

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL*Resolución de 16 de diciembre de 2025**Sala 2.^a**R.G. 9752/2022***SUMARIO:**

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Indefensión. La resolución analiza, en primer lugar, las alegaciones de nulidad formuladas por la entidad reclamante por presunta vulneración de los derechos de defensa y de propiedad, derivada de la falta de devolución de la documentación incautada en un procedimiento penal previo y utilizada posteriormente en el procedimiento inspector. El Tribunal descarta la existencia de indefensión material al constatar que la Inspección solicitó de forma diligente la autorización judicial para el uso de dicha documentación, que esta fue concedida tras los recursos interpuestos por la propia entidad y que la devolución se produjo una vez finalizado el procedimiento inspector, sin incidencia en su tramitación. Asimismo, rechaza las alegaciones relativas al uso parcial o indebido de la documentación, al no haber sido acreditadas de forma concreta, y recuerda que corresponde al obligado tributario identificar y probar los excesos cometidos por la Administración. En consecuencia, concluye que no se ha producido vulneración de garantías procedimentales ni irregularidades invalidantes de la liquidación impugnada.

IVA. Deducciones. En general (nacimiento y ejercicio del derecho a deducir). Teoría del conocimiento. En cuanto al fondo, el Tribunal confirma la regularización practicada al considerar acreditada la existencia de un esquema de fraude en el IVA en la comercialización de plata, articulado mediante una cadena de entidades que permitió la falta de ingreso efectivo del impuesto y la solicitud indebida de devoluciones. Aplicando la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el abuso del derecho y la denominada "teoría del conocimiento", el Tribunal concluye, a partir de una valoración conjunta de pruebas e indicios objetivos, que las entidades XZ-FP y XZ sabían o debían haber sabido que las operaciones en las que participaban formaban parte de un fraude en la cadena de suministro. Se rechazan igualmente las alegaciones relativas a la diligencia debida, a la necesidad de aplicar exclusivamente la normativa antiabuso interna y a la supuesta arbitrariedad en la determinación de las cuotas no deducibles, confirmándose íntegramente el acuerdo de liquidación por considerarse ajustado a Derecho.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones económico-administrativas que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	Fecha Interposición	Fecha Entrada
00-09752-2022	18/11/2022	29/11/2022
00-01917-2023	21/03/2023	23/03/2023

Las citadas reclamaciones se interponen contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid (Agencia Estatal de Administración Tributaria):

- Acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-...2, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2012 a 2014.
- Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador A51-...0, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2012 a 2014.

SEGUNDO.- En relación con la entidad XZ SA (en adelante, XZ), el 22 de julio de 2020 se inician actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid. Las actuaciones, de carácter parcial, se refieren al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 2T/2012 a 2T/2014, y se limitan a la comprobación de la solicitud de devolución de IVA soportado por no establecidos.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas, el 26 de septiembre de 2022 se formaliza acta de disconformidad A02-...2, notificada el 30 de septiembre de 2022. El acuerdo de liquidación se dicta el 25 de octubre de 2022 y del mismo resulta una deuda tributaria de 7.396.225,67 euros. La regularización se basa en los hechos y fundamentos jurídicos que a continuación se exponen de forma resumida.

Síguenos en...



XZ había sido objeto de denuncia por hechos que podían ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, de acuerdo con informe denuncia de fecha 10 de mayo de 2016. En el marco de las Diligencias Previas .../... del Juzgado Central de Instrucción nº... de la Audiencia Nacional, se dicta auto el ... de 2020 en el que se acuerda el sobreseimiento provisional de las actuaciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 641.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. A la vista de estos hechos, y al no haberse pronunciado el juzgado sobre el fondo de los hechos que se investigaban, se inició la comprobación administrativa.

XZ, establecida en PAÍS_1, es uno de los principales operadores mundiales en el afinaje y en la comercialización de metales preciosos, y es matriz de un grupo de entidades entre las que se encuentra **XZ-FP** SA (en adelante, **XZ-FP**), establecida en España.

La operativa analizada en el procedimiento inspector se refiere a la comercialización de plata en los ejercicios comprobados, cuyo destinatario final en España es **XZ-FP**, que a su vez vende a **XZ** la plata adquirida. Se aprecia la existencia de un esquema de fraude en IVA en el que participan una pluralidad de entidades, que permite el suministro de plata a **XZ-FP** y a **XZ** por la que no se ha pagado IVA en algún momento de la cadena de suministro, procediendo incluso parte de la plata adquirida por **XZ-FP** de un canal opaco nacional que impide probar su origen y en ocasiones su existencia real.

En los esquemas de fraude al IVA intracomunitario se construyen entramados de sociedades, de forma que el esquema normal de suministro de bienes procedentes de un operador de otro Estado miembro con destino al adquirente en España se sustituye por otro en el que entre el operador comunitario y el adquirente real español se interponen artificiosamente una serie de entidades con distintas funciones y con el objetivo de defraudación a la Hacienda Pública, en síntesis, las denominadas missing traders, las sociedades pantalla y la sociedad distribuidora.

En el caso planteado, las principales entidades que proveen plata directamente a **XZ-FP**, sociedad distribuidora, son **QR SL**, **HS SL**, **LW SL** y **JM SL**, todas ellas con perfil de sociedad pantalla, que no ingresan las cuotas repercutidas por las entregas realizadas a **XZ-FP**, quien a su vez deduce las cuotas soportadas.

En cuanto a la operativa desarrollada entre **XZ-FP** y **XZ**, en el ejercicio 2012 **XZ-FP** vende a **XZ** la mayor parte de la plata que adquiere, como entrega interior y por tanto con repercusión del impuesto, si bien posteriormente parte de la plata vendida es exportada con destino a la adquirente en PAÍS_1; el resto de la plata no exportada es recomprado por **XZ-FP** a **XZ**. En los ejercicios 2013 y 2014 la práctica totalidad de la plata adquirida por **XZ** a **XZ-FP** en virtud de entrega interior con repercusión del impuesto es objeto de exportación. **XZ** solicita la devolución por el régimen de no establecidos de las cuotas soportadas como consecuencia de las entregas realizadas por **XZ-FP** en el territorio de aplicación del impuesto.

De esta forma, la mayor parte del IVA correspondiente a la comercialización de la plata en España no se ha ingresado en la Hacienda Pública, mientras que la sociedad **XZ** ha solicitado su devolución como consecuencia de las adquisiciones realizadas a **XZ-FP**, obteniendo la devolución de 1*.***.***, ** euros en los ejercicios comprobados, en los que solicita un importe total a devolver de 3*.***.***, ** euros.

A partir de la aplicación al caso de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa al abuso del derecho en la deducción del IVA en supuestos de fraude (entre otras, sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C80/11 y C-142/11, de 19 de septiembre de 2012, Bonik, C-285/11, y de 18 de diciembre de 2014, Italmoda, C-131/13), se considera acreditado por la Inspección que tanto **XZ-FP** como **XZ** sabían o deberían haber sabido que las operaciones en cuestión formaban parte de un fraude cometido por terceros dentro de la cadena de transacciones anteriores a las realizadas por el contribuyente, por lo que procede denegar a **XZ** la devolución del IVA soportado.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad el 2 de noviembre de 2022.

TERCERO.- El 2 de febrero de 2023 se notifica a la entidad acuerdo de inicio y propuesta de imposición de sanción, a partir de las actuaciones inspectoras descritas en el antecedente anterior.

El acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, con referencia A51-...0, se dicta el 15 de marzo de 2023, y del mismo resulta un importe total de sanción a ingresar de 9.***.***, ** euros.

Las infracciones atribuidas a la entidad son las reguladas en los artículos 193 (periodos 2T a 4T/2012, 1T y 2T/2013) y 194 (periodos 3T y 4T/2013, 1T y 2T/2014) de la Ley 58/2003, General Tributaria, se califican como graves y se sancionan con multa pecuniaria proporcional del 70% y del 15%, respectivamente, de la base de la sanción en cada periodo.

El acuerdo sancionador se notifica a la entidad el 16 de marzo de 2023.

CUARTO.- Disconforme con el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador descritos en los antecedentes de hecho anteriores, la entidad interpone reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fechas 18 de noviembre de 2022 y 21 de marzo de 2023.

Formalizado el trámite de puesta de manifiesto del expediente administrativo, el 9 de marzo de 2023 la reclamante formula las siguientes alegaciones relativas al acuerdo de liquidación:

- Prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda del IVA de los períodos comprobados.

- Extralimitación del alcance de las actuaciones que supone un defecto sustantivo invalidante.
- Fraude procesal, abuso del proceso e indefensión en la tramitación del procedimiento de comprobación. Prescripción también por estas razones.
- Nulidad por incumplimiento reiterado del mandato judicial de devolución de la documentación incautada que ha ocasionado indefensión en esta parte.
- La prueba incorporada al expediente administrativo el 8 de septiembre de 2022 es nula por cuanto no respeta las condiciones de aportación fijadas judicialmente.
- Errores contenidos en la liquidación en relación con la actividad y el modelo de negocio del grupo **XZ** que denotan la falta de entendimiento de la Inspección del mercado.
- La teoría del conocimiento no avala denegar la devolución de un IVA soportado por deudas de terceros cuando existe una disposición anti-abuso nacional: procedería aplicar, en su caso, el artículo 87. Cinco de la Ley del IVA.
- Teoría del conocimiento: improcedente aplicación.
- Arbitrariedad e inconsistencia en los criterios utilizados para determinar las cuotas no deducibles.

El 8 de abril de 2023 la entidad formula las siguientes alegaciones complementarias:

- Evidencias probatorias derivadas de la documentación devuelta el 6 de marzo de 2023: **XZ** no conocía en absoluto la existencia de una presunta trama de fraude de IVA y, mucho menos, que estuviera participando en ella, no establecía precios sospechosos por la compra y venta de plata de los proveedores de la presunta trama, la plata vendida por **XZ-FP** a **XZ** durante el periodo inspeccionado sí existió.

El 25 de marzo de 2025 la entidad formula las siguientes alegaciones complementarias:

- Improcedencia de la admisión de la documentación aportada en el complemento de expediente.
- Ni aun admitiendo la prueba extemporánea se altera la conclusión de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda del IVA de los periodos comprobados. No consta la fecha de envío de la denuncia al Ministerio Fiscal ni notificación fehaciente de dicha remisión al obligado tributario, por lo que no se acredita la interrupción de la prescripción. **XZ** no figura siquiera en el listado de entidades que aparecen señaladas en el informe denuncia como autoras del presunto delito.

El 31 de octubre de 2024 la entidad formula las siguientes alegaciones relativas al acuerdo sancionador:

- Nulidad de la sanción por nulidad de la liquidación.
- Infracción de los principios de responsabilidad y tipicidad al imponer la sanción a una persona distinta de la que cometió la infracción de dejar de ingresar las cuotas de IVA.
- No cabe optar por sancionar a la reclamante. La infracción la cometió quien no ingresó el IVA repercutido.
- Infracción del principio de tipicidad en relación con el artículo 194.1: falta de acreditación de la inclusión de datos falsos en las autoliquidaciones.
- Infracción del principio non bis in idem.
- La sanción impuesta sobre la base de no haber observado unos niveles de diligencia inciertos y aún indeterminados legalmente infringe la exigencia constitucional de lex certa (art. 25 CE).
- Falta de acreditación de la concurrencia del elemento subjetivo para sancionar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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.- Las reclamaciones económico-administrativas arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a Derecho de los actos impugnados.

CUARTO.- La primera cuestión a decidir en la presente resolución se centra en la alegada prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente a los ejercicios 2012 a 2014 del Impuesto sobre el Valor Añadido de la entidad, mediante la oportuna liquidación.

En sus alegaciones presentadas el 9 de marzo de 2023, la reclamante manifestó que la interrupción de la prescripción no se había acreditado por la Administración, porque la denuncia ante el Ministerio Fiscal se presenta contra una entidad distinta de la comprobada **XZ**, con independencia de que **XZ-FP** sea su representante, y, por otra parte, en el expediente administrativo no consta la citada denuncia.

Síguenos en...



