

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092686

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de marzo de 2024

Sala 2.^a

R.G. 2998/2022

Procedimiento sancionador. Competencia. En el caso analizado no cabe duda de que las pruebas recabadas por la Inspección en la entrada y registro que se realizó, en virtud de la sentencia del TS, violentando un derecho fundamental, como es el de la inviolabilidad del domicilio, son ilícitas y no pueden ser tenidas en cuenta para dictar liquidación. Sin embargo, debe tenerse claro que el hecho de que se haya declarado nulo el auto judicial de entrada y registro no tiene por qué suponer directamente la nulidad de toda la liquidación dictada como resultado del procedimiento inspector, en absoluto.

En estos casos resulta necesario analizar si la liquidación impugnada puede subsistir en virtud de otras pruebas no relacionadas con la entrada en el domicilio, esto es, la ilicitud de las pruebas recabadas en la entrada y registro no tienen por qué contaminar las restantes pruebas que se han podido obtener legalmente por la Inspección en el curso de las actuaciones de comprobación y que pueden bastar para motivar y sostener la liquidación impugnada.

En el presente caso, asimismo, la regularización practicada trae causa de circunstancias que en absoluto tienen relación con las pruebas que pudieran haberse obtenido en las entradas efectuadas, y es que se fundamenta en elementos que obraban y obrarían en poder de la Administración con independencia de la entrada referida, esto es, que las entidades repercutidoras rectificaron la repercusión de las cuotas de IVA y que la entidad, que fue quien las soportó y dedujo, no realizó dicha rectificación de la deducción.

La obligación de rectificación de cuotas de IVA deducidas que recae sobre el destinatario de la operación existe y por ello es por lo que la Administración tributaria practicó la regularización. Siendo esto así, en relación con el acuerdo sancionador, la entidad alega la falta de la debida imparcialidad y objetividad del funcionario instructor, entendiéndolo que procedía su recusación.

Pues bien, el carácter taxativo de las causas de abstención y recusación previstas en los arts. 28 y 29 de la Ley 30/1992 (LRJAP y PAC) impide su aplicación a casos distintos a los contemplados en los mismos y, en este caso, no se aprecia en ningún momento, un interés particular en el actuario que pueda colisionar con el «interés general» perseguido por la actuación administrativa en el expediente tributario que nos ocupa, de forma que no puede apreciarse ninguna de las causas de abstención o recusación contemplada en el artículo citado, como alega la entidad.

Además, el art. 29.1 de la Ley 30/1992 (LRJAP y PAC) determina que la concurrencia de cualquiera de las causas de abstención anteriormente reproducidas, podrán ser alegadas por la interesada en cualquier momento del procedimiento. En nuestro caso, sin embargo, no consta que se haya hecho valer dicha circunstancia por la interesada, hasta la interposición de la reclamación económico-administrativa ante el TEAR en primera instancia, y la sustanciación del correspondiente trámite de audiencia, es decir, una vez finalizado el procedimiento de comprobación ante el Inspector actuante, que es el ámbito establecido legalmente para hacer valer la existencia de posibles circunstancias que afecten a la imparcialidad y objetividad que los funcionarios de la Inspección Tributaria están obligados a observar. Ello ha determinado que el actuario interviniente no haya tenido la oportunidad de alegar lo que considere en su defensa, ni se ha dado a su superior la oportunidad de pronunciarse fundadamente al respecto.

Tampoco procede apreciar, como alega la entidad, la vulneración del principio de imparcialidad por el hecho de que la instrucción del procedimiento sancionador se haya realizado por el mismo actuario que llevó a cabo la instrucción de las actuaciones de comprobación e investigación. La competencia para acordar la iniciación de un procedimiento sancionador derivado de actuaciones de comprobación e investigación corresponde al equipo o unidad que hubiera desarrollado dichas actuaciones, salvo que el Inspector Jefe designe otro diferente.

La instrucción del procedimiento podrá encomendarse por el Inspector Jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso. La referencia legal a la separación o independencia es relativa al expediente, y no al funcionario instructor, y ello no permite fundar alegaciones de falta de imparcialidad. **(Criterio 1 de 1)**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 80 y 114.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 24.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 28 y 29.

Ley Orgánica 6/1998 (LOPJ), art. 11.

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

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León de 22 de diciembre de 2021, R.G. 47-04529-2018 y, acumulada, 47-04532-2018, en relación con los acuerdos de liquidación y sancionador dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos de enero a mayo de 2015.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 1 de junio de 2016, se notificó a la entidad recurrente el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de alcance general y relativas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 a 2014, e IVA, periodos comprendidos entre febrero de 2012 y diciembre de 2014, si bien, con fecha 18 de julio de 2016, se notificó la ampliación de la extensión al IVA, periodos de 2015, con alcance parcial limitado a la comprobación de las deducciones de las facturas rectificadas por sus proveedores correspondientes a los periodos de 2015.

Segundo.

Con fecha 17 de julio de 2018, tras la tramitación del correspondiente procedimiento, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León, de la AEAT., dictó acuerdo de liquidación en el que, en síntesis, se regularizaban las cuotas de IVA soportadas por la entidad recurrente en los periodos en que ejerció el derecho a su deducción en la medida en que las mismas habían sido rectificadas por los repercutidores (proveedores de la entidad recurrente) con motivo de la declaración de concurso de acreedores de la entidad recurrente y sobre la base de lo dispuesto en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (Ley del IVA).

Asimismo, asociado al anterior acuerdo de liquidación, la misma Dependencia inició procedimiento sancionador que finalizó mediante acuerdo sancionador, dictado en la misma fecha 17 de julio de 2018, en el que se determina la comisión de la infracción leve contenida en el artículo 191.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) en todos los meses regularizados y la infracción grave contenida en el artículo 195.1 de la misma Ley en los meses de febrero y marzo de 2015.

Tercero.

