposición de sanción alega la improcedencia de la sanción impuesta basada en la prescripción señalada anteriormente.

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.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si son conformes a derecho el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción dictados por la Administración.

Tercero.

La primera de las cuestiones planteadas por el interesado se refiere a la consideración de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Fundamenta tal pretensión exclusivamente en el hecho de que se haya determinado la prescripción penal del delito fiscal correspondiente al ejercicio 1999, que es aquel por el que se practica la liquidación impugnada en el presente procedimiento.

El delito fiscal considerado en el procedimiento penal al que hemos hecho referencia en los antecedentes de hecho, se regula en el artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el Código Penal (CP, en adelante).

Señala el artículo 131 del CP:

1. Los delitos prescriben:

A los veinte años, cuando la pena máxima señalada al delito sea prisión de quince o más años.

A los quince, cuando la pena máxima señalada por la ley sea inhabilitación por más de diez años, o prisión por más de diez y menos de quince años.

A los diez, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de diez.

A los cinco, los demás delitos, excepto los delitos leves y los delitos de injurias y calumnias, que prescriben al año.

De acuerdo con lo previsto en el artículo mencionado, el delito tipificado en el artículo 305 del CP cuenta con un periodo de prescripción de 5 años.

Tal como se ha puesto de manifiesto en los antecedentes de hecho, iniciado procedimiento de comprobación e investigación, en lo que al IVA se refiere, respecto de los periodos de los ejercicios 1998 a 2002, se determinó la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal por apreciar indicios de delito. En el seno del procedimiento penal, se dictó sentencia por el Juzgado de lo Penal nº2 de En apelación, se declara por la Audiencia Provincial de ... la prescripción del delito correspondiente al ejercicio 1998 y mediante auto aclaratorio se declara igualmente la prescripción del correspondiente al ejercicio 1999.

En particular señala el auto aclaratorio mencionado:

"LA SALA ACUERDA: HABER LUGAR a la aclaración de la Sentencia de 30 de julio de 2015 en el sentido de que el fallo de la misma tiene que indicar lo siguiente:

"En atención a lo expuesto disponemos, estimar parcialmente el recurso de apelación, interpuesto por la representación del Sr. ... Y ... contra la Sentencia de fecha 08 de enero de 2015 dictada por el Juzgado de lo Penal nº 2 de ... en el Juicio Oral ... por diversos delitos contra la Hacienda Pública del artículo 305.1 del Código Penal, la cual se confirma, a excepción del delito fiscal contra la Hacienda Pública correspondiente al ejercicio de 1998 y 1999 por el concepto del IVA, de cuyo delito es absuelto ... Y

En cuanto a la indemnización se fija en la cuantía de 2.428.964,64 euros más los intereses que correspondan a la Hacienda Pública Estatal y deberán hacer frente a la misma el Sr. ... Y ... y la mercantil X Y S.L. de forma conjunta y solidaria. Se declaran de oficio las costas de esta segunda instancia."

La decisión adoptada por la Audiencia Provincial, al declarar la absolución respecto al delito contra la Hacienda Pública correspondiente al ejercicio 1999 controvertido, lo es por considerar que no existe acto alguno de interposición judicial en relación con el mismo con anterioridad al 30/01/05, siendo esta la fecha a partir de la cual el delito por dicho ejercicio estaría prescrito por haber transcurrido el plazo de prescripción de 5 años previsto en el mencionado artículo 131 del CP. Esto es, la primera actuación interruptiva considerada en el orden penal, de acuerdo con el auto, tuvo lugar después del transcurso del plazo de 5 años de prescripción.

Sentado lo anterior, procede hacer referencia a la prescripción en el ámbito tributario.

A la fecha de inicio del procedimiento de comprobación e investigación señalado, resultaba de aplicación la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General tributaria (en adelante Ley 230/1963), en vigor hasta 30 de junio de 2004; y en y el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante RGIT).

Señalaba el artículo 64 de la Ley 230/1963:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación".

En el ámbito del Derecho Tributario la prescripción supone un modo de extinción de la relación obligatoria provocada por la inacción del sujeto activo de la relación jurídico tributaria durante el tiempo determinado por la Ley.

En cuanto al cómputo del plazo de prescripción referido, señala el artículo 65 de la Ley 230/1963:

"El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior como sigue:

En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración".

Por su parte, en el artículo 66, se regulan los supuesto de interrupción de la prescripción. Señala:

"1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen:

a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible. Asimismo, los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán, además de por las actuaciones mencionadas anteriormente, por la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador".

En relación a la cuestión del diferente plazo previsto para considerar la prescripción en el ámbito tributario y en el ámbito penal, quiere señalar este Tribunal que si bien inicialmente ambos plazos coincidían (5 años), la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes rebajó a 4 años la prescripción en el ámbito tributario. Esta reducción del plazo de prescripción tributaria provocó una polémica sobre su incidencia en la esfera penal, ya que el plazo de prescripción de este delito se mantenía en 5 años. No obstante lo anterior, la última jurisprudencia del Tribunal Supremo mantiene ambos plazos de prescripción con total independencia. En particular mantiene el plazo prescriptivo penal con total independencia de la posible prescripción administrativa, y la subsistencia, incluso en el caso de haberse producido esta última, de la responsabilidad civil derivada del delito.

La cuestión planteada puede resultar peculiar toda vez que se considera producida la prescripción en el ámbito penal y no así en el tributario, siendo que el plazo de prescripción último (4 años) es menor que el primero (5 años) que es el que se considera prescrito.

Esto se debe a las vicisitudes que pueden concurrir en el desarrollo de un procedimiento de comprobación e investigación y en el hecho de que la interrupción de la prescripción desde el punto de vista penal solo se entiende producida por acciones de este carácter y no con aquellas que hayan tenido lugar en el ámbito tributario y que tiene virtualidad exclusiva a efectos de considerar la interrupción de la misma en dicho ámbito.