Solicitada a la Administración tributaria por este Tribunal Central la aportación de documentación complementaria a efectos de valorar la prescripción y formalizada la puesta de manifiesto del expediente a la reclamante, alega en primer lugar que el Tribunal Central, al solicitar completar el expediente con documentación que no obraba en el expediente original, ha asumido facultades propias del órgano gestor que como órgano revisor no le corresponden, de forma que si un determinado hecho cuya carga corresponde a la Administración no está debidamente soportado en el expediente, su deber es tener el hecho por no acreditado.

La obligación por parte de la Administración autora del acto impugnado de remitir el expediente administrativo completo se encuentra regulada en el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que prevé, en la redacción dada por la Ley 34/2015:

"3. El escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente. (...)"

El desarrollo reglamentario del precepto anterior se encuentra en el artículo 52 del Real Decreto 520/2005, que establece en su apartado 5:

"5. Cuando se acredite ante el tribunal la interposición de una reclamación sin que se haya recibido el expediente dentro del plazo establecido en el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el tribunal reclamará su envío, sin perjuicio de poder continuar con la tramitación correspondiente con los antecedentes conocidos por el tribunal y, en su caso, con los que el interesado aporte o haya aportado".

Por otra parte, la posibilidad para los Tribunales Económico-Administrativos de solicitar a la Administración que se complete el expediente se prevé tanto en el artículo 236 de la Ley 58/2003, General Tributaria, como en el 55 del Real Decreto 520/2005. Dispone este último precepto en su apartado 1:

"1. El tribunal podrá solicitar que se complete el expediente, de oficio o a petición de cualquier interesado".

De los preceptos transcritos resulta que los Tribunales pueden requerir que el expediente sea completado, sin que como consecuencia resulte en todo caso la realización de actuaciones de comprobación vedadas a los Tribunales, como alega la reclamante.

Por tanto, debemos concluir que la solicitud de completar el expediente por parte de este Tribunal, con el fin de acreditar la existencia o no de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, está justificada en la medida en que se limita a la obtención de los datos precisos para valorar el extremo indicado y no supone la realización de investigación o comprobación alguna.

QUINTO.- Establecido lo anterior, procedemos a valorar la alegación de la reclamante formulada en el escrito de 25 de marzo de 2025, en cuanto a que **XZ** no figura en el listado de entidades que aparecen señaladas en el informe denuncia como autoras del presunto delito, lo que supondría que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal no habría interrumpido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre el Valor Añadido de dicha entidad.

La alegación de la reclamante no puede ser acogida, a partir del contenido del informe denuncia incorporado en el expediente administrativo, en el que se hace referencia expresa a la actuación de **XZ SA** consistente en la solicitud de devoluciones de IVA no ingresado previamente, atribuyéndole presuntamente la comisión del delito previsto en el artículo 305 del Código Penal, por la obtención indebida de devoluciones, en grado de consumación en los ejercicios 2012 y 2013 (páginas 86 y siguientes del informe).

Asimismo, la entidad **XZ SA** (**PAÍS_1**) figura en la lista de personas jurídicas identificadas en el apartado 2 del informe denuncia.

En cuanto al listado de entidades al que se refiere la entidad en sus alegaciones, se indica en el informe que son sociedades que participan en la comisión del presunto delito según el papel específico que les corresponde en la trama de fraude (missing traders, sociedades pantalla, sociedad distribuidora), posibilitando su consumación con la obtención indebida de devoluciones de IVA por parte de **XZ SA**. El informe contiene una detallada descripción de la operativa y de las características esenciales de las citadas entidades, sin que razonablemente pueda entenderse que se les atribuye la comisión del delito.

La anterior conclusión se confirma asimismo a partir del escrito del Fiscal Superior Jefe en ... (**PAÍS_2**), en respuesta a petición del Juzgado Central de Instrucción nº ... de ..., en el que se indica como asunto "Requerimiento en diligencias previas penales contra **XZ-FP SA** y **XZ SA** (**PAÍS_1**)", incorporado en el expediente administrativo.

SEXTO.- Alega seguidamente la reclamante que aunque se admite la prueba extemporánea no se altera la conclusión de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda del IVA de los períodos comprobados. Señala que no consta la fecha de envío de la denuncia al Ministerio Fiscal y por tanto no se acredita la interrupción de la prescripción, y que tampoco consta notificación fehaciente de dicha remisión al obligado tributario, notificación precisa para que se produzca la interrupción de la prescripción.

A efectos de decidir sobre la cuestión planteada, acudimos a la normativa reguladora de la prescripción del citado derecho contenida en la Ley 58/2003, General Tributaria. Dispone el artículo 66, regulador de los plazos de prescripción:

"*Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*

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

El cómputo de los plazos de prescripción se prevé en el artículo 67 en los siguientes términos:

"1. *El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:*

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

En cuanto a la interrupción de los plazos de prescripción, establece el artículo 68, en la redacción dada por la Ley 7/2012:

"1. *El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:*

(...)

b) *Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.*

(...)".

7. *Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.*

(...)".

A partir de los preceptos transcritos, en el presente caso, a efectos de cómputo del plazo del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2012 a 2014, y tratándose de solicitudes de devolución a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, debemos acudir al artículo 31 bis del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que dispone en su apartado 2:

"2. *El plazo para la presentación de la solicitud se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera".*

Por tanto, el cómputo del plazo del derecho de la Administración a liquidar el impuesto correspondiente a los ejercicios 2012, 2013 y 2014, en relación con las devoluciones solicitadas, se inicia, respectivamente, el 1 de octubre de 2013, el 1 de octubre de 2014 y el 1 de octubre de 2015. A su vez, el cómputo del plazo de cuatro años previsto en el artículo 66 finalizaría el 1 de octubre de 2017, el 1 de octubre de 2018 y el 1 de octubre de 2019. Como consecuencia, si no existiera actuación alguna con efectos interruptores de la prescripción conforme al artículo 68, en la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras, el 22 de julio de 2020, habría prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

No obstante, en el acuerdo de liquidación se considera interrumpida la prescripción en los siguientes términos (páginas 169 y 170):

"*En el presente caso, las actuaciones tributarias tienen por objeto la comprobación de las devoluciones solicitadas por XZ, modelo "361 Devolución IVA no establecidos" de los períodos 2T 2012 a 2T 2014.*

Según consta en el expediente, el 10 de mayo de 2016, la AEAT presentó una denuncia ante el Ministerio Fiscal contra XZ-FP SL (representante fiscal en España de XZ SA y entidad vinculada con ella). Como consecuencia de la misma, el Juzgado Central de Instrucción nº... de la Audiencia Nacional autorizó a la AEAT a la entrada y registro de las sedes de XZ en CIUDAD_1 y CIUDAD_2, actuaciones que tuvieron lugar el 4 de octubre de 2016.

Asimismo, el Juzgado Central de Instrucción nº... de la Audiencia Nacional dictó auto de ... de 2020 acordando el sobreseimiento provisional de las actuaciones dimanantes de las DP .../. Y como consecuencia del sobreseimiento del expediente se inició la comprobación administrativa, autorizando el

Juzgado el 4 de agosto de 2020 a la AEAT, previa petición, a utilizar la documentación que formaba parte de la investigación penal.

Por consiguiente y, de acuerdo con lo expuesto, en el presente caso, el 10 de mayo de 2016 se produjo con arreglo al artículo 68.1 b) de la LGT la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración a comprobar las devoluciones de IVA soportado para no establecidos declaradas por el obligado tributario para los períodos 2T de 2012 al 4T de 2014 y a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Esta interrupción del plazo de prescripción finalizó con la notificación a la Administración del auto del Juzgado Central de Instrucción nº... de la Audiencia Nacional de ... de 2020 por el que se acordaba el sobreseimiento de las actuaciones procedentes de las DP .../... volviéndose a iniciar con dicha notificación, según el artículo 68.7 de la LGT, el plazo de prescripción del que dispone la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

En consecuencia, en la fecha en que se inició el presente procedimiento inspector, esto es, el día 22/07/2020 aún no se había producido la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación".

SÉPTIMO.- Corresponde, conforme a lo expuesto, determinar si la presentación de denuncia al Ministerio Fiscal ha interrumpido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los ejercicios 2012 a 2014 del Impuesto sobre el Valor Añadido de la entidad.

Como previamente se indica, la entidad alega que no consta la fecha de envío de la denuncia al Ministerio Fiscal y por tanto no se acredita la interrupción de la prescripción, y que tampoco consta notificación fehaciente de dicha remisión al obligado tributario, que considera precisa para que se produzca la interrupción de la prescripción. Cita sentencias del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2014 (rec. 1937/2012), de 20 de abril de 2011 (rec. 371/2006), y la resolución del Tribunal Central de 29 de junio de 2020, 00/00823/2016.

En la citada resolución de 29 de junio de 2020, con referencia a las indicadas sentencias del Tribunal Supremo, se establece como doctrina que la fecha de inicio de la interrupción justificada del procedimiento inspector es la de notificación al obligado tributario de la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal, no la fecha en la que se acuerde dicha remisión.

A juicio de este Tribunal, los supuestos analizados tanto por las sentencias del Tribunal Supremo como por la resolución del Tribunal Central son distintos al planteado en la presente resolución, en el que no se inicia procedimiento inspector previo a la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal, caso para el que existe doctrina específica, contenida en resoluciones de 25 de septiembre de 2023, 00/06555/2020, y de 26 de junio de 2023, 00/01272/2020, por la que se establece que las actuaciones penales llevadas a cabo con el obligado tributario tienen eficacia interruptiva respecto al plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria, en tanto que la Administración no podía realizar durante ese periodo actuación alguna para regularizar la deuda tributaria.

Dispone la resolución de 26 de junio de 2023 en su fundamento de derecho cuarto:

"CUARTO.- Sin embargo, este TEAC debe rechazar esta argumentación de la ahora recurrente. Una vez que la AEAT había concluido la existencia de indicios de delito, no tendría sentido que trasladara al órgano competente de la Inspección para que el mismo iniciara un procedimiento inspector, en el que lo primero que debería comunicar al inspeccionado es que se aprecian los citados indicios de delito y, por ello, no puede continuar.

(...)

Por ello, aunque las actuaciones de comprobación no comenzaron hasta 04/06/2015 (tras la firmeza de la Sentencia penal), no ha existido por parte de la Administración una falta de diligencia consistente en abandonar su derecho a liquidar el IP [artículo 66.a) LGT], que se ve interrumpido, entre otros, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso [artículo 67.2.b) LGT].

En el Auto de fecha ...-2007 citado el Juzgado Central de Instrucción número ... de la AN informa de que se siguen diligencias previas por delitos, entre otros, contra la Hacienda Pública, por lo que no cabe duda que bien se ha producido la interrupción de la prescripción respecto a los ejercicios correspondientes (2004 y siguientes), bien aplicando principio de prejudicialidad penal la Inspección estaba imposibilitada para actuar en vía administrativa al existir un proceso penal en curso del que tenía pleno conocimiento y en el que los hechos enjuiciados, la determinación de la condición de residente fiscal en España, eran presupuesto necesario para considerar si la obligada tributaria tenía o no la condición de contribuyente en el IP. La Inspección, en criterio confirmado por el TEAR, considera que, siendo indiscutido que la práctica de liquidaciones por el IP dependía de las conclusiones alcanzadas por el juez penal, la preeminencia del procedimiento penal obligaba necesariamente a que la Administración tributaria se abstuviese de iniciar actuación alguna en tanto el órgano jurisdiccional no hubiese resuelto la cuestión de la residencia fiscal.

Nos encontramos, por tanto, ante dos procedimientos, el penal y el administrativo, en los que deben enjuiciarse unos mismos hechos en aras a determinar si la obligada tributaria simuló un traslado a fin de

encubrir su residencia fiscal en España. Ante esta situación, siendo indiscutida la primacía del procedimiento penal, la actuación administrativa debe subordinarse a las conclusiones alcanzadas por el órgano judicial, máxime cuando se trata de dilucidar el elemento fáctico cuya concurrencia constituye una premisa para la realización del hecho imponible. Esto es, ninguna actuación encaminada a la liquidación del IP tendría sentido en tanto el órgano jurisdiccional no declarase probada la condición de residente fiscal en España de la obligada tributaria, a fin de evitar alcanzar resultados que pudieran ser contradictorios.