Con fecha 30 de julio de 2018, disconforme con los acuerdos de liquidación y sancionador anteriores, la entidad recurrente interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Castilla y León, que las tramitó acumuladamente con R.G. 47-04529-2018 y 47-04532-2018, formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones, en los términos empleados por el TEAR en la resolución impugnada:

*"- Que se regulariza el IVA soportado que había sido repercutido por **QR** por importe de 1.192.753,55 euros, y por **TW**, SA por importe de 77.081,35 euros, pero en el acuerdo de liquidación relativo al IVA del ejercicio 2014 la Inspección de los Tributos ha considerado que una parte de las cuotas repercutidas son inexistentes ya que fueron repercutidas indebidamente al haber existido sobrefacturación; que las mismas consideraciones se realizan respecto a hechos idénticos acaecidos en 2011, 2012 y 2013 que se documentaron en un Informe relativo al IVA de dichos periodos remitido a la Fiscalía, y que sirvió de base a la querrela presentada por la Fiscalía que dio lugar a las actuaciones de carácter penal que en este momento se siguen en el Juzgado de Instrucción nº ... de MUNICIPIO_1.*

*- Que resulta contradictorio que la Inspección de los Tributos admita la validez de la rectificación de cuotas de IVA repercutido realizada por **QR**, S.A. y por **TW**, S.A. y al mismo tiempo sostenga la propia inexistencia de los servicios por los cuales se repercutieron en su día esas cuotas de IVA.*

*- Que la regularización de las cuotas indebidamente repercutidas por **QR**, y por **TW**, SA debería ir acompañada del reconocimiento del derecho a su devolución a favor del obligado tributario en el marco de la regularización íntegra.*

- Que la Ley del IVA no fija ningún plazo concreto en que la empresa concursada haya de realizar la rectificación de las deducciones.

*- Que la regularización efectuada con **HS** ha sido errónea, ya que se regularizan "las cuotas repercutidas que han sido rectificadas por dicho proveedor con motivo de la declaración del concurso, pero al mismo tiempo y además, elimina la deducción originaria de dichas cuotas (realizada por **XZ** en junio de 2015, aunque la factura correspondía a febrero de 2015).*

En conclusión, la propuesta implica una doble regularización de unas mismas cuotas, lógicamente inadmisibles".

- Que los intereses de demora están mal calculados ya que "los Acuerdos de Liquidación calculan intereses de demora desde el mes cuya liquidación de IVA ha de ser objeto de rectificación, cuando lo procedente ... será liquidar intereses de demora solo desde el final del período de liquidación correspondiente al mes en que se recibió del proveedor la factura rectificativa".

En relación con el acuerdo sancionador, la entidad recurrente alegó, en síntesis, su nulidad "por ser nulo el acuerdo de liquidación; imposibilidad de determinar el importe de la base sancionadora de forma aproximada sin haber seguido el método de estimación indirecta"; falta de acreditación y motivación de la culpabilidad; y vulneración del principio de proporcionalidad sancionadora."

Cuarto.

Con fecha 22 de diciembre de 2021, el TEAR de Castilla y León dictó resolución de las referidas reclamaciones que igualmente resolvió acumuladamente, disponiendo, en esencia, con respecto a la rectificación de las cuotas soportadas, lo siguiente en su fundamento de derecho quinto:

"QUINTO.- En nuestro caso, la reclamante ni presenta la declaración complementaria en el mismo plazo que la autoliquidación correspondiente al período en que se hubieran recibidos las facturas rectificativas; ni cumplió con su obligación de comunicar a los órganos de la AEAT la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas y el importe total de las cuotas rectificadas de declaración; y es por ello, por lo que se ha hecho necesaria la intervención de los órganos de la Inspección de los Tributos.

Consta en el expediente que numerosos proveedores del obligado tributario comunicaron por vía electrónica, a través del modelo 952, la modificación de la base imponible practicada junto con la documentación señalada en el artículo 24.2 a) del RD 1624/1992 (copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas); y es por ello, por lo que se practica la presente regularización.

No resulta de recibo que la interesada alegue incongruencia en la rectificación de las deducciones correspondientes las facturas emitidas por **QR**, SA, y por **TW**, SA; así, este Tribunal comparte en su integridad los argumentos vertidos al respecto por la Inspección de los Tributos, pues señala:

Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones alegadas, hemos de tener en cuenta que el alcance de las presentes actuaciones es parcial, limitándose a la comprobación de las deducciones de las facturas rectificadas por sus proveedores imputables al ejercicio 2015. Así pues, las actuaciones se han limitado a verificar que las cuotas cuya rectificación ha efectuado el emisor de la factura han sido rectificadas por la obligada tributaria, minorando las deducciones de IVA efectuadas por la concursada.

En relación a **QR**, en este ejercicio no se ha comprobado la existencia de sobrefacturación (el alcance de las actuaciones tampoco permitía su análisis), sino que simplemente se ha verificado que las facturas emitidas a **XZ** por **QR** que esta última ha rectificado como consecuencia de la declaración de concurso de acreedores de **XZ**, S.A., no han tenido la correlativa rectificación de deducciones por parte de la empresa concursada, por lo que se ha propuesto su regularización.

En efecto, a diferencia de lo que alega la reclamante, no nos encontramos con "hechos idénticos" a los acaecidos en 2011, 2012 y 2013 y que están siendo objeto de las correspondientes actuaciones judiciales en vía penal, pues los hechos acaecidos en 2015 (las operaciones llevadas a cabo con **QR**, SA, y por **TW**, SA) no han sido objeto de comprobación inspectora alguna, y por tanto, no se ha calificado como indebida la repercusión efectuada en su día por estos proveedores del obligado tributario.

Lo que está claro es que estos proveedores no han ingresado en el Tesoro las cuotas repercutidas a la interesada como consecuencia de la modificación llevada a cabo (artículo 80 Tres y 89 Cinco de la Ley 37/1992).

Por otra parte, no resulta de recibo la duplicidad alegada en lo relativo a las cuotas rectificadas por **HS** dado que la regularización practicada ha sido única y ha consistido en minorar el IVA rectificado por dicha mercantil en la autoliquidación correspondiente al período en el que la interesada se dedujo el IVA repercutido por **HS**."

En relación con la liquidación de intereses, el TEAR resolvió:

"Es decir, para analizar la procedencia de los intereses de demora liquidados resulta crucial determinar la fecha de recepción de las facturas rectificativas por parte del obligado tributario. En este sentido, podemos distinguir dos supuestos:

1. Con carácter general, en el caso de un obligado tributario que justifique que se encuentra incurso en concurso y que haya cumplido con la obligación impuesta por el artículo 24. 2 b) nº 1 del RD 1624/1992 (la

presentación de comunicación), se habrá de estar a los datos que consten en la misma; de suerte, que no procederá la exigencia de intereses de demora alguno siempre que la rectificación se declare en el mismo plazo que la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hubieran recibido las facturas rectificativas. En otro caso, procederá la exigencia de intereses de demora por el retraso existente entre el día en el que finalice el plazo de autoliquidación referido, y el día en el que se presente la declaración-liquidación rectificativa.