Por tanto, en lo que a esta reclamación afecta, esto es, el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al concepto IVA del ejercicio 1999, el inicio del procedimiento de comprobación e investigación, el 8 de mayo de 2003, produjo una interrupción del mencionado plazo de prescripción. Así, en la medida en que el procedimiento desarrollado se ajuste a los plazos legalmente establecidos y de no concurrir ninguna circunstancia procedimental que determine el incumplimiento de dicho plazo, a la fecha en que, en el seno del referido procedimiento, finaliza el mismo, por la notificación del acuerdo de liquidación, el 6 de julio de 2016, no se habrá producido la prescripción del derecho a liquidar los periodos del ejercicio 1999.

En este sentido, de acuerdo con la documentación que figura en el expediente, lo señalado en el acta y en el acuerdo de liquidación y lo alegado por el reclamante, la duración del procedimiento se ha ajustado a los plazos establecidos legalmente.

El procedimiento se inició, como hemos referido, el 8 de mayo de 2003 con una duración inicial de 12 meses que se amplió a 24, mediante acuerdo notificado el 3 de mayo de 2004.

El artículo 180.1 de la LGT, en su redacción vigente en 2004 y, previamente, el artículo 66 del RGIT preveían la posibilidad de pasar el tanto de culpa al órgano judicial competente o remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal cuando la Inspección apreciase la existencia de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública.

Es esta la circunstancias que concurrió en el caso que nos ocupa, de modo que la Inspección remitió las actuaciones al Ministerio Fiscal mediante denuncia que tuvo entrada en la fiscalía el 14 de julio de 2004. En el curso del proceso penal se dictó sentencia por el Juzgado de lo Penal de ... y posteriormente, en apelación, por la Audiencia Provincial de Posteriormente se dictó por esta última auto aclaratorio en que se señala la inexistencia de delito correspondiente al ejercicio 1999 por haberse producido la prescripción penal del mismo. Tal auto, de fecha 20 de noviembre de 2015, fue recepcionado por el Órgano Competente el 3 de febrero de 2016.

Si bien la fecha que considera la Audiencia Provincial como interruptiva de la prescripción penal es la de 25/02/2005, consta, y así figura en el propio auto aclaratorio que se presentó denuncia de fiscalía el 23/07/2004, si bien por vicisitudes ajenas a la Administración y desconocidas también para la Audiencia que se pronuncia al respecto, tal denuncia no derivó en un efectivo pronunciamiento por parte del Tribunal competente. Señala así el auto referido:

"Es cierto que en fecha 23/07/04, tal y como consta en el folio 398 y siguientes se presentó una denuncia de Fiscalía tanto del IVA del 99, 00,01 Y 02 así como del Impuesto de Sociedades de los ejercicios del 98, 99, 00,01 Y 02 contra el Sr. ... Y ..., como contra X Y S.L. ante los Juzgados de Barcelona, lo que conllevó la inhibición

de dichos Juzgados a los de Valls, ahora bien, no consta resolución sobre la aceptación de dicha inhibición, ni actuación alguna de ningún otro tipo por los Juzgados de Barcelona.

En relación a la denuncia por el ejercicio del IVA del año 1999 consta que por la Agencia Tributaria se presenta el 25/02/05 denuncia (así como sobre otros ejercicios del IVA y del Impuesto de Sociedades) tal y como consta en el folio 378 y siguientes. La providencia de 23/03/05, folio 391, procede a unir a los autos el escrito de la Agencia Tributaria y es mediante el auto de 10/03/05, que consta en el folio 799 cuando se procede a la acumulación de dicha denuncia a las actuaciones que se estaban tramitando en el Juzgado de Instrucción nO 2 de Va lis en las O.P. 263/2004.

Consecuentemente, la denuncia por el ejercicio del IVA del 1999 no existe acto alguno de interposición judicial en relación al mismo con anterioridad al 30/01/0S, fecha a partir de la cual el delito por dicho ejercicio estaría prescrito."

La Administración computa la interrupción justificada, de acuerdo con lo previsto en la normativa, desde la fecha de remisión del expediente al Ministerio Fiscal. El retraso que a partir de ese momento se produce y que ha motivado que la Audiencia Provincial considere una fecha distinta a efectos de entender producida la prescripción del delito por el ejercicio 1999 no es imputable a la Administración por lo que no ha de afectar al cómputo de los plazos que prevé el ordenamiento tributario.

Señala el mencionado RGIT en sus artículo 31 y 31 bis que a efectos del plazo general de duración de las actuaciones inspectoras no se computarán los periodos de interrupción justificada. La remisión del expediente al Ministerio Fiscal, por el tiempo que transcurra hasta que se produzca la devolución del expediente a la Administración Tributaria, se constituye en uno de estos periodos de interrupción justificada de acuerdo con la letra b) del artículo 31 bis.

El dies a quo de la referida interrupción se produce con la efectiva remisión del expediente al Ministerio Fiscal, que se produce el 14 de julio de 2004 y finaliza con la recepción, por parte de la Administración, del fallo en que se declara que no existe delito para el ejercicio 1999, el 3 de febrero de 2016. Reanudado de nuevo el procedimiento administrativo, que concluye con la notificación del acuerdo de liquidación el 6 de julio de 2016, no se ha incumplido el plazo de 24 meses señalado para el mismo y no habiendo concurrido ninguna otra circunstancia procedimental, no se haya prescrito, a dicha fecha, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. Todo ello, como ya hemos señalado, teniendo en cuenta la circunstancia que concurre de remisión del expediente al Ministerio Fiscal, posibilidad prevista en la LGT y que supone una interrupción justificada del procedimiento en tanto se resuelva la cuestión en el referido orden.

De acuerdo con todo lo señalado anteriormente y habiendo concluido la independencia entre prescripción penal y tributaria, el hecho de que se haya declarado la prescripción del delito en el ámbito penal no obsta a que pueda continuarse el procedimiento administrativo para determinar la deuda tributaria, respetando en todo caso los plazos del procedimiento legalmente establecido y habiéndose producido oportunamente la interrupción del plazo de prescripción del derecho a determinar la misma.