En esta misma línea, en caso de que la Inspección hubiese comunicado el inicio de las actuaciones, las mismas hubieran quedado automáticamente suspendidas por traspaso de la Administración del tanto de culpa a la jurisdicción competente o remisión al Ministerio fiscal. Realmente, no hubiera sido posible realizar el traspaso y la remisión citadas por cuanto las actuaciones ya se encontraban judicializadas. Por tanto resulta ilógico pretender que la Administración debía comunicar el inicio de unas actuaciones que se encontrarían sometidas a una obligatoria paralización no desde el inicio, sino antes de dicho inicio.

(...)

Expuesto lo anterior, debe rechazarse, además, que resulte aplicable lo dispuesto en las sentencias del TS citadas en las alegaciones complementarias, pues las mismas se refieren a casos en que, previamente iniciado un procedimiento inspector, en el curso del procedimiento se produzcan las citadas remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo. Sin embargo, en el presente supuesto, no se había iniciado el procedimiento inspector, por lo que a juicio de este TEAC las sentencias del TS se refieren a casos diferentes, en los que se había iniciado el procedimiento inspector.

En definitiva, versando la investigación criminal sobre la condición de residente fiscal en España de la obligada tributaria en los ejercicios de referencia, cualquier actuación administrativa que pudiera colisionar e interferir en la misma estaba vedada para los órganos administrativos en tanto no finalizase el procedimiento penal. Por lo tanto, procede declarar ajustada a derecho la actuación de la Inspección tributaria, máxime en este caso concreto, en que la misma se ha adecuado al mandato judicial expresado en la sentencia penal dictada de conformidad por expresa solicitud de las partes.

(...)".

Por tanto, la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, que tiene lugar el 11 de mayo de 2016, como se acredita en el documento de remisión del informe denuncia a la Fiscalía de la Audiencia Nacional que consta en el expediente administrativo, es una actuación que interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los ejercicios 2012 a 2014 del Impuesto sobre el Valor Añadido de la entidad, conforme al artículo 68.1.b) de la Ley 58/2003.

OCTAVO.- Continuando el análisis de las alegaciones relativas a la prescripción, debemos atender a la determinación del plazo de duración del procedimiento inspector. Al respecto, la Inspección ha considerado que dicho plazo es de 27 meses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al ser la cifra de negocios del obligado tributario muy superior a los 5,7 millones requeridos para auditar cuentas y existir vinculación con XZ-FP, también sometida a actuaciones inspectoras, cuya cifra de negocios excede asimismo la cantidad citada.

La entidad reclamante, a su vez, manifiesta que inicialmente se estableció el plazo de 18 meses de duración del procedimiento, improcedentemente ampliado a 27 meses, porque las únicas causas legales que permiten a la inspección modificar dicho plazo son las previstas en el artículo 150.1, es decir, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del citado precepto, que se refieren, respectivamente, a la solicitud por el obligado tributario de un máximo de 60 días en los que la Inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario, y a la aportación tardía de documentación. Añade que, incluso admitiendo la posibilidad de ampliar el plazo por otras causas, no existe en el expediente administrativo documento alguno que acredite que se cumplen los requisitos exigidos por la norma para que el plazo pueda ser de 27 meses; señala, además, que la extensión del plazo de duración del procedimiento tuvo lugar transcurrido más de un año desde la comunicación de inicio de actuaciones y sin que la inspección hubiese llevado a cabo ninguna actuación de comprobación desde ese momento.

La regulación del plazo de las actuaciones inspectoras se encuentra en el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece (redacción dada por Ley 34/2015):

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable.

En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

El plazo será único para todas las obligaciones tributarias y períodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o períodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3.

A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los períodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

(...)

4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios períodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos períodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un período de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.

(...)".

En cuanto a la concurrencia de las circunstancias previstas en el artículo 150.1.b), se indica en el acuerdo de liquidación (páginas 173 y 174):

"En primer lugar, la cifra de negocios del obligado tributario es muy superior a los 5,7 millones requeridos para auditar cuentas.

(...)

Por lo tanto, XZ-FP SA (...) y XZ-ND SA están vinculadas, ya que están participadas al 100% por la misma sociedad, XZ-ND SA - ..., y también porque ambas forman parte del mismo grupo a efectos del 42 CCom., al estar controladas por ésta última, tanto en derechos de voto, como facultad de nombrar administradores.

En consecuencia, tanto por la cifra de negocios del obligado tributario, como por el hecho de realizar también actuaciones inspectoras respecto de otra entidad vinculada – XZ-FP SA, la filial española del grupo - a la que se le aplica el plazo de 27 meses por ser el INCN superior al requerido para auditar sus cuentas (el INCN del ejercicio 2012 asciende a 7***7 euros, el INCN del ejercicio 2013 asciende a 1***7 euros, el INCN del ejercicio 2014 asciende a 5***2 euros), el plazo aplicable al procedimiento es de 27 meses".

La entidad reclamante alega que no existe en el expediente administrativo documento alguno que acredite que se cumplen los requisitos exigidos por la norma para que el plazo pueda ser de 27 meses.

Ciertamente así es, por lo que este Tribunal no puede comprobar la efectiva concurrencia de las circunstancias señaladas en el acuerdo de liquidación a efectos de valorar la aplicación al procedimiento inspector del plazo de 27 meses. No obstante, la entidad no ha aportado a este Tribunal documentación en apoyo de su alegación que permita justificar cifras de negocios distintas de las citadas, desvirtuando así lo afirmado al respecto en el acuerdo.

Por otra parte, alega la reclamante que la extensión del plazo de duración del procedimiento tuvo lugar transcurrido más de un año desde la comunicación de inicio de actuaciones y sin que la inspección hubiese llevado a cabo ninguna actuación de comprobación desde ese momento.

En relación con la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, es doctrina de este Tribunal Central contenida en resoluciones de 22 de abril de 2024 (00/03296/2023) y de 19 de julio de 2024 (00/09422/2021), que en virtud del principio de seguridad jurídica, debe exigirse que el obligado tributario sea conocedor del plazo que le resulta de aplicación desde el instante mismo, o en el momento más inmediato, en que la Administración tributaria conozca, o debiera conocer, que se han producido las circunstancias determinantes de la modificación del plazo del procedimiento.

Dispone la citada resolución de 22 de abril de 2024:

"Inicialmente, en este caso el plazo del procedimiento inspector se estableció en 18 meses, al estar circunscrito dicho procedimiento, exclusivamente, a la comprobación del SI del ejercicio 2013, no concurriendo, en ese momento, ninguna de las circunstancias previstas en la letra b) del apartado 1 del reproducido artículo 150 LGT, como así se notificó al obligado tributario en la comunicación de inicio del procedimiento.

*Posteriormente, se acordó ampliar el alcance del procedimiento inspector, que pasó a incluir el IS de los ejercicios 2014 a 2017, con alcance parcial. En este último ejercicio el importe neto de la cifra de negocios declarada por el contribuyente ascendió a 7.***.***,00 euros, es decir, a un importe superior al requerido para auditar las cuentas anuales, como así reconoce el propio obligado tributario en el escrito de alegaciones, lo que llevaría a que se cumpliese el presupuesto para aplicar el plazo de 27 meses previsto en el artículo 150.1.b) de la LGT. Estaríamos, por tanto, en el supuesto previsto en el artículo 150.2 LGT cuando refiere al "caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras".*

En ese mismo párrafo se señala que, en ese supuesto (que las circunstancias que determinarían la aplicación, al procedimiento inspector, del plazo de 27 meses se hayan apreciado una vez iniciado y durante su desarrollo), esa circunstancia ha de ser "puesta en conocimiento" del obligado tributario. Es cierto que no se especifica ni la forma ni el momento en que debe realizarse esa "puesta en conocimiento" lo que lleva a este Tribunal a considerar que, en virtud del principio de seguridad jurídica, la exigencia ha de ser que el obligado tributario sea conocedor del plazo que le resulta de aplicación desde el instante mismo, o en el momento más inmediato, en que la Administración Tributaria conozca, o debiera conocer, que se han producido las circunstancias determinantes de la modificación del plazo del procedimiento. Es decir, en un caso como este, la Administración Tributaria debió poner en conocimiento del obligado tributario el nuevo plazo que, conforme al artículo 150.1.b) LGT, resultaba de aplicación al procedimiento que se estaba siguiendo frente a él, en el mismo momento de notificar la ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras puesto que ese fue el momento en el que, al incluir la comprobación del IS de 2017 - ejercicio en el que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario era superior al importe requerido para auditar sus cuentas - al ser el momento en el que concurrió la circunstancia determinante de que el plazo del procedimiento inspector seguido para con el sujeto pasivo por su IS fuese de 27 meses en vez de los 18 meses inicialmente establecidos.

Sirva señalar, en este punto, que la propia exposición de motivos de la Ley 34/2015 que fue la que introdujo, en la LGT, la nueva versión del artículo 150 LGT, referido a la duración de las actuaciones inspectoras, y que es la aplicable en este caso señaló que eran "Varios son los objetivos perseguidos con la nueva regulación de los plazos del procedimiento inspector:

...

b) Una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector, incorporando nuevas obligaciones para informar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el obligado pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento"

En definitiva, este TEAC entiende que en este caso no se cumplió con la exigencia de "poner en conocimiento" del obligado tributario, en el tiempo debido, que se habían producido las circunstancias determinantes de que el plazo de duración del procedimiento inspector fuese de 27 meses y no de los 18 meses con el que se había iniciado aquél.

No sirve, a ese respecto, la referencia que se recoge en el acuerdo liquidatorio:

"En este sentido, tal como se ha detallado en el antecedente de hecho primero, el día 31 de diciembre de 2018 se notificó al obligado tributario la comunicación de la modificación de la extensión de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación al incluir, con alcance parcial, el Impuesto sobre Sociedades, períodos 2014 a 2017. Según consta en la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre Sociedades, periodo 2017, debidamente incorporada al expediente (Importe neto de la cifra de negocios, casilla 255), la

cifra anual de negocios declarada por la entidad obligada tributaria en este período impositivo es de 7.***.***,00 euros, superior al importe requerido para auditar sus cuentas (5.700.000 euros de acuerdo con el artículo 263 del Real Decreto Legislativo 1/2010 por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital). Por tanto, durante el desarrollo de las actuaciones se ha apreciado la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1 del artículo 150 de la LGT, lo que implica que el plazo de duración del procedimiento es de 27 meses a contar desde la comunicación de inicio de las actuaciones.

A continuación, recoge el acuerdo:

Esta circunstancia se puso en conocimiento del obligado tributario en fecha 29 de julio de 2019 al notificar el acuerdo por el que ordenaba completar actuaciones."

Es decir, la propia Inspección confirma que el obligado tributario no tuvo conocimiento expreso formal del nuevo plazo aplicable al procedimiento hasta el 29 de julio 2019, es decir, cuando tan solo restaba poco más de un mes para la superación del plazo inicial de 18 meses de duración, recogido y puesto en conocimiento del obligado tributario en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, notificada en marzo de 2018. Sin embargo, según hemos argumentado, este cambio o ampliación del plazo de duración debió ser puesta en conocimiento del sujeto pasivo al tiempo de producirse las circunstancias determinantes del mismo, esto es, en este caso, cuando se acordó extender o ampliar el alcance de las actuaciones, pasando a incluir el ejercicio en el que la cifra de negocios de la entidad era superior a la requerida para auditar sus cuentas anuales, lo que se produjo el 31 de diciembre de 2018, para evitar un quebrantamiento de los derechos y garantías otorgados a los contribuyentes en los procedimientos de aplicación de los tributos, en los que el plazo de duración se establece como un límite objetivo que la Administración Tributaria debe procurar cumplir. Así lo recoge el apartado f) del artículo 34 de la LGT, cuando dispone que el contribuyente tiene "Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley."

En el presente caso, en la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, notificada el 22 de julio de 2020, se indica, en cuanto al plazo del procedimiento:

"El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras será de 18 meses, conforme al apartado 1.a) del artículo 150 de la LGT".

El 22 de septiembre de 2020 se formaliza la diligencia 1, que recoge la documentación solicitada en la comunicación de inicio (libros registro, facturas recibidas y documentos acreditativos de operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, movimientos de cuentas en España, descripción de actividades y operativa, contratos de suministro, transporte, arrendamiento de naves, locales o depósitos), señalando la que se encuentra pendiente de aportación.