2. En el caso, en el que el obligado tributario no hubiera cumplido con su obligación de comunicar a los órganos de la AEAT la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas y el importe total de las cuotas rectificadas, se habría de considerar que la declaración-rectificativa o complementaria se presenta de manera extemporánea. Y el retraso se computará desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación temporal hasta el día en el que se presente la citada declaración-rectificativa o complementaria, salvo que el obligado tributario acredite por cualquier medio de prueba admisible en derecho, que la rectificación efectuada se produce a causa del supuesto previsto en el artículo 80 Tres de la Ley 37/1992, así como la fecha de recepción de las facturas rectificativas.

En nuestro caso, el obligado tributario ni cumplió con su obligación de comunicar a los órganos de la AEAT la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas y el importe total de las cuotas rectificadas ni presentó declaración liquidación alguna con el fin de consignar las pertinentes rectificaciones de las deducciones, por lo que es correcta la liquidación de intereses de demora practicada por la Inspección de los Tributos."

En cuanto al acuerdo sancionador, el TEAR desestimó igualmente las alegaciones formuladas por considerar, en síntesis, la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo del tipo infractor y la correcta motivación de ello en el acuerdo sancionador.

Dicha resolución del Tribunal Regional fue notificada a la entidad recurrente en fecha 28 de febrero de 2022.

Quinto.

Con fecha 28 de marzo de 2022, disconforme con la resolución desestimatoria referida, la entidad recurrente interpuso ante este TEAC recurso de alzada, alegando, en síntesis:

"I.- Nulidad total de los acuerdos de liquidación y sancionador impugnados, por traer causa inmediata y directa de un acto nulo de pleno derecho. Prescripción.

II.- Subsidiariamente, improcedencia de la regularización practicada con motivo de la regularización de cuotas de IVA repercutido realizada por proveedores tras la declaración de concurso de acreedores, por falta de acreditación de la remisión de las facturas rectificativas, realizada por los proveedores a la concursada.

III.- Nulidad del Acuerdo sancionador impugnado, derivada de la nulidad del Acuerdo de Liquidación del que trae causa inmediata y directa.

IV.- Subsidiariamente, nulidad del Acuerdo Sancionador, por omisión de la obligada indicación del régimen de recusación del instructor en el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador, existiendo circunstancias que acreditan la falta de las debidas imparcialidad y objetividad del funcionario instructor.

V.- Subsidiariamente, nulidad del Acuerdo Sancionador, por falta de acreditación y restauración motivación de la culpabilidad.

VI.- Subsidiariamente, improcedencia del Acuerdo Sancionador: vulneración del principio de proporcionalidad sancionadora y del derecho fundamental a la igualdad ante la ley."

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 de la resolución del TEAR de Castilla y León impugnada y de los acuerdos de liquidación y sancionador de que trae causa.

Tercero.

En primer lugar, procede analizar la relación de la regularización practicada por la Administración con el desarrollo de las actuaciones inspectoras y, en particular, con la práctica de entradas y registros en sede de la empresa.

Tal y como se ha indicado someramente en los antecedentes de hecho y como bien indica el TEAR en la resolución impugnada, la regularización trae causa de los siguientes hechos:

"SEGUNDO.- Por la Inspección de los Tributos del Estado se han venido desarrollando actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación a XZ, S.A. con NIF ..., en adelante y de forma indistinta, obligada tributaria, ... o XZ.

El ... de ... de 2015 el Juzgado de 1ª Instancia N. ... y ... de MUNICIPIO_1 dictó auto de declaración de concurso voluntario ordinario de ... XZ y conforme al auto del mismo juzgado de fecha ... de ... de 2015 se designó administrador concursal a ... (...) (NIF ...), quien a su vez designó gerente y representante de la misma a D. Bts, con NIF ..., de acuerdo a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. El domicilio designado por dicha ... es (...) de MUNICIPIO_1, según consta en el Edicto de la Secretaría de dicho juzgado publicado en el BOE de ...de ...de 2015.

El mismo juzgado dictó auto el ... de ... de 2016, acordando la apertura de la fase de liquidación de la sociedad XZ, S.A., acordándose la sustitución de su órgano de administración como órgano liquidatorio por la administración concursal.

El día 24 de mayo de 2016 la Delegada Especial de la Agencia Tributaria en Castilla y León, emitió autorización administrativa de entrada en fincas y negocios de ... XZ.

Por escrito de 26 de mayo de 2016, la Agencia Tributaria solicitó al Juzgado Contencioso Administrativo de MUNICIPIO_1 autorización de entrada en las instalaciones del contribuyente XZ, S.A. sitas en (...) de LOCALIDAD_1 (MUNICIPIO_2), así como en las oficinas de la calle ... núm. ... de MUNICIPIO_1; y también en las instalaciones de la empresa en la calle ..., núm. ... y anexos de LOCALIDAD_1.

Con fecha ...de ...de 2016, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número ... de MUNICIPIO_1, dictó el auto núm. .../2016, dentro del procedimiento autorización de entrada en domicilio núm. .../2016, autorizando dicha entrada para el día 1 de junio a los funcionarios de la Agencia Tributaria que se indicaban en el mismo. Los funcionarios designados procedieron a la entrada en las instalaciones para las que se había solicitado la autorización judicial respecto a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2011 a 2014 y al Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos de liquidación comprendidos entre febrero de 2012 y diciembre de 2014, incautando toda la documentación que entendieron oportuna.

El inicio de las actuaciones se produjo el día 1 de junio de 2016, mediante notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación al representante de la administración concursal, en el domicilio designado por la misma.

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector, se informó al representante de la entidad que el plazo de duración de las actuaciones era de 27 meses, contado desde la fecha de su notificación, en virtud del artículo 150, apartados 1 y 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), según la redacción dada por la Ley 34/2015 de modificación parcial de la Ley General Tributaria. La circunstancia determinante de la aplicación de ese plazo es la prevista en el número 1º de la letra b) del artículo 150.1 de la Ley General Tributaria:

La cifra anual de negocios es igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

Las actuaciones inspectoras inicialmente tenían carácter general, extendiéndose al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2011 a 2014 y al Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos de liquidación comprendidos entre febrero de 2012 y diciembre de 2014. Con fecha 18 de julio de 2016 se notificó la ampliación de la extensión de las actuaciones inspectoras al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los periodos de liquidación de 2015, con alcance parcial limitadas a la comprobación las deducciones de las facturas rectificadas por sus proveedores imputables a dicho ejercicio.