Así, considerando que el procedimiento de comprobación e investigación desarrollado se ha ajustado a lo previsto legalmente sin que se haya producido circunstancia alguna que tenga incidencia a efectos de la posible prescripción de los periodos regularizados, resta analizar si a la fecha de inicio de las actuaciones se encontraba prescrito alguno de los periodos liquidados.

El procedimiento se refiere a los periodos de liquidación correspondientes al ejercicio 1999, siendo estos de carácter mensual.

La prescripción de cada uno de estos periodos de liquidación es independiente y comienza a computar, en consecuencia, desde la finalización del plazo previsto para presentar la autoliquidación.

Señala el acuerdo de liquidación en relación a la cuestión de la prescripción alegada por el interesado, tras efectuar el análisis de la prescripción en el orden penal y tributario y alcanzando la conclusión compartida por este Tribunal y referida anteriormente, que: "en relación con la posible prescripción del primer, segundo y tercer periodos de dicho año se debe tener en cuenta que el Tribunal Supremo ha venido señalando que la presentación del resumen anual de IVA, modelo 390, tiene efectos interruptivos de la prescripción, respecto de los períodos a los que hace referencia".

Este criterio se ha visto superado, como indican la reciente sentencia de 18 de mayo de 2020, del mismo Tribunal Supremo, con base en la evolución normativa que se ha producido respecto a los requisitos de presentación e información anexa al citado resumen anual. Los citados cambios normativos no se hallaban

vigentes en el momento de presentación del modelo correspondiente al ejercicio 1999, por lo que, en lo que a lo que este expediente se refiere, entiende este Tribunal habría de aplicarse lo señalado por el Tribunal Supremo en que se otorga al modelo resumen anual efectos interruptivos.

De acuerdo con lo anterior, siguiendo lo sentado por el Tribunal Supremo, y que resulta aplicable, la presentación del modelo resumen-anual interrumpió la prescripción de los periodos de liquidación del ejercicio 1999, por lo que a la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras, ninguno de ellos se hallaba prescrito.

Por su parte, es jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo, que el que unos hechos no sean constitutivos de delito, no impide que puedan serlo de una infracción tributaria o que puedan dar lugar a una regularización o liquidación tributaria. No se vulnera el principio "non bis in ídem" por el hecho de que se continúe con un procedimiento administrativo de liquidación tributaria por los mismos hechos que han dado lugar a una sentencia absolutoria. La propia norma prevé la posibilidad de continuar con el procedimiento administrativo de liquidación tributaria después de haberse dictado una sentencia absolutoria con tal de que se respeten los hechos que el tribunal penal hubiese considerado probados (TS 10/04/2015 EDJ 51823)

Señala el interesado en sus alegaciones que la cita a lo previsto en los artículos 29 de la Ley 1/1998, de 26 de Febrero y 31 bis del Reglamento de la Inspección de los Tributos, redactado conforme al Real Decreto 136/2000, de 4 de Febrero, no pueden tener eficacia alguna pues no se refieren a la cuestión de fondo que aquí se suscita, sino a las dilaciones en un procedimiento inspector ya iniciado.

Como se ha puesto de manifiesto en el presente fundamento de derecho, la alegación efectuada no puede prosperar. Como hemos mencionado la prescripción puede interrumpirse, volviendo a iniciarse el cómputo de la misma. Es esto lo que ocurre cuando se inicia un procedimiento de comprobación e investigación referido al concepto IVA del ejercicio 1999, a partir de ahí es preciso la mención a los artículos referidos en los que se contemplan posibles interrupciones justificadas del procedimiento que no han de computarse a efectos del plazo de duración de las actuaciones. De ahí que la cuestión de fondo a la que hace referencia, referida a la prescripción tributaria, guarde estrecha relación con los artículos mencionados porque tiene efectos en el plazo de duración del procedimiento en cuyo seno se han realizado actuaciones que interrumpen la referida prescripción.

Cuarto.

Sentado lo anterior, que concluye reconocer a la Administración el derecho a determinar la deuda tributaria por no considerar que concurra prescripción en el ámbito tributario, procede entrar a conocer del fondo del asunto, alegando el reclamante la incorrecta aplicación del método de estimación indirecta.

De acuerdo con la descripción de los hechos plasmados por la Administración en el acta, informe y acuerdo de liquidación, y teniendo en cuenta además lo señalado en el orden penal, por el Juzgado de lo Penal, y confirmado en apelación por la Audiencia Provincial, el obligado tributario ocultó a la Administración ventas llevadas a cabo sin repercusión del IVA que correspondía.

En lo que afecta al ejercicio 1999, objeto de liquidación por la Inspección e impugnada por la presente reclamación, la Administración no dispone de los datos necesarios para llevar cabo una estimación completa de las bases imponible del impuesto por lo que concurre presupuesto para acudir, a efectos del cálculo de las mismas, al método de estimación indirecta, tal como señalaba el artículo 50 de la Ley 230/1963 y actual artículo 53 de la LGT.

Considera este Tribunal que concurriendo el presupuesto de hecho de la aplicación del método de estimación indirecta procede comprobar que la utilización del mismo se ajusta a lo previsto en la normativa. En este sentido, el artículo 51 de la Ley 230/1963 señalaba:

"1. Cuando resulte aplicable el régimen de estimación indirecta de bases tributarias:

1.º La Inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los sujetos pasivos, retenedores o beneficiarios de las desgravaciones, informe razonado sobre:

- a) Las causas determinantes de la aplicación del régimen de estimación directa.
- b) Situación de la contabilidad de registros obligatorios del sujeto inspeccionado.
- c) Justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases o rendimientos.
- d) Cálculos y estimaciones efectuados en base a los anteriores.

Las actas incoadas en unión del respectivo informe se tramitarán por el procedimiento establecido según su naturaleza y clase.

2.º En aquellos casos en que no medie actuación de la Inspección de los tributos, el órgano gestor competente dictará acto administrativo de fijación de la base y liquidación tributaria que deberá notificar al interesado con los requisitos a los que se refieren los artículos 121 y 124 de esta Ley y con expresión de los datos indicados en las letras a), c) y d) del número anterior.