El 15 de septiembre de 2021 la Inspección emite comunicación relativa al plazo máximo de duración del procedimiento de inspección, en la que se hace constar:

"Mediante comunicación notificada en fecha 22/07/2020, se inició un procedimiento de inspección (...)

En dicha comunicación de inicio se le informó de que el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras era de 18 meses, conforme al artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

No obstante, el artículo 150 LGT dispone (...)

En primer lugar, la cifra de negocios del obligado tributario es muy superior a los 5,7 millones requeridos para auditar cuentas.

Además, el referido artículo 18 de la Ley 27/2014 establece en su apartado 2:

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

...

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

....

g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, participes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

...

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas."

Por su parte, el artículo 42 del Código de Comercio dispone que:

"Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como

dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
..."

Por lo tanto, ambas sociedades están vinculadas, ya que están participadas al 100% por la misma sociedad, XZ-ND SA - ..., y también porque ambas forman parte del mismo grupo a efectos del 42 C.Co., al estar controladas por ésta última, tanto en derechos de voto, como facultad de nombrar administradores.

En consecuencia, tanto por la cifra de negocios del obligado tributario, como por el hecho de realizar también actuaciones inspectoras respecto de otra entidad vinculada – XZ-FP SA, la filial española del grupo - a la que se le aplica el plazo de 27 meses, el plazo aplicable al procedimiento es de 27 meses.

Por ello, de acuerdo con el artículo 150.2 de la LGT, SE LE INFORMA que el PLAZO del procedimiento inspector será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio".

La comunicación se notifica a la entidad el 15 de septiembre de 2021.

A partir de lo expuesto, este Tribunal constata que, iniciado el procedimiento inspector el 22 de julio de 2020, no es hasta el 15 de septiembre de 2021 cuando la Inspección notifica al obligado tributario que el plazo del procedimiento inspector es de 27 meses, sin que se indique ni acredite que las circunstancias determinantes de su aplicación hayan sobrevenido en el curso del procedimiento, sino que, por el contrario, se deduce que concurrían desde su inicio. De hecho, no consta la realización de actividad comprobadora alguna desde la formalización de la primera diligencia, el 22 de septiembre de 2020, hasta la notificación de la ampliación, como tampoco con posterioridad, siendo la siguiente actuación realizada la notificación el 6 de septiembre de 2022 a la entidad de la apertura del trámite de audiencia previo a la propuesta de liquidación.

Conforme a la doctrina antes expuesta, las circunstancias determinantes de la aplicación al procedimiento inspector del plazo de 27 meses deben ponerse en conocimiento del obligado tributario desde el momento en que la Administración conozca o debiera conocer que se han producido, en virtud del principio de seguridad jurídica. En el presente caso, no se justifica, como se ha indicado, que dichas circunstancias sean sobrevenidas, por lo que debe entenderse que desde el inicio del procedimiento debieron ser conocidas por la Inspección. Como consecuencia, ante la falta de notificación en tiempo y forma al obligado tributario del plazo del procedimiento de 27 meses, aplicable, en teoría, desde el momento en que se le comunicó el inicio del procedimiento inspector, el plazo de duración del procedimiento era el originalmente fijado de 18 meses.

La anterior conclusión implica que en la fecha de finalización del procedimiento inspector, conforme al artículo 104.2 de la Ley 58/2003, el 25 de octubre de 2022, se ha producido el incumplimiento del plazo máximo legalmente permitido para la duración de las actuaciones inspectoras.

Dado que no existe actuación formal de reanudación de las actuaciones inspectoras posterior al incumplimiento de su plazo máximo de duración, en los términos establecidos por la jurisprudencia y la doctrina, no cabe considerar acto interruptor de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo y los ejercicios comprobados anterior al propio acuerdo de liquidación notificado el 2 de noviembre de 2022.

No obstante, debemos tener en cuenta que, a pesar de la ausencia de efecto interruptor de la prescripción por la realización de las actuaciones inspectoras conforme a lo indicado, la remisión al Ministerio Fiscal es una causa de interrupción de la prescripción del derecho a liquidar, con naturaleza y características autónomas respecto a la que pueda producirse por el inicio de las actuaciones de comprobación e inspección. En estos términos se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 6 de mayo de 2024, recurso 7383/2022, en relación con un supuesto de interrupción de la prescripción por remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal tras la superación del plazo de duración del procedimiento inspector, fijando los siguientes criterios interpretativos:

"SÉPTIMO.- Criterios interpretativos y resolución de las pretensiones.

Como conclusión de lo razonado hemos de declarar como criterio interpretativo, respecto a la primera cuestión de interés casacional, que la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción penal realizada por la Administración tributaria en el seno de un procedimiento inspector tiene efecto autónomo de interrupción de la prescripción tributaria no consumada, por lo que producirá la interrupción de la prescripción aunque se efectúe en el seno de unas actuaciones inspectora en las que se superó el plazo de duración máximo de las actuaciones previsto legalmente.

En cuanto a la segunda cuestión de interés casacional, declaramos como criterio interpretativo del art. 68 de la Ley General Tributaria que la reanudación del cómputo de plazo de prescripción de la acción tributaria para liquidar se produce con la comunicación de la firmeza del auto de sobreseimiento por parte de la autoridad judicial a la Abogacía del Estado, representante de la Administración tributaria en el procedimiento penal".

Por tanto, considerando como actos con efecto interruptor de la prescripción conforme al artículo 68.1.b) de la Ley 58/2003 la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, que tiene lugar el 11 de mayo de 2016, y la notificación a la Administración del auto del Juzgado Central de Instrucción nº... de la Audiencia Nacional de ... de 2020 por el que se acuerda el sobreseimiento de las actuaciones judiciales, y siendo la siguiente actuación con dicho efecto la notificación del acuerdo de liquidación el 2 de noviembre de 2022, solo cabe concluir que no ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante liquidación.

NOVENO.- Si bien en el fundamento de derecho anterior se ha concluido que el plazo máximo legalmente permitido para la duración de las actuaciones inspectoras es de 18 meses y ha sido superado, consideramos oportuno analizar otras cuestiones planteadas por la entidad en relación con la prescripción del derecho a liquidar.

Al respecto, alega la reclamante que la Inspección ha denegado de forma arbitraria y reiterada, por razones de pura conveniencia temporal, las solicitudes de aplazamiento del trámite de audiencia previo y posterior a las actas. Manifiesta que la solicitud de ampliación del plazo de alegaciones no fue una petición caprichosa por su parte, sino que se debió a que en menos de un día el expediente administrativo pasó, sin ofrecerse ninguna justificación, de contener 38 elementos (21 MB) a 1.930 elementos (6,71 GB), multiplicando por 327 su tamaño. En consecuencia, considera que la denegación de las solicitudes de ampliación de plazo para formular alegaciones supone una clara infracción de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS de 30 de septiembre de 2019, rec. 6276/2017), según la cual la inspección "deber ser capaz de justificar que ha tomado una decisión acorde con dichos principios y, entre ellos, el de proporcionalidad (...) en un escenario de circunstancias que, en definitiva, pueden sintetizarse en la especial complejidad del asunto, que comportó, precisamente, la ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras por doce meses adicionales (hasta un total de 24 meses)". Concluye que se ha producido un evidente abuso de la norma procedural generador de indefensión, que debe conllevar, en aplicación del criterio del Tribunal Supremo, que se entiendan concedidos los plazos solicitados y, en consecuencia, que el procedimiento inspector terminase fuera de plazo, lo cual supuso que las actuaciones llevadas a cabo no interrumpieran la prescripción. Señala finalmente que, dado que según la propia liquidación el plazo de actuaciones finalizaba el 26 de octubre de 2022 y que la liquidación se dictó el 25 de octubre (un día antes) tener en cuenta cualesquiera de los plazos anteriores hubiera supuesto que se excediera el plazo máximo de comprobación.

Del expediente administrativo resulta que el 6 de septiembre de 2022 se notifica a la entidad la apertura del trámite de audiencia previo a la propuesta de liquidación, y el 8 de septiembre de 2022 se le notifica nuevamente trámite de audiencia, señalando que "*recientemente se ha incorporado nueva documentación al expediente electrónico, por lo que se debe efectuar un nuevo trámite de puesta de manifiesto del expediente y apertura del plazo de alegaciones*", y concediendo un plazo de diez días para la formulación de alegaciones.

El obligado tributario solicita ampliación del plazo de alegaciones el 12 de septiembre de 2022, manifestando que, pese a reiterados intentos, no le ha sido posible descargar el expediente electrónico, "imprescindible para tener un correcto acceso al mismo, puesto que no se ha incluido algún documento adicional más, sino nada más y nada menos que 6,71 GB de documentación, con lo que el expediente pasa a consistir en 1930 elementos (el expediente anterior puesto de manifiesto el día anterior tenía 21 MB y 38 elementos)". Añade que "dada la súbita y repentina inclusión en el expediente de la citada documentación adicional el plazo de diez días hábiles conferido es clara y materialmente insuficiente para revisar la nueva documentación incorporada y efectuar, en su caso, las correspondientes alegaciones, por lo que esta parte considera que concurren las circunstancias para solicitar una ampliación del plazo del concedido, a computar, lógicamente, desde que se le permite su correcta descarga y, por tanto, el correcto acceso al expediente y su revisión".

El 15 de septiembre de 2022 se formaliza la diligencia 2, con el siguiente contenido:

"PRIMERO: El día 08/09/2022 se comunicó la puesta de manifiesto del expediente con todos los documentos de que consta, quedando así, de acuerdo al art. 99.8 de la LGT y 183 y 96 del RGAT, abierto el preceptivo TRÁMITE DE AUDIENCIA por un por un plazo de DIEZ días.

En fecha 12/09/2022 se presentó por registro electrónico (Nº asiento registral: RGE.....2) un escrito en el que explica que "pese los reiterados intentos realizados, la Sociedad no ha podido descargar el expediente electrónico"

La inspección pregunta si se puede visualizar el expediente, y manifiesta que preguntará a la empresa y contestará. La inspección requiere que se le envíe correo electrónico con la respuesta esta tarde o mañana.

La inspección constata que, según el registro del histórico de movimientos (que se anexa a esta diligencia) del expediente electrónico 2022.....W se han producido varios accesos con visualización desde que se comunicó la puesta de manifiesto.

Lo que se alega es la dificultad de descarga del expediente completo, pero no hay impedimento alguno para visualizar los documentos del expediente. Pero que la descarga del expediente entero de problemas por falta de memoria, no imposibilita su visualización online.

En cualquier caso, sin perjuicio de que han podido acceder a su visualización online en todo momento, y si así lo prefiere el obligado tributario, hoy se hace entrega de una copia, en un dispositivo USB, de los documentos que obran en el expediente.

Además de lo anterior, en el escrito presentado, se solicitaba ampliación del plazo de alegaciones por el problema en descargar los documentos, añadiendo que el citado plazo ampliado se contara “desde que se le permita su correcta descarga”.

Como ya se ha indicado, los documentos se pueden visualizar sin problema alguno. El hecho de que las preferencias del obligado tributario sea su descarga directa en un disco local, no implica que se impida su visualización, como así se pone de manifiesto en el historial de visualizaciones del expediente electrónico, por lo que las preferencias del obligado tributario por su descarga en local, en lugar de su visualización directa en pantalla, en nada suponen un impedimento para acceder a los documentos del expediente.

Añade el escrito que “Resulta fácil entender que sólo sobre un expediente descargado se puede realmente tener un acceso ordenado que permita a esta parte conocer su íntegro contenido y ejercer sus derechos”. Como ya se ha mencionado, la descarga directa del contenido de los ficheros no es requisito para visualizar los documentos, ni implica que la visualización vaya a estar más o menos ordenada que si se visualiza directamente a través del enlace a la vista del expediente electrónico.

Es más, la descarga en un formato extraíble (CD/DVD o dispositivo USB), va a aportar exactamente la misma visualización que se produce por internet, ni mejor ni peor, ni más ordenada ni menos.

Por tanto, el trámite de audiencia comunicado el día 08/09/2022 es correcto, y NO se concede ampliación alguna del plazo inicial, por lo que el citado plazo de alegaciones finaliza el día 22/09/2022.