La actividad principal desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados fue la de ... y preparación de ..., actividad clasificada en el epígrafe ... de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

XZ, S.A., es una compañía titular de una explotación de recursos de la Sección ... (...) denominada "(... ..)" con número de registro ..., situada en el término municipal de MUNICIPIO_2 (...) y siendo también su explotador autorizado.

TERCERO.- Desde la declaración de concurso de acreedores dictada por auto del Juzgado Mercantil de MUNICIPIO_1 de ...de ...de 2015, publicada en el BOE de ...de ...de 2015, una gran parte de los proveedores de XZ han procedido a rectificar sus cuotas repercutidas pendientes de cobro, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 80.3 de la Ley del IVA, mediante la emisión de la correspondiente factura rectificativa y la presentación del modelo 952 por el que comunicaron a la Agencia Tributaria dicha circunstancia.

De acuerdo con los respectivos modelos 952 presentados, las cuotas rectificadas ascienden a -368.871,39 euros en enero de 2015; a -450.670,65 euros en febrero de 2015; a -142.753,26 euros en marzo de 2015; a -345.420,58 euros en abril de 2015; y a -28.693,81 euros en mayo de 2015.

No consta que el obligado tributario hubiera rectificado las cuotas soportadas en los períodos en los que ejerció el derecho a deducción de las cuotas de IVA posteriormente rectificadas por sus proveedores, por lo que se procede a rectificar el IVA deducido en dichos períodos y en las cantidades indicadas.

El obligado tributario formuló alegaciones en el trámite previsto en el artículo 157.3 de la LGT que fueron desestimadas."

La entidad recurrente alega en el recurso de alzada interpuesto que el procedimiento iniciado por la Administración Tributaria es nulo en tanto que el auto de entrada dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo referido fue anulado por sentencia del Tribunal Supremo (...) de 2019, rec. Cas. .../2017, lo que debe extenderse a todo el procedimiento.

Al respecto, no cabe cuestionarse por parte de este TEAC, en ningún punto, la procedencia de la anulación acordada por el Alto Tribunal, que aceptamos en todos sus términos y asumimos.

Por tanto, y como consecuencia de la nulidad determinada por el Alto Tribunal, procede confirmar la ilicitud de las pruebas obtenidas en violación del derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio, no pudiendo ser las mismas tenidas en cuenta por la Inspección para dictar la liquidación impugnada. En tal sentido se pronuncia el artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que señala:

"1. En todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales."

Sobre esta cuestión cabe traer a colación la sentencia nº 97/2019 del Pleno del Tribunal Constitucional de 16/07/2019 (rec de amparo 1805/2017), en la que se fijaban los criterios y puntos más relevantes de la doctrina sobre la ilicitud de la prueba (el subrayado es nuestro):

"3. Elementos del juicio de ponderación. Evolución de la doctrina constitucional.

La primera aproximación a la ponderación necesaria para resolver los intereses en conflicto en relación con la prueba de origen ilícito se contiene en la propia STC 114/1984, de 29 de noviembre, que estableció ya la necesidad de operar a través de un doble juicio:

A) En primer lugar, ha de determinarse la índole de la ilicitud verificada en el acto de obtención de los elementos probatorios. La STC 114/1984, de 29 de noviembre, distingue, a esos efectos, los casos en que ésta tiene una «base [...] estrictamente infraconstitucional», en los que la decisión judicial de incorporación de los elementos de convicción al acervo probatorio carece de relevancia desde el punto de vista del art. 24.2 CE, de aquellos otros casos en los que la ilicitud del acto de obtención de los elementos de convicción radica en «la vulneración de un derecho fundamental» (FJ 4). El Tribunal ha considerado que sólo en ese segundo grupo de supuestos pueden verse comprometidas las garantías constitucionales del proceso. La ilicitud del acto de obtención de pruebas que interesa al art. 24.2 CE es, por tanto, la que radica en la vulneración de un derecho fundamental de libertad o sustantivo. La existencia de una violación antecedente u originaria de un derecho de este tipo constituye, en la doctrina posterior de este Tribunal, la premisa indispensable para que puede existir una violación del art. 24.2 CE mediante su posterior incorporación al acervo probatorio.

Con sustento en esta primera idea básica, el Tribunal ha afirmado que la regla constitucional de exclusión de las pruebas obtenidas en vulneración de derechos fundamentales se refiere siempre a la «vulneración de derechos fundamentales que se comete al obtener tales pruebas», y no a las violaciones de procedimiento que, también en relación con la prueba, se producen «en el momento de su admisión en el proceso o de su práctica en él», que quedan reconducidas, en cuanto a su posible dimensión constitucional, a la existencia de una garantía específica que resulte concretamente vulnerada o al juego general de «la regla de la interdicción de la indefensión» (SSTC 64/1986, de 21 de mayo, FJ 2, y 121/1998, de 15 de junio, FJ 6). La prohibición constitucional de valoración de prueba ilícita no entra, por tanto, en juego cuando el acto de obtención de los elementos de prueba ha sido conforme con la Constitución (SSTC 114/1984, de 29 de noviembre, 107/1985, de 7 de octubre, y 123/1997, de 1 de julio) o cuando la vulneración de un derecho de libertad o sustantivo no ha sido debidamente individualizada en relación con el acto de obtención de la fuente de prueba (STC 64/1986, de 21 de mayo).

B) Una vez constatada la lesión antecedente del derecho fundamental sustantivo, debe determinarse, como segundo paso, su ligamen o conexión con los derechos procesales de las partes desde el prisma del proceso justo y equitativo, o, en palabras de la propia STC 114/1984, la «ligazón» de la prueba controvertida con «un derecho de libertad de los que resultan amparables en vía constitucional». Tal nexo o ligamen existe si la decisión de incorporación al acervo probatorio evidencia una ruptura del equilibrio procesal entre las partes, esto es, una «desigualdad entre las partes en el juicio (art. 14 de la Constitución), desigualdad que ha procurado antijurídicamente en su provecho quien ha recabado instrumentos probatorios en desprecio de los derechos fundamentales de otro» (SSTC 114/1984, de 29 de noviembre, FJ 4, y 49/1999, de 5 de abril, FJ 12). La prohibición constitucional de admisión de prueba ilícita se revela, así, como prohibición instrumental, esto es, como mandato constitucional de identificar aquellas vulneraciones de derechos fundamentales consumadas justamente para quebrar la integridad del proceso, esto es, encaminadas a obtener ventajas procesales en detrimento de la integridad y equilibrio exigibles en un proceso justo y equitativo en cuanto genera «una inaceptable confirmación institucional de la desigualdad entre las partes» (SSTC 114/1984, de 29 de noviembre, FJ 5, y 49/1996, de 26 de marzo, FJ 2).