2. La aplicación del régimen de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que así lo declare, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes de aquél.

En los recursos y reclamaciones interpuestos podrá plantearse la procedencia de la aplicación del régimen de estimación indirecta."

En el mismo sentido se pronuncia el actual artículo 158 de la LGT.

Por su parte el Tribunal Supremo se ha pronunciado en torno a la cuestión de la aplicación del método de estimación indirecta. En su sentencia de 28 de abril de 2014 (n.º de recurso 1994/2012) se señala la jurisprudencia sobre la aplicación del mismo, que se resume en los siguientes términos:

a) Conforme al artículo 53 LGT, el método de estimación indirecta tiene carácter excepcional y subsidiario respecto de la estimación directa y de la estimación objetiva, al proceder solo cuando, cuando concurre alguno de los presupuestos fijados por la Ley para la determinación completa de la base imponible, no pudiendo la Administración conocer los datos necesarios para determinarla utilizando aquéllos otros regímenes que se presentan como principal y alternativo.

b) El artículo 158 LGT completa el régimen sustantivo con los aspectos procedimentales obligando a dejar constancia de los hechos y razones por las que se aplica el régimen, lo que supone exigir la motivación de las circunstancias de hecho que habilita su aplicación.

c) Entre los motivos que, según la jurisprudencia, justifican la utilización del método de estimación indirecta se encuentran: existencia de omisiones o inexactitudes de la documentación contable o registral que impida conocer la exactitud o exhaustividad de ésta; la falta de verificabilidad de la contabilidad por incumplimiento de los principios contables; la incongruencia entre las operaciones registradas y las operaciones de las que se tiene certeza por otras circunstancias; y la existencia de omisiones, entre otras.

d) El propio carácter subsidiario determina que, cuando se comprueban varios impuestos o, incluso, periodos del mismo impuesto, la aplicabilidad del método de estimación indirecta puede resultar justificada para alguno o algunos de ellos, en los que se cumplen las circunstancias legales, y no para los demás.

Comprueba este Tribunal que en el expediente consta el informe razonado al que se hace referencia en la normativa y que se pronuncia sobre las cuestiones requeridas.

Resulta necesario que la Administración justifique los medios elegidos para la determinación de las bases y explique los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos de forma que el contribuyente pueda hacerse cargo de la idoneidad o no de dichos medios y frente a ellos formular en su defensa cuantas alegaciones considere oportunas.

Considera este Tribunal que la aplicación del método está debidamente justificada, así como los medios elegidos para la determinación de las bases y el detalle de los cálculos realizados.

Frente a ello no se formulan alegaciones por parte del interesado, mas allá de considerar que dicho método hubiera de aplicarse igualmente al cálculo de las cuotas del IVA soportado por el contribuyente.

El artículo 81 de la Ley del IVA señala:

Uno. Con carácter general, la base imponible se determinará en régimen de estimación directa, sin más excepciones que las establecidas en esta Ley y en las normas reguladoras del régimen de estimación indirecta de las bases imponibles.

La aplicación del régimen de estimación indirecta comprenderá el importe de las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por el sujeto pasivo y el impuesto soportado correspondiente a las mismas.

En relación con lo anterior este Tribunal quiere señalar que la cuestión invocada por el interesado en alegaciones es una posibilidad considerada específicamente, además, en el artículo 158 de la LGT, a partir de la modificación operada en dicho artículo por la Ley 34/2015.

Señala, en este sentido, el apartado 4 del mencionado artículo:

4. En caso de imposición directa, se podrá determinar por el método de estimación indirecta las ventas y prestaciones, las compras y gastos o el rendimiento neto de la actividad. La estimación indirecta puede referirse únicamente a las ventas y prestaciones, si las compras y gastos que figuran en la contabilidad o en los registros fiscales se consideran suficientemente acreditados. Asimismo, puede referirse únicamente a las compras y gastos cuando las ventas y prestaciones resulten suficientemente acreditadas.

En caso de imposición sobre el consumo, se podrá determinar por el método de estimación indirecta la base y la cuota repercutida, la cuota que se estima soportada y deducible o ambos importes. La cuota que se estima soportada y deducible se calculará estimando las cuotas que corresponderían a los bienes y servicios que serían normalmente necesarios para la obtención de las ventas o prestaciones correspondientes, pero solo en la cuantía en la que se aprecie que se ha repercutido el impuesto y que este ha sido soportado efectivamente por el obligado tributario. Si la Administración Tributaria no dispone de información que le permita apreciar la repercusión de las cuotas, corresponderá al obligado tributario aportar la información que permita identificar a las personas o entidades que le repercutieron el impuesto y calcular su importe.

Ningún gasto o cuota soportada correspondiente a un ejercicio regularizado por medio de estimación indirecta podrá ser objeto de deducción en un ejercicio distinto.

De acuerdo con lo señalado, el método de estimación indirecta es admisible para determinar las cuotas del IVA soportado cuando concurren las circunstancias señaladas para ello, pero en cualquier caso es necesario que exista alguna prueba de que tales cuotas han sido efectivamente soportadas por el interesado. Esto es, que pese a haber sido repercutidas por los proveedores y soportadas por el interesado, no se hayan incluido en las autoliquidaciones.

La deducción de las citadas cuotas, tanto en atención a la dicción de la norma, que la condiciona a que se hayan soportado efectivamente, como por necesaria equiparación entre los contribuyentes a los que se aplica la estimación indirecta con aquellos otros cuyas deudas tributarias se determinan conforme al procedimiento de estimación directa, ha de entenderse referida a cuotas de IVA soportado, esto es, en las que se haya producido la normal repercusión del impuesto, reflejo en la actuación entre particulares del devengo del tributo y de su obligación de ingreso.

Cuestión distinta es que, al amparo de la quiebra en el cumplimiento de las obligaciones formales y documentales que conduce a la aplicación del régimen de estimación indirecta, se pretendiera la deducción de cuotas no soportadas por el sujeto pasivo.