El compareciente manifiesta su disconformidad con lo señalado por el actuario, ya que, como se ha explicado, el acceso al expediente, que no se puede descargar, no está garantizado en la forma prevista reglamentariamente”.

El 19 de septiembre de 2022 el obligado tributario presenta escrito de contestación a la diligencia 2, manifestando, entre otras cuestiones, que la denegación del derecho a la ampliación del plazo mínimo es absolutamente inmotivada.

El anterior escrito es atendido por la Inspección mediante comunicación emitida el 22 de septiembre de 2022, en la que cita al obligado tributario para la firma de acta el 26 de septiembre de 2022, fecha en la que efectivamente se formaliza el acta de disconformidad. En relación con la denegación de ampliación del plazo de alegaciones solicitado, se indica en la comunicación de 22 de septiembre de 2022:

“(...) Además, corresponde a este órgano la instrucción del procedimiento, de acuerdo a los plazos establecidos por la normativa, de modo que, debe ponderar la oportunidad de conceder o no el aplazamiento solicitado en función de si afecta a los plazos del procedimiento. Y si se ha tardado tanto en incorporar la documentación al expediente, es porque el obligado tributario se negó a aportarla, y cuando la inspección la solicitó al juzgado, se opusieron sistemáticamente a ello, con el consiguiente retraso en los plazos del procedimiento. En cualquier caso, el hecho de que no conceda el aplazamiento, ni supone limitación de derechos, ni indefensión alguna, máxime cuando después de la firma de actas hay previsto un nuevo plazo de alegaciones”.

El 23 de septiembre de 2022 el obligado tributario presenta escrito de alegaciones, en el que solicita información sobre la causa de ampliación del expediente, respecto del que no consta contestación por parte de la Inspección.

En cuanto a la denegación de la solicitud de aplazamiento del trámite de alegaciones posterior al acta, consta en el expediente solicitud de ampliación del plazo formulada el 6 de octubre de 2022, por un periodo igual a la mitad del plazo inicialmente concedido, entendiendo la entidad que debe computarse la ampliación desde la puesta a disposición de la entidad de la documentación incautada.

El 7 de octubre de 2022 la Inspección dicta y notifica acuerdo de denegación de la ampliación de plazo solicitada, con la siguiente fundamentación:

“CUARTO.

En el presente caso, procede denegar la ampliación del plazo para formular alegaciones a las propuestas de liquidación mencionadas, al concurrir circunstancias que lo desaconsejan de forma clara y terminante, en particular, la perentoriedad del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras que conforme a los dispuesto en el artículo 150 de la LGT finaliza el 25 de octubre de 2022.

(...)

De concederse la ampliación solicitada de 7 días hábiles, el plazo de alegaciones finalizaría el 03/11/2022, esto es, fuera del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras lo que conllevaría los efectos que respecto a dicho incumplimiento se recogen en el artículo 150.6 de la LGT y que perjudicarían los intereses de la Hacienda Pública (...).

El 13 de octubre de 2022 la entidad reitera la solicitud de devolución de la documentación "retenida por la Inspección", y el 24 de octubre de 2022 presenta alegaciones a la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad.

Este Tribunal Central conoce la sentencia del Tribunal Supremo citada por la reclamante en sus alegaciones, dictada el 30 de septiembre de 2019 (recurso de casación 6276/2017), así como la de 19 de abril de 2023 (recurso de casación 5540/2021), a las que se refiere en su resolución de 31 de marzo de 2025 (00/09995/2023), en la que se concluye, con base en las citadas sentencias, que, en relación a los plazos contemplados en el artículo 87.4 del Real Decreto 1065/2007 y 99.8 de la Ley 58/2003, en los que la norma confiere al obligado tributario un plazo mínimo y máximo para la cumplimentación del respectivo trámite, si la Administración concede el plazo mínimo sin justificación alguna, la ampliación automática de dichos plazos a falta de denegación expresa por la Administración de la solicitud del contribuyente (artículos 91.1 y 4 del Real Decreto 1065/2007) no puede ser entendida como dilación no imputable a la Administración que pueda ser invocada por esta última para concluir que ha terminado en plazo sus actuaciones.

Asimismo, extraemos de la citada sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2019 su fundamento de derecho octavo:

"OCTAVO.- *La motivación de la delimitación del plazo: el principio de proporcionalidad.*

A partir de lo que se acaba de exponer, para delimitar temporalmente cada plazo, la Administración debe valorar y ponderar una serie de circunstancias que le permitirán adoptar una decisión exteriorizando hacia el contribuyente las razones de otorgar un plazo y no otro, tanto en el momento inicial de conceder el trámite de audiencia como al decidir sobre su ampliación.

Así cobran pleno sentido las palabras de la sentencia de instancia en torno a que esta obligación "implica, entre otras cosas, que la Administración deberá ser capaz de justificar que ha tomado una decisión acorde con dichos principios y, entre ellos, el de proporcionalidad."

Además, coincidimos con la sala de instancia cuando advierte que el presente caso difícilmente puede resistir un elemental examen de proporcionalidad, toda vez que en ningún momento puede vislumbrarse la justificación o motivación que llevó a la Administración a conceder un trámite de audiencia de 10 días cuando el precepto legal establecía la posibilidad de otorgar hasta 15 días, en un escenario de circunstancias que, en definitiva, pueden sintetizarse en la especial complejidad del asunto, que comportó, precisamente, la ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras por doce meses adicionales (hasta un total de 24 meses).

Nadie duda de que, finalmente, la contribuyente ejerciera su derecho de alegaciones -íntimamente ligado a su defensa en el ámbito tributario- pues, de hecho, presentó el escrito en el plazo que ella misma había solicitado, es decir, en 15 días.

Sin embargo, lo que está en liza en este recurso, atendidas las circunstancias del asunto, es determinar (i) si el plazo inicial de 10 días era suficiente para presentar alegaciones sin indefensión material, en sintonía con el referido derecho autónomo del art. 34.1 k) LGT (planteamiento que, conforme a lo expresado, reclama una respuesta negativa) y (ii) si la imputación de la ampliación como dilación al contribuyente le ha privado de su derecho -contrapuesto al derecho de la Administración- a que no se practique liquidación trascurrido el plazo de prescripción de 4 años (planteamiento que, conforme a lo expresado, reclama una respuesta afirmativa).

Por tanto, de acuerdo a las particulares circunstancias de este caso, debemos concluir que la actuación administrativa no ha sido proporcionada, alejándose de las elementales exigencias del principio a una buena administración tributaria que, en el presente caso, ha determinado la preterición de varios derechos del contribuyente (del artículo 34 LGT), lo que conduce a considerar integrados los referidos cinco días adicionales en el decurso de las actuaciones inspectoras y, por tanto, a apreciar que la Administración excedió el plazo de los referidos 24 meses, con la consecuencia de resultar inoperantes para la interrupción de la prescripción".

Por otra parte, entendemos conveniente acudir a la resolución de este Tribunal Central de 21 de octubre de 2024 (00/03457/2023), en la que se establece que, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2024 (rec. nº 402/2023), siendo el único motivo por el que la Inspección procedió a denegar la ampliación del plazo para formular alegaciones que tal concesión habría determinado la superación del plazo para finalizar el procedimiento y, apreciada por este Tribunal la indefensión que la citada denegación -indebidamente motivada- ocasionó al interesado, habiendo condicionado y dificultado sus posibilidades de defensa, se concluye que se produjo el incumplimiento de la debida motivación contrario a los principios de buena administración que rigen la actuación administrativa; se trata, por tanto, de un caso en el que se aprecia un defecto formal que ha disminuido las posibilidades de defensa del reclamante.

En relación con la ampliación del plazo de alegaciones previo a la propuesta de liquidación solicitado por el obligado tributario, como previamente se indica, la diligencia 2 señala que "Lo que se alega es la dificultad de descarga del expediente completo, pero no hay impedimento alguno para visualizar los documentos del expediente. Pero que la descarga del expediente entero de problemas por falta de memoria, no imposibilita su visualización online"; además, la comunicación de 22 de septiembre de 2022 nuevamente se refiere a la denegación de la ampliación señalando que "corresponde a este órgano la instrucción del procedimiento, de acuerdo a los plazos establecidos por la normativa, de modo que, debe ponderar la oportunidad de conceder o no el aplazamiento solicitado en función de si afecta a los plazos del procedimiento".

Así, el plazo de alegaciones efectivamente concedido es de diez días desde la notificación de la apertura de trámite de audiencia el 8 de octubre de 2022.

A juicio de este Tribunal, a partir de las circunstancias del presente caso, solo cabe concluir que la Inspección no ha actuado conforme al principio de proporcionalidad reconocido en la sentencia del Tribunal Supremo antes transcrita al denegar la ampliación del plazo de alegaciones solicitada por el obligado tributario. Se constata que dos días después de la notificación del primer trámite de audiencia se notifica un segundo trámite como consecuencia de la incorporación de documentación al expediente administrativo, que supone el paso, según indica la reclamante, de 38 elementos a 1930, motivo por el que, además de por la imposibilidad de descargar el expediente electrónico, la entidad solicita la citada ampliación. Además, la Inspección deniega la ampliación porque los documentos pueden ser visualizados sin que sea imprescindible su descarga, y porque debe ponderar la oportunidad de conceder o no el aplazamiento solicitado en función de si afecta a los plazos del procedimiento.

Conforme a lo expuesto, la denegación de la solicitud de ampliación del plazo inicial de diez días por parte de la Administración debe considerarse injustificada puesto que no ha valorado y ponderado las circunstancias descritas a efectos de decidir sobre el otorgamiento de la ampliación, dificultando como consecuencia las posibilidades de defensa del obligado tributario.

A igual conclusión se llega respecto a la denegación de la solicitud de ampliación de plazo de alegaciones a la propuesta de liquidación, que se fundamenta exclusivamente en "*la perentoriedad del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras*" y en que su concesión supondría que el plazo de alegaciones finalizaría "*fuerza del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras*".

Es decir, el único motivo por el que la Inspección deniega la ampliación del plazo para formular alegaciones consiste en que tal concesión habría determinado la superación del plazo para finalizar el procedimiento, motivación inadecuada conforme a los pronunciamientos del Tribunal Supremo en la referida sentencia de 8 de julio de 2024, dando lugar por tanto a indefensión de la interesada.

Los defectos formales apreciados, generadores de indefensión, determinarían en principio la anulación del acuerdo impugnado con orden de retroacción de las actuaciones al momento en que se produjeron, a efectos de su subsanación. No obstante, no procede tal retroacción, teniendo en cuenta que la ampliación de los plazos de alegaciones supondría la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, de 27 meses, cuya aplicación estamos aceptando exclusivamente a efectos de atender la presente alegación.

No obstante lo anterior, en todo caso el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector no supone la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, como se concluye en el anterior fundamento de derecho, considerando como actos con efecto interruptor de la prescripción conforme al artículo 68.1.b) de la Ley 58/2003 la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, que tiene lugar el 11 de mayo de 2016, la notificación a la Administración del auto del Juzgado Central de Instrucción nº... de la Audiencia Nacional de ... de 2020 por el que se acuerda el sobreseimiento de las actuaciones judiciales, y la notificación del acuerdo de liquidación el 2 de noviembre de 2022.

DÉCIMO.- Alega asimismo la reclamante que se ha producido una extralimitación del alcance de las actuaciones determinante de un defecto sustantivo invalidante. Manifiesta que el alcance de la inspección estaba limitado a comprobar la solicitud de devolución de IVA soportado en los períodos 2T-2012 a 2T-2014 y, en consecuencia, lo máximo que podría haber hecho la inspección era denegar la devolución de las cuotas de IVA soportadas, pero en ningún caso estaba facultada para practicar liquidación y exigir el pago de cuota e intereses, para lo cual hubiese sido necesario ampliar el alcance de las actuaciones, lo cual, no ocurrió. Añade que esta circunstancia conlleva la vulneración de los artículos 34.1.ñ), 147.2 y 148 de la LGT y 178 del RGAT, de acuerdo con la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de marzo de 2021 (rec. 3906/2019), acogida por el TEAC en las resoluciones de 22 de septiembre de 2021 (rec. 3799/2018) y de 2 de marzo de 2022 (rec. 6608/2019), que suponen un cambio de criterio con respecto a la doctrina anterior, en el sentido de confirmar que la extralimitación del alcance de las actuaciones supone un defecto invalidante que conlleva la anulación del acto administrativo sin retroacción de actuaciones.