Este doble juicio analítico, en el que se sustancia la ponderación constitucional sobre la exclusión de la prueba ilícitamente obtenida, ha sido desarrollado en la doctrina de este Tribunal en dos fases jurisprudenciales:

a) En una primera fase de desarrollo, el Tribunal resolvió un amplio grupo de casos que pueden considerarse como imagen o modelo general del nexo o ligamen entre la violación antecedente de un derecho sustantivo y la prohibición de valoración de prueba ilícita. Se trata de supuestos de ausencia o insuficiencia de la motivación de la resolución judicial autorizadora de una injerencia en el derecho fundamental al secreto de las comunicaciones (SSTC 85/1994, de 14 de marzo, FJ 4; 86/1995, de 6 de junio, FJ 3; 181/1995, de 11 de diciembre, FJ 6; 49/1996, de 26 de marzo, FJ 2; 54/1996, de 26 de marzo, FJ 8, y 127/1996, de 9 de julio, FJ 3) o en el derecho a la inviolabilidad del domicilio (STC 126/1995, de 25 de julio, FJ 5), injerencias todas ellas directamente consumadas por las autoridades públicas con fines de investigación criminal y de obtención de pruebas de cargo, normalmente en procesos relativos a delitos contra la salud pública (aunque no siempre, véanse las SSTC 64/1986, de 21 de mayo, respecto de un delito de prostitución ilegal, 49/1996, de 26 de marzo, respecto un delito de cohecho, y 54/1996, de 26 de marzo, respecto de detención ilegal) y cuya incorporación al acervo probatorio comprometía, según constató el Tribunal en las citadas resoluciones, la integridad del proceso penal como proceso equitativo y justo (art. 24.2 CE).

En esta primera fase, la tendencia del Tribunal fue, asimismo, extender la aplicación de la regla de exclusión a la prueba llamada derivada, esto es, aquella respecto de la cual la vulneración del derecho fundamental sustantivo constituye mera fuente de conocimiento indirecto, y ello en virtud de una simple conexión causal (SSTC 85/1994, de 14 de marzo, FFJ 3 y 4; 86/1995, de 6 de junio, FJ 3, y 49/1996, de 26 de marzo, FJ 2), aunque en otros casos afirmó la independencia de la prueba derivada y, con ello, la compatibilidad de la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías con la indemnidad del derecho a la presunción de inocencia, al restar dentro del acervo probatorio, una vez excluida la prueba ilícitamente obtenida, prueba de cargo válida suficiente, para fundar la condena (STC 54/1996, de 26 de marzo, FJ 9).

b) Una segunda fase de definición más precisa del juicio ponderativo sobre el nexo o ligamen del derecho fundamental sustantivo, sus necesidades de tutela y el equilibrio e igualdad de las partes en el seno del proceso se inicia, en la doctrina de este Tribunal, con la STC 81/1998, de 2 de abril, que centra la esencia del conflicto de intereses en la evaluación de las necesidades de tutela que la violación originaria del derecho sustantivo proyecta sobre el proceso en el que se plantea la admisibilidad de la prueba así obtenida. Como condensa la STC 49/1999, de 5 de abril, FJ 12, «[e]n definitiva, es la necesidad de tutelar los derechos fundamentales la que, en ocasiones, obliga a negar eficacia probatoria a determinados resultados cuando los medios empleados para obtenerlos resultan constitucionalmente ilegítimos». Desde la citada STC 81/1998, de 2 de abril, el Tribunal utiliza dos parámetros fundamentales para evaluar el nexo determinante de una necesidad específica de tutela dentro del ámbito procesal:

(i) El parámetro de control llamado «interno» exige valorar la proyección que sobre el proceso correspondiente tiene la «índole, características e intensidad» de la violación del derecho fundamental sustantivo previamente consumada (STC 81/1998, FJ 4).

(...)

(ii) Hay, adicionalmente, un parámetro de control «externo» que exige valorar si existen necesidades generales de prevención o disuasión de la vulneración consumada que se proyectan sobre el proceso penal. En palabras de la STC 81/1998, de 2 de abril, se trata de dilucidar si «de algún modo» la falta de tutela específica en el proceso penal supone «incentivar la comisión de infracciones del derecho al secreto de las comunicaciones [el entonces controvertido] y, por lo tanto, privarle de una garantía indispensable para su efectividad» (FJ 6).

Estos criterios de ponderación han sido aplicados por este Tribunal al examen de la prueba llamada derivada, de la que la vulneración del derecho fundamental sustantivo no es más que fuente de conocimiento indirecto. En estos casos nuestra doctrina distingue entre la mera conexión natural con el acto de vulneración del

derecho fundamental, requisito considerado necesario pero no suficiente, de la conexión o enlace jurídico, que es el único que evidencia una necesidad de protección procesal del derecho fundamental, aplicando, consiguientemente, los criterios de valoración ya expuestos para apreciar la existencia de ese vínculo jurídico y de la correspondiente necesidad de tutela dentro del proceso (STC 121/1998, de 15 de junio, FJ 2; 49/1999, de 5 de abril, FJ 14; 161/1999, de 27 de septiembre, FJ 4, y 8/2000, de 17 de enero, FJ 2).

Respecto de la prueba llamada originaria, de la que la vulneración del derecho fundamental constituye la fuente de conocimiento directo, este Tribunal ha señalado, con carácter general, que, en un principio, ha de entenderse que «la necesidad de tutela es mayor cuando el medio probatorio utilizado vulnera directamente el derecho fundamental» (STC 49/1999, de 5 de abril, FJ 12), pero ha estimado que puede apreciarse la desconexión entre la violación del derecho fundamental sustantivo y las garantías procesales que aseguran la igualdad de las partes y la integridad y equidad del proceso atendiendo a los criterios ponderativos generales ya indicados. En otras palabras, cuando la violación del derecho fundamental es la fuente inmediata de conocimiento de los elementos de convicción que pretenden incorporarse al acervo probatorio existe, a priori, una mayor necesidad de tutela sin que esto impida, no obstante, apreciar excepcionalmente que tales necesidades de tutela no concurren por ausencia de conexión jurídica suficiente entre la violación del derecho fundamental sustantivo y la integridad y equidad del proceso correspondiente.»