En lo atinente a empresarios o profesionales que no cumplen las obligaciones que establece la normativa del IVA, es relevante la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone, en la que el TJUE concluyó declarando que las disposiciones de la Directiva del IVA: "no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite a la administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido cuando se ha acreditado que éste incumplió fraudulentamente, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder disfrutar de ese derecho."

Considera este Tribunal igualmente relevante la doctrina del conocimiento, instituida por el TJUE en varias de sus sentencias (entre otras, las de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, 6 de septiembre de 2012, Tóth, asunto C-324/11, ó 13 de febrero de 2014, Maks Pen, asunto C-18/13), conforme a la cual cabe la denegación del derecho a la deducción del IVA soportado cuando el sujeto pasivo que lo pretenda supiera o debiera haber sabido que, con ello, participaba en la comisión de un fraude fiscal. Correspondiendo, como corresponde, a la administración tributaria la acreditación de los elementos objetivos en los que se puede basar este conocimiento, este puede, y debe (así lo señala la sentencia de 18 de diciembre de 2014, asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros), denegar la deducción de las cuotas así soportadas.

De especial interés, por lo que se refiere a la alegación que formula la reclamante, es la sentencia de 22 de octubre de 2015, recaída en el asunto C-277/14, PPUH Stehcomp, en la que se analizó la deducibilidad del IVA soportado por ciertos bienes debido a que la factura ha sido emitida por un operador que ha de ser considerado

inexistente, siendo imposible identificar al verdadero proveedor de los bienes. Dispuso en este caso el TJUE lo siguiente:

47. A este respecto, ha de recordarse que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véanse las sentencias Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartados 35 y 37 y jurisprudencia citada, y Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 26).

48. Si así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal, es el caso también cuando éste sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA. En tales circunstancias, el sujeto pasivo debe ser considerado, a efectos de la Sexta Directiva, partícipe en dicho fraude, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente (véanse las sentencias Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartados 38 y 39 y jurisprudencia citada, y Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 27).

49. En cambio, cuando se cumplen los requisitos materiales y formales previstos por la Sexta Directiva para el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducción, no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en dicha Directiva sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por el sujeto pasivo en cuestión, fuera constitutiva de fraude en el IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16, apartados 51, 52 y 55; Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartados 44 a 46 y 60, y Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 44, 45 y 47).

50. Corresponde a la administración tributaria que haya detectado fraudes o irregularidades cometidos por el emisor de la factura demostrar, con datos objetivos y sin exigir del destinatario de la factura verificaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude en el IVA, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente (véanse, en este sentido, las sentencias Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartado 45, y LVK - 56, C-643/11, EU:C:2013:55, apartado 64).

51. La determinación de las medidas que, en un caso concreto, pueden exigirse razonablemente a un sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude cometido por un operador anterior depende esencialmente de las circunstancias de dicho caso (véase la sentencia Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 59, y auto Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, apartado 37).

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

53. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones planteadas que las disposiciones de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la que es objeto del procedimiento principal, que niega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA adeudado o pagado por bienes que le han sido entregados debido a que la factura ha sido emitida por un operador que, con arreglo a los criterios establecidos en dicha normativa, ha de ser considerado inexistente y a que resulta imposible identificar al verdadero proveedor de los bienes, salvo si se demuestra, con datos objetivos y sin exigir del sujeto pasivo verificaciones que no le incumben, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber

sabido que esa entrega formaba parte de un fraude en el IVA, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

No siendo discutida en el asunto que dio lugar a esta sentencia la realidad de las operaciones, el conocimiento que el empresario o profesional pudiera tener de su carácter fraudulento, una vez acreditado, había de habilitar la denegación del derecho a la deducción.

En igualmente relevante lo señalado por el TJUE en su sentencia de 21 de noviembre de 2018, asunto C-664/16, Vadan, en que declara que un sujeto pasivo que ha sido incapaz de proporcionar evidencias sobre el IVA que ha soportado mediante factura o cualquier otro documento no puede invocar el derecho a la deducción del IVA exclusivamente con base en una valoración o dictamen pericial realizado por un perito tercero designado al efecto por un juez nacional. Dispuso al respecto el TJUE lo siguiente:

42. Así pues, la aplicación estricta de la exigencia formal de presentar facturas contravendría los principios de neutralidad y proporcionalidad, dado que tendría como efecto impedir de manera desproporcionada al sujeto pasivo beneficiarse de la neutralidad fiscal con respecto a sus operaciones.

43. Sin embargo, incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 - Inversiones Inmobiliarias e Turísticas, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 46 y jurisprudencia citada).

44. Por tanto, el sujeto pasivo está obligado a aportar pruebas objetivas de que, efectivamente, con anterioridad adquirió bienes y recibió servicios de sujetos pasivos, para las necesidades de sus propias operaciones sujetas al IVA, y con respecto a los cuales efectivamente abonó el IVA.

45. Estas pruebas pueden comprender, en particular, los documentos que se encuentren en posesión de los suministradores o prestadores de servicios de los que el sujeto pasivo haya adquirido bienes o recibido servicios y por los cuales haya abonado el IVA. Una estimación resultante de un dictamen pericial ordenado por un órgano jurisdiccional nacional puede, en su caso, completar las antedichas pruebas o reforzar su credibilidad, pero no reemplazarlas.

46. En el caso de autos, de las indicaciones que se dan en la resolución de remisión se desprende que, al no poder aportar facturas, el Sr. Vadan presentó otros documentos que son, sin embargo, ilegibles y, según el órgano jurisdiccional remitente, insuficientes para determinar la existencia y el alcance del derecho a deducción.

47. Por lo que atañe a la prueba mediante un peritaje judicial como el del litigio principal, ese órgano jurisdiccional precisa que el perito tendría como misión evaluar el importe del IVA deducible, basándose en la cantidad de obras efectuadas o de mano de obra utilizada por el referido sujeto pasivo para la construcción de los edificios que vendió. A este respecto, debe, sin embargo, señalarse que un peritaje de ese tipo no permitiría demostrar que el Sr. Vadan efectivamente abonó ese impuesto por lo que respecta a las operaciones efectuadas previamente con el fin de construir esos edificios.

48. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que la Directiva IVA y, en particular, sus artículos 167, 168, 178, letra a), y 179, así como los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, un sujeto pasivo al que no le resulta posible demostrar, mediante la presentación de facturas o de cualquier otro documento, el importe del IVA previamente pagado no puede disfrutar de un derecho a deducir el IVA basándose únicamente en una estimación resultante de un dictamen pericial ordenado por un órgano jurisdiccional nacional.

El Derecho de la Unión habilita, pues, la denegación del derecho a la deducción a los empresarios o profesionales que, de modo fraudulento, incumplen sus obligaciones fiscales (sentencia de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone).

A la vez, y a pesar de la realidad de las compras de bienes o servicios que se puedan haber utilizado en la actividad empresarial o profesional, la participación de quien pretend la deducción del impuesto en operaciones fraudulentas de las que pudiera resultar detentador, debidamente acreditada por la administración, permite la denegación de la deducción del IVA así soportado.

Finalmente, debe denegarse, conforme al Derecho de la Unión, la deducción del IVA soportado, cuando quien lo pretenda carece del adecuado soporte documental (sentencia de 21 de noviembre de 2018, asunto C-664/16, Vadan).

Así las cosas, y de vuelta a la normativa interna, en situaciones en las que, efectivamente, se hayan adquirido bienes o servicios por los que, efectivamente de nuevo, se haya soportado el IVA, la aplicación del

método de estimación indirecta de bases imponibles ha de comprender, en lo que al IVA se refiere, tanto el devengado como el soportado deducible, como así imponen los preceptos antes transcritos. Por el contrario, en caso de que no se puedan acreditar las adquisiciones por las que se pretende soportado el tributo, al igual que en aquellas otras situaciones en las que, existiendo dichas compras, no exista un IVA soportado por las mismas, por razón de su carácter fraudulento, habrá de descartarse la deducción de este impuesto no soportado.

De acuerdo con la documentación que figura en el expediente y lo señalado por la Administración, esta, pese a admitir la posibilidad de que el interesado haya efectuado gastos por compras relacionadas con las ventas no declaradas, señala que no existe prueba alguna de que se haya soportado el IVA en tales adquisiciones, más bien tiene indicios de que dada la trama de compras y ventas ocultas no se haya producido, por parte de los proveedores, la efectiva repercusión de las cuotas que se constituirían en soportadas para el reclamante.

El interesado no aporta prueba alguna de la realidad de las posibles cuotas soportadas, por lo que no procede la aplicación del referido método para estimar las mismas.

En sus alegaciones, el reclamante hace alusión a pronunciamientos de los tribunales en que se plantea que la regularización ha de ser íntegra en el sentido de considerar las cuotas devengadas así como las cuotas soportadas a efectos de efectuar la liquidación.

El pronunciamiento de este Tribunal no contradice lo allí señalado, pero incide en que para poder estimar las cuotas soportadas en compras ha de existir prueba de la realidad de las mismas, y tal prueba, en la medida en que se configura como un derecho del contribuyente ha de ser aportada por el mismo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT que señala que: "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

No se trata por tanto de negar de forma absoluta el derecho de deducción del obligado, es más, se mantienen las deducciones de las cuotas registradas, sino de no realizar una estimación de aquellas cuotas soportadas adicionales a las declaradas en las que pudo incurrir el obligado y respecto de cuya realidad no existe prueba alguna.

Ha de tenerse en cuenta además, que esta cuestión fue analizada con ocasión de la sentencia dictada por el Juzgado de lo Penal n.º 2 de ..., en la que se consideró: "ninguna documentación se aportó al proceso, concluyendo que las compras que se realizaban para conseguir ese incremento productivo eran compras opacas o en negro que no daban derecho a deducción alguna, pues la propia mecánica del impuesto obliga que para poder reducir la base imponible en necesario haber soportado parte del tributo en esas compras, no el importe de la compra del objeto en sí sino del impuesto que grava dicha compra, y si el sujeto adquiere el bien sin pago de tributo alguno, el IVA soportado es lógicamente 0".

La sentencia anterior fue recurrida en apelación, confirmándose esta cuestión por la Audiencia Provincial de ..., respecto a los delitos no prescritos.

Por otra parte, el grado de idoneidad de los medios elegidos para la determinación de las bases o rendimientos habrá de analizarse caso por caso, pues son múltiples las situaciones que pueden darse a este respecto, correspondiendo en último término a los órganos revisores, tanto en la vía administrativa como en la vía contenciosa, decidir sobre tal idoneidad. En el caso que nos ocupa se utilizan, por parte de la Administración, los datos obtenidos del mismo contribuyente respecto de otros ejercicios, y que permitió realizar para los mismos los cálculos conforme al método de estimación directa, se tiene en cuenta igualmente la potencial capacidad productiva de la entidad y se aplican índices correctores.

Siendo, además, que no ha sido la cuestión de la idoneidad alegada por el reclamante y que se ha confirmado la misma en el orden penal, respecto de otros ejercicios, este Tribunal considera adecuados e idóneos los medios elegidos para la determinación de las bases regularizadas.

De acuerdo con lo señalado en los fundamentos de derecho anteriores, este Tribunal confirma la cuota tributaria liquidada por no haberse producido la prescripción de los periodos regularizados y por ser correcta la aplicación del método de estimación indirecta.

Quinto.

El reclamante se muestra disconforme igualmente con el cálculo de los intereses de demora, habiéndose computado una demora de casi 17 años a cargo del mismo.

Tal como señala el acuerdo de liquidación, la regulación del cálculo de los intereses de demora se contenía en el artículo 87.Dos de la Ley 230/1963 que señalaba: "Asimismo, serán exigibles intereses de demora

por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practique la liquidación que regularice la situación tributaria".

Tratándose de una liquidación tributaria derivada de un acta de disconformidad los intereses se han computado conforme a lo señalado en los artículos 60.4 y 69 del RGIT.

Señalan los mismos:

Artículo 60 Liquidaciones tributarias derivadas de las actas.