Corresponde, por tanto, determinar si se ha producido la alegada extralimitación del alcance de las actuaciones inspectoras, para lo que acudimos a la regulación del alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección recogida en el artículo 148 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

- "1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.*
- 2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado.*

(...)".

A su vez, el artículo 178 del Real Decreto 1065/2007 se refiere a la extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección en los siguientes términos:

"1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o en el acuerdo al que se refiere el apartado 5 de este artículo que deberá ser comunicado.

3. Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos:

a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación.

b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.

c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

4. La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o períodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y periodo comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o períodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.

b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y períodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial".

Consta en el expediente administrativo comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación en la que se indica:

"Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT, limitándose a la comprobación de:

CONCEPTO/s

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

IVA 2012/2T - 2014/2T por la solicitud de devolución de IVA soportado por no establecidos (M-361), quedando, por tanto, excluidos de dicha actuación la comprobación de los restantes elementos de la obligación tributaria, así como las magnitudes procedentes de ejercicios anteriores que tengan incidencia en la liquidación que resulte de la actuación parcial.

PERÍODOS

Trimestre 2/2012 a Trimestre 2/2014".

De lo expuesto resulta que el alcance del procedimiento es parcial, limitado a la comprobación de las solicitudes de devolución, esto es, a las operaciones consignadas en dichas solicitudes por las que se soportaron las cuotas de IVA cuya devolución se solicita, siendo irrelevantemente que se hayan obtenido o no dichas devoluciones.

En este sentido, cabe destacar que la actuación de la Administración se encuentra amparada por el artículo 24 de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, que establece en su apartado 1:

1. Si se obtuviera una devolución de forma fraudulenta o incorrecta, la autoridad competente del Estado miembro de devolución procederá directamente a recuperar las cantidades indebidamente abonadas y al cobro de las multas y los intereses pecuniarios impuestos de conformidad con el procedimiento aplicable en el Estado miembro de devolución, sin perjuicio de las disposiciones relativas a la asistencia mutua en materia de cobro del IVA.

La posibilidad de la Administración tributaria de solicitar con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas, si le consta que el derecho a deducir se ha ejercido de manera fraudulenta, se recoge en diversas sentencias del TJUE, como la de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p.

655, apartado 24; de 29 de febrero de 1996, INZO, C 110/94, Rec. p. I 857, apartado 24, y Gabalfrisa y otros, apartado 46.

Por tanto, no se justifica la extralimitación del alcance por esta causa, sino que ha sido respetado conforme a lo dispuesto en los preceptos transcritos.

En cuanto a las referidas sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2021 (rec. 3906/2019) y resoluciones del TEAC de 22 de septiembre de 2021 (rec. 3799/2018) y de 2 de marzo de 2022 (rec. 6608/2019), analizan supuestos en los que se han realizado comprobaciones que exceden el alcance inicialmente determinado, lo que no ocurre en el presente caso, y concluyen, de acuerdo con la citada sentencia, que la delimitación del alcance del procedimiento de comprobación es un elemento sustantivo, y siendo por ello la infracción del objeto del procedimiento un defecto que trasciende lo formal o procedural, no cabe su restauración a través de la retroacción de actuaciones.

De acuerdo con lo anterior, la alegación no puede ser acogida.

UNDÉCIMO.- La siguiente alegación que corresponde analizar se centra en la nulidad de la liquidación por incumplimiento reiterado del mandato judicial de devolución de la documentación incautada, ocasionando indefensión.

Manifiesta la entidad que ha solicitado reiteradamente la devolución de la documentación incautada el 4 de octubre de 2016 con ocasión de la entrada y registro en las sedes de **XZ-FP** en CIUDAD_1 y CIUDAD_2 por orden judicial en el marco del procedimiento penal seguido ante el Juzgado Central de Instrucción nº ..., custodiada por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF); la solicitud ha sido continuamente denegada por la Inspección y la ONIF, incumpliendo el mandato judicial de devolución de la documentación. Añade que solo tras un nuevo requerimiento a la ONIF, a efectos de formular alegaciones en el procedimiento económico-administrativo, ha obtenido una parte de la documentación incautada. Considera que se ha producido una evidente vulneración del derecho de propiedad protegido en el artículo 33 de la Constitución Española y del derecho a la defensa previsto en el 24 de la misma norma, y que la Inspección ha hecho un uso parcial y sesgado de la documentación incautada, incluyendo en el expediente, con la segunda puesta de manifiesto que tuvo lugar el 8 de septiembre de 2022, solo aquella que aparentemente apoya su tesis, y silenciando y omitiendo documentos que la contradicen, impidiendo al mismo tiempo que la entidad pudiese acceder a ellos e infringiendo su derecho constitucional a la prueba. Indica finalmente que la instrucción del procedimiento ha estado paralizada durante casi dos años por causas única y exclusivamente imputables a la Inspección, y afirma su debida colaboración y su buena fe en la tramitación del procedimiento.

Del expediente administrativo a disposición de este Tribunal resulta que, una vez acordado mediante auto de ... de 2020 del Juzgado Central de Instrucción nº ... de la Audiencia Nacional el sobreseimiento provisional de las actuaciones dimanantes de las DP .../..., la Administración tributaria solicita a dicho Juzgado el 15 de julio de 2020 la autorización de la utilización de la documentación que forma parte de la investigación penal por los órganos de la inspección de la AEAT, concretamente la obtenida en relación con **XZ-FP** y **HS SL**.

Si bien el Juzgado concede inicialmente la autorización solicitada, como consta en auto ... de 2020, el ... de 2020 dicta un nuevo auto en el que reforma el previo, dejándolo sin efecto y, en su lugar, acuerda recabar de la AEAT un informe más extenso, concreto, motivado y detallado de los indicios de los que disponer para la apertura del procedimiento sancionador y de la necesidad y proporcionalidad de la solicitud de incorporación de los medios de prueba que solicita, todo ello como consecuencia de la estimación en parte del recurso de reforma interpuesto por **XZ-FP**.

El informe solicitado por el Juzgado en virtud de auto de ... de 2020 se emite por la Administración el 14 de junio de 2022.

Se indica en el acuerdo de liquidación (páginas 6 y 204) que el 7 de septiembre de 2022 se recibe auto nº .../2022 del Juzgado Central de Instrucción nº ... en el que manifiesta la desestimación del recurso de apelación interpuesto por la representación procesal de **XZ-FP** "contra el auto dictado el día ... de 2022 por el Juzgado Central de Instrucción nº ... en las Diligencias Previas nº .../..., que a su vez desestimó el previo recurso de reforma interpuesto contra el auto de fecha ... de 2022, que acordó autorizar a los órganos de inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) la utilización de la documentación incautada en los registros realizados en el marco de la presente investigación penal, en relación con **XZ-FP** (NIF ...): calle ... nº ... de CIUDAD_1 y calle ... nº ... de CIUDAD_2, y en relación con **HS S.L.** (NIF ...): calle ... nº ... de CIUDAD_3. Autorización limitada a los documentos que señala el informe de la AEAT de fecha 13-6-2022, bajo el compromiso de no acceder ni usar ninguno de carácter personal, y dado que se aprecia proporcionalidad suficiente en la documentación que se incorpora a dicho informe, visto el resultado fallido del requerimiento efectuado en su momento a dicha entidad y las carencias de tributación y actuaciones sospechosas que indiciariamente se aprecian en los documentos referidos. Por lo que confirmamos íntegramente las referidas resoluciones, con declaración de oficio de las costas procesales devengadas."

Conviene recordar que el 22 de julio de 2020 la Administración tributaria había iniciado el procedimiento inspector. El 22 de septiembre de 2020 se formaliza diligencia 1 en el procedimiento, en la que se hace constar la documentación requerida en la comunicación de inicio (escritura de constitución y estatutos,

Libros registro, facturas recibidas y documentos justificativos de las operaciones realizadas en territorio de aplicación del impuesto, extractos de movimientos de todas las cuentas bancarias de las que sea titular en España, justificación documental de los pagos efectuados a través de otras cuentas, descripción detallada de las actividades y operativa, contratos de suministro, de transporte, arrendamiento de naves, locales o depósitos). Se indica que se aporta representación, escritura de constitución y estatutos; en cuanto a la restante documentación solicitada, el obligado tributario manifiesta que “*como consecuencia de la entrada y registro que tuvo lugar el 4 de octubre de 2016 en las sedes de XZ en CIUDAD_1 y CIUDAD_2 por orden judicial a raíz de la petición efectuada por la AEAT en su informe-denuncia de 10 de mayo de 2016, se intervino una gran cantidad de documentación tanto telemática como física sobre la que, a fecha de hoy, no se tiene certeza de la documentación concreta que se intervino y que todavía no ha sido devuelta a esta parte. Por lo tanto, una vez que se vuelve a poner a su disposición la documentación intervenida en aquellos registros, mi representada estará en disposición de aportar la documentación solicitada ante esta inspección.*” Además, el obligado tributario autoriza a la Inspección a requerir directamente a los bancos los extractos de movimientos de la cuenta de la que era titular en España.

El trámite de audiencia previo a la propuesta de liquidación se notifica el 6 de septiembre de 2022, notificando nuevamente dicho trámite el 8 de septiembre de 2022 como consecuencia de la reciente incorporación de documentación al expediente electrónico.

También se solicitó por la Inspección el 17 de julio de 2020 al Juzgado Central de Instrucción n.º ... de la Audiencia Nacional autorización para la utilización la documentación incautada en los registros realizados en el marco de la investigación penal, en relación con QR SL y la obtenida de GG ASESORIA EMPRESARIAL respecto de dicha entidad, así como la relativa a CC SL e VV SL. La autorización fue concedida por el Juzgado mediante auto de ... de 2020.

A partir de lo expuesto, este Tribunal considera relevante poner de manifiesto que la Inspección, de forma prácticamente simultánea con el inicio del procedimiento inspector, solicitó del Juzgado competente la autorización para utilizar la documentación que forma parte de la investigación penal, autorización que si bien inicialmente fue concedida, posteriormente se denegó como consecuencia del recurso de reforma formulado por XZ-FP, condicionándola a la emisión de un informe ampliatorio. Una vez remitido dicho informe por la Inspección, se obtuvo la autorización judicial, que nuevamente fue recurrida por XZ-FP mediante recurso de reforma, cuya desestimación recurrió en apelación, recurso a su vez desestimado. Asimismo, con el inicio del procedimiento inspector, la Inspección solicitó documentación al obligado tributario relativa a su actividad que no fue aportada, manifestando que no disponía de la documentación obtenida en los registros efectuados.

De lo anterior se desprende, a juicio de este Tribunal, una clara y activa oposición de la representante del obligado tributario a la utilización por parte de la Administración de la documentación incautada, probablemente debida a que, con alta probabilidad, de la misma podía resultar la práctica de la correspondiente liquidación tributaria, como efectivamente ocurrió, y que permite poner en duda la afirmación de la entidad sobre su debida colaboración y su buena fe en la tramitación del procedimiento. No obstante, no cabe obviar la ausencia de justificación de la tardanza de la Administración en la aportación del informe requerido por el Juzgado, y, en general, en el impulso del procedimiento inspector, con independencia de las dificultades derivadas de la falta de autorización para el uso de la documentación incautada. En todo caso, la consecuencia de esta aparente inacción se limitaría a la superación del plazo legal del procedimiento, analizada previamente.

Por otra parte, la alegación de la reclamante se centra fundamentalmente en la improcedencia de la denegación de su solicitud de devolución de la documentación incautada a disposición de la ONIF, según manifiesta, generadora de vulneración del derecho de propiedad protegido en el artículo 33 de la Constitución Española y del derecho a la defensa previsto en el 24 de la misma norma, que supone el incumplimiento del mandato judicial de devolución de dicha documentación.