En definitiva, no cabe duda de que las pruebas recabadas por la Inspección en la entrada y registro que se realizó, en virtud de la sentencia del TS, violentando un derecho fundamental, como es el de la inviolabilidad del domicilio, son ilícitas y no pueden ser tenidas en cuenta para dictar liquidación.

Sin embargo, debe tenerse claro que el hecho de que se haya declarado nulo el auto judicial de entrada y registro no tiene por qué suponer directamente la nulidad de toda la liquidación dictada como resultado del procedimiento inspector, en absoluto.

En estos casos resulta necesario analizar si la liquidación impugnada puede subsistir en virtud de otras pruebas no relacionadas con la entrada en el domicilio, esto es, la ilicitud de las pruebas recabadas en la entrada y registro no tienen por qué contaminar las restantes pruebas que se han podido obtener legalmente por la Inspección en el curso de las actuaciones de comprobación y que pueden bastar para motivar y sostener la liquidación impugnada. Así, lo viene señalando el Tribunal Constitucional en la doctrina citada (STC 16/07/2019, rec de amparo 1805/2017) y este Tribunal Central, en numerosas resoluciones, entre ellas en resolución de fecha 24/05/2022 (RG 4894/2019), en la que fijábamos como criterio que:

"(...) al considerarse ilícita la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido del sujeto pasivo, se debe anular la entrada y registro domiciliario y, con ello, todos los ajustes que derivan de la información obtenida o recabada por esa actuación; pero, igualmente, deben mantenerse los ajustes que no se derivan de esa información sino que se han practicado en base a la información normalmente obtenida por la Inspección (porque el obligado se la ha aportado en el curso de las actuaciones)."

En idéntico sentido nos pronunciamos en resolución de 29/05/2023, con RG 5972/2021, en la que nos remitíamos a la sentencia 910/2005 de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 08/07/2005 respecto la eventual "contaminación" de las restantes pruebas, por las pruebas ilegalmente obtenidas, en la que señalaba:

"(...) el efecto indirecto no es predicable cuando sea posible establecer una desconexión causal entre las pruebas ilegítimamente obtenidas y las demás obrantes en la causa, ya que no se vicia las restantes pruebas si es posible la desconexión causal entre la ilegítimamente obtenida y las otras. Por ello la ineficacia de una diligencia determinada no impide la validez de otra prueba, salvo que ésta guarde una directa relación con aquélla, de tal modo que sin la primer no hubiese existido la segunda".

Por tanto, ninguna tacha legal puede oponerse a las pruebas obtenidas por la Inspección en el curso de aquellas actuaciones, distintas a las obtenidas (y destruidas) en aquella entrada y registro, cuando no se acredita conexión alguna entre éstas y aquéllas, de ahí que no cabe la "contaminación" de pruebas genérica y total.

En el presente caso, asimismo, la regularización practicada trae causa de circunstancias que en absoluto tienen relación con las pruebas que pudieran haberse obtenido en las entradas efectuadas, y es que se fundamenta en elementos que obraban y obrarían en poder de la Administración con independencia de la entrada referida, esto es, que las entidades repercutidoras rectificaron la repercusión de las cuotas de IVA y que la entidad recurrente, que fue la entidad que las soportó y dedujo, no realizó dicha rectificación de la deducción.

Consecuentemente con todo lo anterior, procede desestimar las alegaciones formuladas por la entidad recurrente al respecto.

Cuarto.

En segundo lugar, la entidad recurrente alega que la regularización practicada es improcedente en tanto que no se ha acreditado la remisión de las facturas rectificadas por sus proveedores.

Al respecto procede señalar lo contenido en el artículo 114 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA) que, en su redacción *ratione temporis*, dispone (el subrayado es de este TEAC):

"Uno. Los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán rectificar las deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de esta Ley.

La rectificación de las deducciones será obligatoria cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido.

Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:

1.º Cuando la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, podrá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las declaraciones-liquidaciones siguientes, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación.

Sin perjuicio de lo anterior, en los supuestos en que la rectificación de las cuotas inicialmente soportadas hubiese estado motivado por causa distinta de las previstas en el artículo 80 de esta Ley, no podrá efectuarse la rectificación de la deducción de las mismas después de transcurrido un año desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican dichas cuotas.

2.º Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres de esta Ley, la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del artículo 80 de esta Ley deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas."

En relación con lo anterior, el artículo 80.Tres de la misma Ley, dispone:

"Tres. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercute la cuota procedente."

En desarrollo de lo anterior, el artículo 24.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Reglamento del IVA), también en su redacción aplicable *ratione temporis* dispone:

"1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule

la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida. En los supuestos de los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión."

Tal y como se ha indicado, la entidad recurrente alega que no consta la recepción de las facturas rectificativas, en relación con lo cual el TEAR manifestó lo siguiente en la resolución impugnada:

"Consta en el expediente que numerosos proveedores del obligado tributario comunicaron por vía electrónica, a través del modelo 952, la modificación de la base imponible practicada junto con la documentación señalada en el artículo 24.2 a) del RD 1624/1992 (copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas); y es por ello, por lo que se practica la presente regularización."

Efectivamente, constan en el expediente modelos 952 presentados por los proveedores de la entidad recurrente, facturas rectificativas por éstos emitidas e incluso acuses de recibo de la entidad recurrente de facturas rectificativas.

Así, como bien concluye el TEAR de Castilla y León, lo anterior implica la obligación de la entidad recurrente de regularizar la deducción, tal y como dispone el artículo 114 de la Ley del IVA.

Esta obligación de rectificación que incumbe al destinatario/adquirente, existe con plena independencia de la potencial comunicación del proveedor/transmitente al mismo o, incluso, de la ausencia de regularización del IVA repercutido por parte del proveedor.