4. Cuando el acta sea de disconformidad, el Inspector-Jefe, a la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas, en su caso, por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponda dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones.

Artículo 69 Liquidación de los intereses de demora

1 De acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 58 de la Ley General Tributaria, se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practique la liquidación que regularice la situación tributaria.

2 La Inspección de los Tributos incluirá estos intereses de demora en las propuestas de liquidación consignadas en las actas y en las liquidaciones tributarias que practique.

3 A estos efectos, si el acta fuese de conformidad, el día en que se entiende practicada la liquidación se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 60 de este Reglamento.

Tratándose de actas de disconformidad, se liquidarán intereses de demora hasta el día en que el inspector-jefe, de acuerdo con lo previsto en el artículo 60 de este Reglamento, practique la liquidación que corresponda o, si ésta no se hubiera practicado en el plazo previsto en el apartado 4 de dicho artículo, hasta el día en que finalice dicho plazo.

El cálculo de los intereses de demora se ha ajustado a lo previsto por la normativa. Esto es se han calculado desde el fin del plazo voluntario de pago correspondiente a cada uno de los periodos liquidados hasta el fin del cómputo del plazo del mes previsto para que el Inspector jefe dictara liquidación (19/04/2016), dado que la liquidación efectiva se produjo con posterioridad (06/07/2016). La existencia de un periodo de interrupción justificada, como es la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal y la duración de las actuaciones desarrolladas en el seno del proceso penal no es óbice para el cómputo de los intereses de demora durante el referido periodo. No recoge la normativa tributaria supuesto de suspensión del devengo de los intereses derivado de esta circunstancia.

De acuerdo con lo anterior, pese a que este Tribunal reconoce el derecho invocado por el interesado y que apoya en reiterados pronunciamientos referidos al derecho a la tutela judicial efectiva y a un proceso sin dilaciones indebidas, la consideración como excesiva o razonable de la duración del mismo no es una cuestión que compete a este Tribunal y que pueda repararse en el ámbito tributario, en que nos encontramos.

Existen vías en el orden jurisdiccional en defensa de tal derecho, mediante la invocación de un daño susceptible de reparación.

No es competencia de este Tribunal valorar cual ha de ser la duración razonable del procedimiento penal sustanciado por lo que no le corresponde pronunciarse sobre la incidencia de tal circunstancia en la determinación de los intereses de demora que se han ajustado a lo previsto en la normativa que resulta aplicable y a la que hemos hecho referencia.

Sexto.

Sentado lo anterior, procede que este Tribunal se pronuncie respecto si es ajustado a derecho el acuerdo de imposición de sanción dictado por la Inspección y que es objeto de impugnación junto con la liquidación de la que trae causa, de la que se han ocupado los fundamentos de derecho anteriores. En este sentido, habrá de analizar la concurrencia de los dos elementos constitutivos del ilícito tributario, en particular:

-Si concurre el tipo infractor en la conducta de la entidad.

-Si se aprecia el elemento subjetivo de la culpabilidad en la comisión de la infracción.

En primer lugar, el interesado alega de forma expresa la improcedencia de la sanción impuesta con base en la prescripción de la misma. Señala que la absolución de un asunto en vía penal impide que se sancione en vía administrativa por los mismos hechos.

Ya se ha resuelto que no se encontraba prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, confirmando en este sentido la liquidación practicada por la Inspección.

Respecto a la prescripción del derecho de la Administración para imponer sanciones en relación con el ejercicio 1999, señala expresamente la letra c) del artículo 64 de la Ley 230/1963: "Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones: (...) c) La acción para imponer sanciones tributarias."

Este plazo de prescripción comenzará a contarse, de acuerdo con el artículo 65 de la Ley 230/1963: "(...) en el caso c), desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones (...)".

Señala el artículo 66 de la referida Ley 230/1963, lo siguiente:

Uno. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo sesenta y cuatro se interrumpen:

a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible. Asimismo, los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán, además de por las actuaciones mencionadas anteriormente, por la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

c) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago a liquidación de la deuda.

Dos. El plazo de prescripción a que se refiere la letra d) del artículo sesenta y cuatro se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia.

Habiéndose iniciado el procedimiento inspector en fecha 8 de mayo de 2003, y teniendo en cuenta lo señalado en el fundamento de derecho tercero, el plazo de prescripción para imponer sanciones se ha interrumpido, por lo que se desestima la alegación de la reclamante en este punto.

Señala además que en la medida en que se ha producido la absolución en el orden penal no procede la imposición de sanción con base en los mismos hechos.

La absolución en el orden penal implica que no concurren los requisitos para la consideración de la conducta como constitutiva del delito tipificado en la Ley, pero precisamente esta circunstancia habilita a continuar el procedimiento tributario para determinar la regularización y responsabilidades en este orden.

En el caso que nos ocupa el tribunal llegó a la analizar la concurrencia de los elementos constitutivos del ilícito penal pero la absolución se produjo por la cuestión temporal que determinaba la prescripción del delito.

Como ya hemos referido, el Tribunal Supremo señala en su jurisprudencia que el que unos hechos no sean constitutivos de delito, no impide que puedan serlo de una infracción tributaria o que puedan dar lugar a una regularización o liquidación tributaria. No se vulnera el principio "non bis in idem" por el hecho de que se continúe con un procedimiento administrativo de liquidación tributaria por los mismos hechos que han dado lugar a una sentencia absolutoria. La propia norma prevé la posibilidad de continuar con el procedimiento administrativo de liquidación tributaria después de haberse dictado una sentencia absolutoria con tal de que se respeten los hechos que el tribunal penal hubiese considerado probados (TS 10/04/2015)

En cuanto al tipo infractor, la conducta de la entidad ha sido tipificada por la Administración, teniendo en cuenta, tal como exige la Disposición Adicional Cuarta de Ley 58/2003 General Tributaria, la opción más favorable al interesado entre lo que resulte de la aplicación de la Ley 230/1963 y la Ley 58/2003, de conformidad con el artículo 79. a) de la Ley 230/1963 para todos los periodos mensuales del ejercicio 1999 y de conformidad además con el artículo 79. d) para los periodos de abril, junio, julio, agosto, septiembre y diciembre.