Al respecto, aporta la entidad reclamante documento emitido por la ONIF el 12 de enero de 2023 en el que se indica, respecto de la solicitud de devolución de la documentación incautada en la instrucción del procedimiento penal seguido en el Juzgado Central de Instrucción n.º ... de ..., Diligencias Previas .../..., con entrada en la ONIF el 21 de diciembre de 2022, por parte de XZ y de XZ-FP, que la ONIF realiza una labor de custodia, correspondiendo al juzgado instructor decretar, en caso de considerarlo oportuno, la devolución de la misma a las partes interesadas. El 18 de enero de 2023 la entidad dirige escrito a la ONIF en el que reitera la solicitud de devolución de la documentación, conforme al mandato de devolución contenido en providencia del magistrado-juez de ... de septiembre de 2022, a efectos de formulación de alegaciones en el procedimiento económico-administrativo. La solicitud es reiterada el 7 de febrero de 2023. Aporta asimismo diligencia de 6 de marzo de 2023 suscrita por la ONIF en la que se indica que a efectos de dar cumplimiento a lo decretado en la providencia de fecha ... de septiembre de 2022 dictada por el Juzgado Central de Instrucción ... de ... (diligencias previas procedimiento abreviado ...) se procede a la devolución y entrega al compareciente de la documentación que se relaciona.

Destaca de lo anterior que la devolución de la documentación a la entidad se solicita y se obtiene de la ONIF una vez finalizado el procedimiento inspector, por lo que las posibles incidencias en su recuperación no afectan a su tramitación. Entiende este Tribunal que es razonable que en el desarrollo del procedimiento inspector la documentación permanezca a disposición de la Administración y no le sea entregada a la

entidad para seguidamente solicitarle su aportación; asimismo, lo cierto es que se acredita que la documentación es entregada a la entidad con ocasión de la interposición de las presentes reclamaciones, por lo que no se acoge lo alegado. Conviene además hacer referencia al artículo 94.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece:

"3. Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales".

La reclamante alega que la Inspección ha hecho un uso parcial y sesgado de la documentación incautada, incluyendo en el expediente, con la segunda puesta de manifiesto que tuvo lugar el 8 de septiembre de 2022, solo aquella que aparentemente apoya su tesis, y silenciando y omitiendo documentos que la contradicen, impidiendo al mismo tiempo que la entidad pudiese acceder a ellos e infringiendo su derecho constitucional a la prueba.

A juicio de este Tribunal, las anteriores afirmaciones deberían ser adecuadamente acreditadas por la reclamante, que dispone de la documentación incautada y por tanto podría justificar el alegado uso sesgado y parcial de la misma, lo cual no hace. En cuanto al expediente administrativo, que se pone de manifiesto a la reclamante en el procedimiento a efectos de formulación de alegaciones, debe exigirse que incorpore la totalidad de los elementos de prueba en los que se fundamenta la regularización, y corresponde a la reclamante acreditar, en su caso, su insuficiencia, circunstancia que tampoco se acredita.

Alega asimismo la entidad que se ha incorporado al expediente, con ocasión del segundo trámite de audiencia previo a la formalización del acta, documentación que la Inspección no está autorizada para utilizar; dicha documentación, según indica la Inspección, se incorpora a partir de la autorización judicial concedida en el auto de ... de 2022 (que no figura en el expediente) y que establecía una serie de límites y cautelas a la autorización y uso de la información. También, añade, se incorporó documentación que ya constaba en poder de la inspección antes de efectuarse la primera puesta de manifiesto y no se había incluido en la misma, sin explicar las causas por las que pasa a ser "necesaria para fundamentar la propuesta de regularización". Concluye que de todo lo anterior y, sobre todo, del silencio administrativo, unido a las restricciones temporales, pues desde la autorización judicial a la compleción del expediente transcurrió apenas un día, solo cabe colegir que la Inspección no ha cumplido con las limitaciones y cautelas exigidas por el citado auto y, por tanto, ha incurrido en graves defectos en la obtención y utilización de la documentación que conlleva su exclusión automática del expediente y que no puedan tomarse en cuenta a efectos probatorios.

En cuanto al alegado incumplimiento por parte de la Inspección de los límites y cautelas a la autorización y uso de la información establecidos en el auto de ... de 2022, como previamente se indica, el referido auto limita la autorización a *"los documentos que señala el informe de la AEAT de fecha 13-6-2022, bajo el compromiso de no acceder ni usar ninguno de carácter personal"*.

El informe aportado por la Administración, de 14 de junio de 2022, indica:

"Se solicita el acceso a la documentación incautada en la entrada y registro efectuada en su día y que ya fue puesta a disposición de la inspección en el marco del auxilio judicial."

En relación con XZ-FP SA:

- C/ ... n.º ... de CIUDAD_1
- C/ ... n.º ... de CIUDAD_2

En relación con HS, SL:

- Calle ... n.º ...de CIUDAD_3.

Por lo que se refiere al detalle de la documentación a solicitar, le es imposible a esta inspección detallarla, pues desconoce el detalle de la documentación incautada. Ni siquiera los representantes de XZ saben precisar qué documentación se le incautó.

Para empezar, se necesita el acceso a los datos y documentos básicos de XZ que no se han aportado en el procedimiento por estar incautados:

- Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido (facturas expedidas, facturas recibidas, bienes de inversión, operaciones intracomunitarias, ...) de los ejercicios objeto de comprobación.
- Libro Diario de los ejercicios objeto de comprobación.
- Facturas recibidas y emitidas durante los períodos objeto de comprobación.
- Documentación relacionada con las operaciones de compra y venta, como albaranes, notas de entrega, sistema de registros de entradas y salidas de stock, y demás documentación relativa a los movimientos de las mercancías, y su imputación a los respectivos clientes y proveedores, para determinar el volumen de operaciones y tipo de mercancía vendida y comprada a cada uno de ellos.
- Documentación justificativa del transporte de las mercancías (CMR o documento equivalente), y en su caso, DUAS de importación o exportación.

Además de lo anterior, se necesita acceso a los correos electrónicos y otras comunicaciones con la matriz de PAÍS_1 y con los proveedores, así como contratos o documentos privados, anotaciones manuscritas u otros documentos que puedan poner de manifiesto que XZ-FP y XZ tenían o no conocimiento del origen de la plata adquirida, y de la operativa seguida por sus proveedores.

La finalidad es, nuevamente, determinar el conocimiento que XZ tenía de la procedencia de la plata y la operativa llevada a cabo por sus proveedores.

Huelga decir que, en caso de que alguna de la documentación a la que se acceda sea de tipo personal, o aun no siéndolo, no guarde relación con los hechos comprobados en el expediente, no será utilizada en la liquidación, ni reproducida en modo alguno en el expediente administrativo, conservándose, en todo caso, el debido respeto a la privacidad y confidencialidad de esos datos, como siempre se hace desde la Agencia Tributaria".

Entiende este Tribunal que corresponde a la entidad identificar de forma concreta los excesos que se hayan podido cometer, sin que sea posible admitir una referencia genérica a partir de deducciones de la interesada insuficientemente justificadas, por lo que no se admite lo alegado.

DUODÉCIMO.- Como se expone en los antecedentes de hecho de la presente resolución, la regularización practicada consiste en la denegación de la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por parte de XZ y en la exigencia del ingreso de las cantidades previamente devueltas, en su caso.

La operativa analizada en el procedimiento inspector se refiere a la comercialización de plata en los ejercicios comprobados, cuyo destinatario final en España es XZ-FP, que a su vez vende a XZ la plata adquirida. Se aprecia la existencia de un esquema de fraude en IVA en el que participan una pluralidad de entidades, que permite el suministro de plata a XZ-FP y a XZ por la que no se ha pagado IVA en algún momento de la cadena de suministro, procediendo incluso parte de la plata adquirida por XZ-FP de un canal opaco nacional que impide probar su origen y en ocasiones su existencia real.

En los esquemas de fraude al IVA intracomunitario se construyen entramados de sociedades, de forma que el esquema normal de suministro de bienes procedentes de un operador de otro Estado miembro con destino al adquirente en España se sustituye por otro en el que entre el operador comunitario y el adquirente real español se interpone artificiosamente una serie de entidades con distintas funciones y con el objetivo de defraudación a la Hacienda Pública, en síntesis, las denominadas missing traders, las sociedades pantalla y la sociedad distribuidora.

En el caso planteado, las principales entidades que proveen plata directamente a XZ-FP, sociedad distribuidora, son QR SL, HS SL, LW SL y JM SL, todas ellas con perfil de sociedad pantalla, que no ingresan las cuotas repercutidas por las entregas realizadas a XZ-FP, quien a su vez deduce las cuotas soportadas.

En cuanto a la operativa desarrollada entre XZ-FP y XZ, en el ejercicio 2012 XZ-FP vende a XZ la mayor parte de la plata que adquiere, como entrega interior y por tanto con repercusión del impuesto, si bien posteriormente parte de la plata vendida es exportada con destino a la adquirente en PAÍS_1; el resto de la plata no exportada es recomprado por XZ-FP a XZ. En los ejercicios 2013 y 2014 la práctica totalidad de la plata adquirida por XZ a XZ-FP en virtud de entrega interior con repercusión del impuesto es objeto de exportación. XZ solicita la devolución por el régimen de no establecidos de las cuotas soportadas como consecuencia de las entregas realizadas por XZ-FP en el territorio de aplicación del impuesto.

De esta forma, la mayor parte del IVA correspondiente a la comercialización de la plata en España no se ha ingresado en la Hacienda Pública, mientras que la sociedad XZ ha solicitado su devolución como consecuencia de las adquisiciones realizadas a XZ-FP, obteniendo la devolución de 1*.***.***, ** euros en los ejercicios comprobados, en los que solicita un importe total a devolver de 3*.***.***, ** euros.

A partir de la aplicación al caso de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa al abuso del derecho en la deducción del IVA en supuestos de fraude (entre otras, sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C80/11 y C-142/11, de 19 de septiembre de 2012, Bonik, C-285/11, y de 18 de diciembre de 2014, Italmoda, C-131/13), se considera acreditado por la Inspección que tanto XZ-FP como XZ sabían o deberían haber sabido que las operaciones en cuestión formaban parte de un fraude cometido por terceros dentro de la cadena de transacciones anteriores a las realizadas por el contribuyente, por lo que procede denegar a XZ la devolución del IVA soportado.

DECIMOTERCERO.- Subyace, por tanto, como fundamento de la regularización, la conocida como "teoría o doctrina del conocimiento", construcción jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Así, en la sentencia de 6 de julio de 2006, en los asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, Kittel y Recolta Recycling, el TJUE declaró (el subrayado es nuestro):

"54. En efecto, como ya ha recordado el Tribunal de Justicia, la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva (véase la sentencia de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C 487/01 y C 7/02, Rec. p. I 5337, apartado 76). Los justiciables no pueden prevalerse del Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta (véanse, en particular, las sentencias de 12 de mayo de 1998, Kefalas y otros, C 367/96, Rec. p. I 2843,

apartado 20; de 23 de marzo de 2000, Diamantis, C 373/97, Rec. p. I 1705, apartado 33, y de 3 de marzo de 2005, Fini H, C 32/03, Rec. p. I 1599, apartado 32).

55. Si a la Administración tributaria le consta que el derecho a deducir se ha ejercido de manera fraudulenta, puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 24; de 29 de febrero de 1996, INZO, C 110/94, Rec. p. I 857, apartado 24, y Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 46) y corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta (véase la sentencia Fini H, antes citada, apartado 34).

56. Igualmente, un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, debe ser considerado, a efectos de la Sexta Directiva, participante en dicho fraude, y esto con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes.

57. En efecto, en tal situación, el sujeto pasivo colabora con los autores del fraude y se convierte en cómplice.

58. Por otra parte, tal interpretación puede obstaculizar las operaciones de fraude al dificultar su realización.

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

60. De todo lo anterior se desprende que procede responder a las cuestiones que cuando se realiza una entrega a un sujeto pasivo que no sabía y no podía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el vendedor, el artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de Derecho nacional según la cual la anulación del contrato de venta, en virtud de una norma de derecho civil que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público por una causa ilícita imputable al vendedor, implica la pérdida del derecho a deducir el IVA soportado por el sujeto pasivo. A este respecto, es irrelevante la cuestión de si dicha nulidad resulta de un fraude en el IVA o de otros fraudes.