Así lo ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en diversas sentencias, como es la de 28 de mayo de 2020, asunto C-684/18, World Comm Trading Gfz SRL que señala (el subrayado es de este TEAC):

"40 En el caso de autos, de la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que, para oponerse a la regularización del IVA, World Comm Trading se apoya en el hecho de que su proveedor, que dejó de operar en Rumanía, ya no está registrado a efectos del IVA en ese Estado miembro y, por ello, ya no está en condiciones de emitir una factura por los descuentos correspondientes a las entregas nacionales que incluya un número de identificación de IVA rumano ni de solicitar, ante las autoridades tributarias rumanas, la devolución de una parte del IVA que había pagado.

41. A este respecto, procede señalar que el hecho de que el propio IVA devengado por el proveedor del sujeto pasivo no esté regularizado es irrelevante a efectos del derecho de la Administración tributaria nacional competente a exigir la regularización del IVA deducido por un sujeto pasivo.

42 En efecto, por una parte, tal circunstancia no figura entre las excepciones establecidas en el artículo 185, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, que enumera los distintos casos en los que no procede la regularización de una deducción inicialmente practicada.

43 Por otra parte, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la circunstancia de que el propio IVA devengado por el proveedor de un sujeto pasivo no haya sido regularizado es irrelevante a efectos del derecho de la Administración tributaria de obtener la restitución del IVA deducido por un sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, apartado 57)."

Asimismo, la sentencia de 13 de marzo de 2014, asunto C-107/13, FIRIN, establece lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"50. En efecto, el mecanismo de regularización previsto por dichos artículos forma parte del régimen de deducción del IVA establecido por la Directiva 2006/112. La finalidad de dicho mecanismo es aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que sirvan para las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, ese mecanismo persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen (sentencia TETS Haskovo, antes citada, apartados 30 y 31).

51. Por lo que respecta al nacimiento de una posible obligación de regularización de una deducción del IVA practicada sobre las cuotas soportadas, el artículo 185, apartado 1, de dicha Directiva establece el principio según el cual tal regularización se efectuará, en particular, cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan

producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción en cuestión (sentencia TETS Haskovo, antes citada, apartado 32).

(...)

53. Esta conclusión no puede desvirtuarse por la circunstancia de que el IVA adeudado por el proveedor, por su parte, no haya sido regularizado.

(...)

57. En estas circunstancias, y sin perjuicio del derecho del sujeto pasivo a obtener de su proveedor, por las vías previstas al efecto por el Derecho nacional, la restitución del pago anticipado a cuenta por la entrega de bienes que finalmente no se ha realizado, la circunstancia de que el IVA adeudado por ese proveedor no haya sido regularizado es irrelevante a efectos del derecho de la Administración tributaria de obtener la restitución del IVA deducido por dicho sujeto pasivo como consecuencia del pago a cuenta correspondiente a dicha entrega.

58. Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que los artículos 65, 90, apartado 1, 168, letra a), 185, apartado 1, y 193 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que la deducción del IVA practicada por el destinatario de una factura expedida en razón de un pago anticipado a cuenta de una entrega de bienes debe regularizarse cuando, en circunstancias como las del litigio principal, dicha entrega finalmente no se realice, a pesar de que el proveedor siga adeudando ese impuesto y no haya reembolsado el pago a cuenta."

La obligación de rectificación de cuotas de IVA deducidas que recae sobre el destinatario de la operación existe y por ello es por lo que la Administración tributaria practicó la regularización.

Como consecuencia, este TEAC determina correcta la liquidación practicada, desestimando las alegaciones formuladas por la entidad recurrente **XZ**, S.A. al respecto.

Quinto. *Sobre la base de lo concluido en el fundamento de derecho anterior, debe analizarse lo relativo al acuerdo sancionador.*

Al respecto, y en primer lugar, la entidad recurrente alega la falta de la debida imparcialidad y objetividad del funcionario instructor D. Axy, entendiendo que procedía su recusación.

Sobre esta cuestión cabe remitirnos a lo dispuesto en los artículos 28 y 29 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC) que disponen:

Artículo 29.1, "Recusación":

"En los casos previstos en el artículo anterior podrá promoverse recusación por los interesados en cualquier momento de la tramitación del procedimiento".

Artículo 28.1, "Abstención":

"1. Las autoridades y el personal al servicio de las Administraciones en quienes se den algunas de las circunstancias señaladas en el número siguiente de este artículo se abstendrán de intervenir en el procedimiento y lo comunicarán a su superior inmediato, quien resolverá lo procedente.

"2. Son motivos de abstención los siguientes:

a) Tener interés personal en el asunto de que se trate o en otro en cuya resolución pudiera influir la de aquél; ser administrador de sociedad o entidad interesada, o tener cuestión litigiosa pendiente con algún interesado.

b) Tener parentesco de consanguinidad dentro del cuarto grado o de afinidad dentro del segundo, con cualquiera de los interesados, con los administradores de entidades o sociedades interesadas y también con los asesores, representantes legales o mandatarios que intervengan en el procedimiento, así como compartir despacho profesional o estar asociado con éstos para el asesoramiento, la representación o el mandato.

c) Tener amistad íntima o enemistad manifiesta con alguna de las personas mencionadas en el apartado anterior.

d) Haber tenido intervención como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate.

e) Tener relación de servicio con persona natural o jurídica interesada directamente en el asunto, o haberle prestado en los dos últimos años servicios profesionales de cualquier tipo y en cualquier circunstancia o lugar".

El carácter taxativo de las causas de abstención y recusación previstas en los arts. 28 y 29 de la Ley 30/1992 impide su aplicación a casos distintos a los contemplados en los mismos. El Tribunal Supremo reconoce que el carácter taxativo de las causas de abstención y recusación, que establecen los artículos 28 y 29 de la LRJAP y PAC,

no permiten su aplicación analógica. En sentencias de 03/12/2009, (rec. cas. 5170/2004), de 15/02/2010 (rec. cas. 6422/2004) o de 08/04/2010 (rec. cas. 6449/2004), declara el Alto Tribunal, con cita a las sentencias de 11/12/2008 (rec. cas. 158/2004) y de 18/03/2009 (rec. cas. 43/2004), lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Así lo ha puesto de manifiesto esta Sala y Sección en reiteradas ocasiones al afirmar, teniendo presente la dicción del mencionado art. 28.2.d) LRJAP y PAC, que no «procede la aplicación analógica pretendida por la recurrente, consistente en asimilar la condición de "actuuario" en el procedimiento de comprobación tributaria, a la de "perito" prevista en la norma legal», razón por la cual «no puede apreciarse causa alguna de abstención o recusación en el instructor del expediente por el hecho de haber intervenido con anterioridad en el procedimiento de comprobación tributaria seguido, no existiendo precepto alguno que impida dicha actuación»

(...) Como tampoco puede afirmarse que dichos inspectores actuarios tengan un "interés particular" que colisione con el "interés general" perseguido en las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas cerca del Sr. Balbino . La Administración tributaria -hemos dicho en varias ocasiones-, «en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general»; «y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución» entre muchas otras, Sentencia de 29 de noviembre de 2006 (RJ 2006, 9769) (rec. cas. núm. 5002/2001), FD Quinto"

En el mismo sentido, se ha pronunciado la Audiencia Nacional en las sentencias de 16/10/2013 (rec. 1082/2011 y 1158/2012).