El artículo 79 de la Ley 230/1963 dispone lo siguiente:

Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:

a) Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley.

b) No presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación.

c) Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones.

d) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

e) Determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios, por las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad.

Las autoliquidaciones presentadas por el obligado arrojaban una cuota a ingresar en los periodos de enero a marzo y unas cuotas a compensar en los periodos de abril a diciembre. La regularización practicada por la administración determinó una cuota a ingresar en todos los periodos de liquidación.

Así, las conductas realizadas por el sujeto pasivo que resultan acreditadas y que consistieron en consignar de forma indebida cuotas a compensar en algunos de los periodos de liquidación y dejar de ingresar la cuota tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del periodo, se acomodan a los tipos transcritos que configura la norma.

En cuanto a la concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario, ha de analizarse por este Tribunal si resulta acreditada la culpabilidad del sujeto infractor, de acuerdo con la motivación contemplada en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impugnado.

El análisis de la motivación de la culpabilidad que ha de realizarse en el procedimiento administrativo sancionador permitirá, en su caso, concluir que la conducta del obligado tributario es culpable.

En virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, aquélla debe reflejar todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

A este respecto, el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

3. La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.

Debe examinarse, por tanto, si el acuerdo sancionador contiene todos los elementos que exigen los preceptos citados, esto es, si la fundamentación jurídica del mismo es suficiente, acreditando de esta manera la culpabilidad del sujeto infractor.

Respecto a la culpabilidad debe señalarse que la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que le otorga la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal, como lo prueba la afirmación contenida en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional, "ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados".

En términos análogos se pronuncia la actual Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, en sus artículos 178 y 179.

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria".

La negligencia, por otra parte, como han indicado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

El acuerdo sancionador contiene la siguiente motivación de la culpabilidad:

"En el presente caso la regularización deriva de comprobar que una parte de las ventas que realizaba la sociedad **X Y**, SL, a sus clientes no fue declarada, no repercutiéndose el IVA correspondiente. Dicha circunstancia ha sido confirmada por el propio administrador del obligado tributario, Sr. ... **Y** quien admitió haber efectuado ventas no oficiales y sin repercusión de I.V.A. a determinados clientes. Asimismo, también fue confirmado por clientes del obligado tributario que fueron objeto de comprobación.

En consecuencia, la sociedad realizaba compras y ventas de bienes que no declaraba a la Hacienda Pública, introduciendo su producto en el mercado de forma opaca al objeto de tributación, realizando más ventas de las declaradas en sus liquidaciones tributarias.

Las citadas operaciones de venta, se formalizaban por el contribuyente en unos documentos impresos en hojas sin la identificación del mismo, y sin la proforma de la factura o albarán, o con una proforma distinta a la de la serie oficial. Estos documentos se han denominado "documentos tipo B" ("facturas tipo B" y "albaranes tipo B").

El contribuyente no ha facilitado la totalidad de las facturas tipo B emitidas. Así, si bien en la cintas DAT aportadas constan listados de ventas no oficiales de casi todo 2000, todo 2001 y parte del 2002, no hay información del año 1999. Tampoco ha sido posible su obtención de terceros, puesto que dada la estructura opaca de dichas ventas la Inspección no ha podido conocer la identidad de los destinatarios, salvo los detallados en los hechos entre los que se encuentra la sociedad **Z**, SL, en cuya sede se encontró un listado de compras sin IVA al obligado tributario correspondiente al año 1999. Asimismo, los Libros Registro del I.V.A. correspondientes y la contabilidad únicamente recogen las ventas tipo A documentadas en la serie oficial, por el contrario, el de las ventas documentadas en la serie no oficial, no se encuentra ni contabilizado, ni declarado.

Las anteriores circunstancias han determinado la imposibilidad de efectuar una estimación directa del volumen real de ventas al objeto de determinar la base imponible del IVA, así como las cuotas que se debieron de repercutir, lo que motivó su estimación indirecta de acuerdo con lo previsto en el artículo 50 de la Ley 230/1963.

De todo lo expuesto se aprecia el necesario elemento subjetivo, por cuanto que la sociedad conoce sus obligaciones para con la Hacienda Pública, entre las que destacan el deber de presentar declaraciones correctas y acordes con la realidad de la actividad que lleva a cabo.

Su forma de actuar implica una conducta dolosa, puesto que conociendo la existencia del hecho imponible lo oculta y no repercute el IVA que grava dichas operaciones, sin que dicha forma de actuar pueda estar amparada en ninguna norma; es más, es totalmente contraria a la misma, dado que la normativa del impuesto

impone a los contribuyentes la obligación de declarar todas sus operaciones, que serán debidamente registradas, repercutiendo el IVA correspondiente. Por tanto, su actuación es consciente y totalmente voluntaria, siendo su objetivo el defraudar a la Hacienda Pública, ocultando una parte importante de sus ventas, y participando activamente en dicho fraude en el que colaboran sus clientes, sin que quepa apreciarse la existencia de ninguna laguna interpretativa o interpretación razonable de la norma que le excluya de responsabilidad en la comisión de la infracción.

Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario.

La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción."

A mayor abundamiento, pese a que se resolvió la absolución penal por el delito fiscal cometido en 1999, debido a la prescripción del mismo, declarado en auto aclaratorio de la Audiencia Provincial de ..., el Juzgado de lo Penal y posteriormente la Audiencia Provincial tuvo oportunidad de pronunciarse sobre el elemento subjetivo en la conducta del obligado, señalando la concurrencia de dolo en la misma.

En el acuerdo sancionador se incluye la motivación de la culpabilidad con remisión a los hechos y circunstancias derivados de las actuaciones de comprobación realizadas y se analiza de forma específica la concurrencia del elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario.

Así, este Tribunal considera suficientemente acreditada la concurrencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario, por lo que confirma la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción.

Procede, de acuerdo con lo anterior, confirmar el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

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