Pues bien, en el caso aquí analizado no se aprecia, en ningún momento, un interés particular en el actuuario que pueda colisionar con el "interés general" perseguido por la actuación administrativa en el expediente tributario que nos ocupa, de forma que no puede apreciarse ninguna de las causas de abstención o recusación contemplada en el artículo citado, como alega la recurrente.

Tampoco comparte este TEAC las afirmaciones realizadas por la entidad recurrente en relación con la supuesta predisposición del actuuario a liquidar y sancionar a la entidad recurrente, por mucho que ésta insista en que determinadas frases extractadas y sacadas de contexto de los documentos obrantes en el expediente así lo muestran. Por el contrario, este TEAC aprecia, como destacó el Tribunal Regional, la correcta sustentación de los procedimientos y la debida motivación del acuerdo sancionador.

Además, el artículo 29.1 de la precipitada norma determina que la concurrencia de cualquiera de las causas de abstención anteriormente reproducidas, podrán ser alegadas por la interesada en cualquier momento del procedimiento. En nuestro caso, sin embargo, no consta que se haya hecho valer dicha circunstancia por la interesada, hasta la interposición de la reclamación económico-administrativa ante el TEAR en primera instancia, y la sustanciación del correspondiente trámite de audiencia, es decir, una vez finalizado el procedimiento de comprobación ante el Inspector actuante, que es el ámbito establecido legalmente para hacer valer la existencia de posibles circunstancias que afecten a la imparcialidad y objetividad que los funcionarios de la Inspección Tributaria están obligados a observar. Ello ha determinado que el actuuario interviniente no haya tenido la oportunidad de alegar lo que considere en su defensa, ni se ha dado a su superior la oportunidad de pronunciarse fundadamente al respecto.

En definitiva, procede en todo caso desestimar esta primera cuestión planteada por la entidad recurrente.

Tampoco procede apreciar, como alega la entidad, la vulneración del principio de imparcialidad por el hecho de que la instrucción del procedimiento sancionador se haya realizado por el mismo actuuario que llevó a cabo la instrucción de las actuaciones de comprobación e investigación.

En este sentido se viene pronunciando este Tribunal Central, entre otras, en resolución de 23/06/2009 (RG 74/2008) en la que fijamos como criterio que: *"La instrucción del procedimiento podrá encomendarse por el Inspector Jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso. La referencia legal a la separación o independencia es relativa al expediente y no al funcionario instructor, y ello no permita fundar alegaciones de falta de imparcialidad."*

En la resolución citada, nos pronunciamos en el siguiente sentido:

"A este respecto, dispone el artículo 25 del Real Decreto 2063/2004 de 15 de octubre por el que se regula el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario:

3. La instrucción del procedimiento podrá encomendarse por el por el Inspector Jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso. "

Por otra parte, el tercer apartado del artículo 63.bis del Real Decreto 939/1963 que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, establece que la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución del expediente sancionador podrá encomendarse al funcionario, equipo o unidad a que se refiere el apartado anterior

(el que hubiera desarrollado las actuaciones de comprobación e investigación) o a otro funcionario, equipo o unidad distinto en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso. En el caso de actuaciones encomendadas a un equipo o unidad, la propuesta será suscrita por el jefe del mismo.

La Ley 58/2003 General Tributaria, por su parte establece en el artículo 208:

"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, salvo renuncia del obligado tributario en cuyo caso se tramitará conjuntamente."

De los preceptos anteriores se desprende que la referencia legal a la separación o independencia es relativa al expediente y no al funcionario instructor, al igual que en los artículos 26 y 27 del Real Decreto 2063/2004 que regula el régimen sancionador tributario, en el que sólo se hace referencia a que la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará, en todo caso, audiencia al interesado.

Las garantías de «independencia e imparcialidad» no están previstas en la Constitución, ni en normas inferiores, respecto a los funcionarios que intervienen en los procedimientos administrativos. Lo que está previsto (artículo 103.1 de la Constitución Española), es que la Administración, cualquiera que sea el funcionario actuante, sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho."

Procede, por tanto, desestimar también las alegaciones formuladas por la entidad al respecto.

Sexto.

Asimismo, con respecto al acuerdo sancionador, la entidad recurrente alega, en síntesis, determinados argumentos que suponen la reiteración de los ya vertidos ante el TEAR de Castilla y León, en particular, la falta de motivación de éste, la vulneración del principio de proporcionalidad y de igualdad.

Como señala el criterio contenido en la resolución de este TEAC de 28 de septiembre de 2008 (R.G. 00-08264-2008) y se reitera en la de 25 de mayo de 2017 (R.G. 00-01070-2014), hay que destacar que siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del TEAR, en pro de un pronunciamiento estimatorio. Esto es, realizar un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas en aquella resolución realizadas.

Por tanto, ante la reproducción de las alegaciones ya planteadas ante el TEAR, este TEAC considera que el presente recurso de alzada suscita cuestiones que, en general, fueron correcta y motivadamente resueltas por el TEAR en su resolución.

Consecuentemente, a la vista del expediente y de las alegaciones formuladas en el recurso de alzada que, aunque hayan sido reiteradas, han sido igualmente analizadas por este TEAC, procede desestimar las mismas apreciando la concurrencia de los tipos objetivo y subjetivo y su debida motivación en el acuerdo sancionador, así como la proporcionalidad de las sanciones impuestas, sobre la base de los argumentos empleados por el Tribunal Regional en la resolución impugnada con los que este TEAC plenamente concuerda y que hace suyos en la presente resolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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