61. En cambio, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir."

Por consiguiente, tan sólo se puede denegar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, lo que supone que la carga de la prueba recaiga en la Administración.

Este pronunciamiento ha sido reiterado por el TJUE en sentencias posteriores como en la sentencia de 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/2011 y C-142/2011, Mahagében y Dávid, en la de 4 de junio de 2020, asunto C-430/19, SC C.F. SRL y, más recientemente, en la de 1 de diciembre de 2022, asunto C-512/2021, Aquila Part Prod Com SA. En esta última, el TJUE señala lo siguiente (el subrayado vuelve a ser nuestro):

"26 Como ha recordado reiteradamente el Tribunal de Justicia, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalecerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta y que, por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartados 54 y 55, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 45 y jurisprudencia citada).

27 Por lo que respecta al fraude, según jurisprudencia reiterada, debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se base el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartado 59; de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 45, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 46).

28 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha precisado reiteradamente, en situaciones en las que se cumplían los requisitos materiales del derecho a deducción, que solo se puede denegar al sujeto pasivo el derecho a deducción cuando se acredite, mediante elementos objetivos, que sabía o debería haber sabido que, con la adquisición de los bienes o servicios que fundamentaban el derecho a deducción, participaba en una operación que formaba parte del fraude cometido por el proveedor o por otro operador económico que

interviniera en un momento anterior o posterior en la cadena de entregas o de prestaciones (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 48 y jurisprudencia citada).

29 En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado a este respecto que no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en la Directiva 2006/112 sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, era constitutiva de fraude del IVA, ya que el establecimiento de un sistema de responsabilidad objetiva va más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 49 y jurisprudencia citada).

30 Asimismo, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si esas autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 50 y jurisprudencia citada).

31 Puesto que el Derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, estos elementos objetivos debe acreditarlos la autoridad tributaria de conformidad con las normas en materia probatoria del Derecho nacional. Sin embargo, tales normas no podrán menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 51 y jurisprudencia citada).

32 De la jurisprudencia recordada en los apartados 27 a 31 de la presente sentencia se desprende que solo puede denegarse a ese sujeto pasivo el derecho a deducir si, tras haber procedido a una apreciación global de todos los elementos y todas las circunstancias de hecho del caso, efectuada de conformidad con las normas en materia de prueba del Derecho nacional, se demuestra que ha cometido un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. Solo podrá denegarse el derecho a deducción cuando tales hechos hayan quedado suficientemente probados con arreglo a Derecho y no mediante suposiciones (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 52 y jurisprudencia citada)."

Sentado lo anterior, la cuestión fundamental se centra en valorar si las pruebas que refiere la Administración son adecuadas para considerar que, desde un punto de vista objetivo, la entidad recurrente en el presente procedimiento debía haber sabido que participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA.

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

La prueba directa es el procedimiento probatorio consistente en la contrastación empírica directa del enunciado que se prueba, es decir, en la observación inmediata del hecho al que se refiere el enunciado. Por lo general, el hecho que se pretende probar mediante prueba directa surge espontáneamente, casi podríamos decir que sin mediación alguna ni necesidad de raciocinio, del medio o de la fuente de prueba.

Si se dispone de la suficiencia de pruebas directas, debemos admitir que son capaces, por sí solas, de fundar la convicción judicial sobre ese hecho, cuando versan directamente sobre el mismo, por lo que se puede llamar constatación o prueba plena de carácter concluyente.

La prueba indirecta es el procedimiento probatorio que permite llegar al hecho que se prueba a partir de otro u otros, mediante un proceso inferencial. La prueba indirecta o indiciaria se ha admitido en el ámbito penal. Es doctrina reiteradísima del Tribunal Constitucional, desde la STC 31/1981, de 28 de julio, Fundamento Jurídico 3º, hasta la actualidad (entre otras, STC 120/1999, de 28 de junio, FJ 2º), que el derecho a la presunción de inocencia previsto en el artículo 24.2 de la Constitución Española, exige que al fallo condenatorio preceda prueba de cargo válida.

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

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

La irrazonabilidad podrá producirse tanto por la falta de lógica o de coherencia de la inferencia, en el sentido de que los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como por el carácter no concluyente de la inferencia, por excesivamente abierta, débil

o indeterminada (entre otras, SSTC 189/1998, de 17 de octubre, FJ 3º; 220/1998, de 16 de noviembre, FJ 4º; 91/1999, de 26 de mayo, FJ 3º; 120/1999, de 28 de junio, FJ 3º).

Esta posibilidad de utilizar medios de prueba indiciarios o indirectos es, asimismo, admisible en el ámbito tributario y así se contempla expresamente en el artículo 108.2 de la LGT al establecer:

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

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

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

Así, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de febrero de 2005, entre muchas otras, tras poner de manifiesto la dificultad de la prueba de la simulación contractual, acrecentada por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por apparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, señala que:

"(...) la doctrina de esta Sala admite como suficiente la prueba de presunciones, la cual se configura en torno a un conjunto de indicios, que si bien tomados individualmente pueden no ser significativos, e incluso cabe que sean equívocos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias, son reveladores de la actuación simulatoria".

De igual modo, la sentencia del Tribunal Supremo 826/2009, de 21 de diciembre, determina que:

"(...) para complementar lo expuesto procede señalar que la doctrina de esta Sala viene reconociendo, a falta de pruebas directas, que es el supuesto frecuente dado el lógico interés de los intervenientes de no dejar huellas de la realidad, la singular idoneidad y eficacia de las presunciones, como conjunto armónico de indicios, para fundamentar la apreciación de la simulación. Entre otras SS, de 27 de abril de 2000 (RJ 2000, 2676); 3 de noviembre de 2.004; 19 de junio (RJ 2006, 3381) y 4 de diciembre de 2.006; 17 de abril, 26 de junio, 24 de julio, 5 de octubre y 30 de noviembre de 2007 (RJ 2007, 8857); y 28 de febrero, 18 de marzo, 14 y 29 de mayo y 14 de noviembre de 2008 (RJ 2009, 409), y en el caso sucede que la sentencia recurrida ha cumplido con dicha guía jurisprudencial, cuyo acierto o desacuerdo ponderativo forma parte de la valoración probatoria, y no de la interpretación documental".

Sentado lo anterior, en cuanto a la exigencia concreta de prueba de que el sujeto pasivo sabía o debía saber que participaba en un fraude fiscal, conviene tener presente lo establecido por el TJUE en su sentencia de 1 de diciembre de 2022, asunto C-512/21, anteriormente referida (el subrayado es nuestro):

"30 Asimismo, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si esas autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 50 y jurisprudencia citada).

31 Puesto que el Derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, estos elementos objetivos debe acreditarlos la autoridad tributaria de conformidad con las normas en materia probatoria del Derecho nacional. Sin embargo, tales normas no podrán menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 51 y jurisprudencia citada).

(...)

36 Incumbe a la autoridad tributaria, por un lado, caracterizar con precisión los elementos constitutivos del fraude y aportar la prueba de las actuaciones fraudulentas y, por otro lado, acreditar que el sujeto pasivo participó activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar ese derecho formaba parte del referido fraude. No obstante, la prueba de la existencia del fraude y de la participación del sujeto pasivo en dicho fraude no implica necesariamente que se identifiquen a todos los actores que participaron en él y sus respectivas actuaciones. Como se ha recordado en el apartado 30 de la presente sentencia, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar que las autoridades tributarias han aportado dicha prueba suficientemente con arreglo a Derecho.

(...)

38 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, que procede examinar en segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone, cuando la autoridad tributaria aprecia que el sujeto pasivo participó activamente en un fraude del IVA para denegar el derecho a deducción, a que dicha autoridad tributaria fundamente esa denegación en elementos de prueba que no acreditan tal participación, sino que acreditan que dicho sujeto pasivo habría podido

saber, empleando toda la diligencia debida, que la operación en cuestión formaba parte de tal fraude. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, además, si el hecho de que los miembros de la cadena de entregas, de la que forma parte dicha operación, se conocieran constituye una circunstancia suficiente para acreditar la participación del sujeto pasivo en el fraude.

39 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado 27 de la presente sentencia se desprende que, en caso de fraude del IVA, debe denegarse el derecho a deducción en tres casos, a saber, en primer término, en el supuesto de que se demuestre que el propio sujeto pasivo ha cometido un fraude del IVA; en segundo término, en el supuesto de que se demuestre que el sujeto pasivo sabía que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA y, en tercer término, en el supuesto de que se demuestre que el sujeto pasivo debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de tal fraude.

40 En cuanto al segundo y tercer supuestos, que comportan una participación pasiva en el fraude, se ha estimado al respecto que un sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, partícipe en el 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, ya que, en tal situación, colabora con los autores de dicho fraude y se convierte en cómplice (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 47 y jurisprudencia citada).

41 En el supuesto de que se demuestre que el sujeto pasivo sabía, del modo que fuera, que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas o prestaciones, el único acto positivo determinante para fundamentar la denegación del derecho a deducción es la adquisición de los bienes o servicios de que se trate. Por consiguiente, para fundamentar esa denegación, no es necesario demostrar que dicho sujeto pasivo participó activamente en el citado fraude, de uno u otro modo, aunque solo fuera fomentándolo o favoreciéndolo activamente (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 26).

42 En caso de que se demuestre que el sujeto pasivo debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas o prestaciones, no llevar a cabo determinadas diligencias es lo que conlleva la denegación del derecho a deducción (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 27).

43 Cuando la autoridad tributaria aprecia que el sujeto pasivo ha participado activamente en el fraude del IVA para denegar el derecho a deducción, le incumbe, en virtud de la jurisprudencia recordada en el apartado 30 de la presente sentencia, aportar la prueba de ello. No obstante, nada impide que, en tal caso de denegación, se base, con carácter complementario o subsidiario, en pruebas que demuestren que, en cualquier caso, el sujeto pasivo debería haber sabido, de haber empleado la diligencia debida, que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude. En efecto, la prueba de este hecho, si se aporta, es suficiente para acreditar la participación del sujeto pasivo en el fraude y, por lo tanto, para justificar dicha denegación.

(...)."

Por otra parte, en relación con la jurisprudencia que conforma la "teoría del conocimiento", procede señalar que no responde a que el obligado tributario hubiese incumplido sus propias obligaciones tributarias, ni a que fueran operaciones ficticias. Si las operaciones son ficticias no es necesario acudir a la "teoría del conocimiento", pues las cuotas de IVA no son deducibles por se porque no corresponden a la adquisición de bien o servicio alguno. Por otra parte, si es el propio obligado tributario el que no ha cumplido sus obligaciones, se aplica la Ley directamente y se actúa en consecuencia, pero no es necesario acudir a los principios generales de los Tratados de la Unión para negar el derecho a la deducción de un obligado tributario que acredita el cumplimiento de todos los requisitos legales para la deducción del IVA, y que lo ha soportado por la adquisición de bienes o servicios reales.

Por el contrario, tal jurisprudencia se refiere a la exigencia de actuación al obligado tributario con una diligencia mínima, debiendo precisarse que esa diligencia "mínima" debe entenderse a la vista de circunstancias concurrentes.

A este respecto, debe traerse a colación la sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de mayo de 2012 (recurso número 1489/09), que, aunque presenta un voto particular, establece el criterio que se expone a continuación; a partir del análisis de un fraude carrusel y la aplicación de la "teoría del conocimiento" para negar la deducibilidad del IVA soportado por el cliente, el Tribunal efectúa las siguientes precisiones:

"La primera premisa que ha de sostenerse es la de que el derecho a la deducción del IVA soportado ha de ser mantenido, en tanto en cuanto no se acredite que las operaciones que le sirven de fundamento sean inexistentes.

La segunda, y referido a las circunstancias que concurren en este litigio, es la de que las relaciones entre comerciantes y clientes, de un lado, y, de otro, las de comerciantes, entre sí, en tanto son recíprocamente proveedores y clientes, obedecen a principios y circunstancias diferentes.

Las relaciones comerciantes-clientes son anónimas en gran medida y la personificación e identificación de la operación sólo de modo muy limitado tiene lugar (por ejemplo, a efectos de identificar el producto e intervenientes en la operación a fin de facilitar eventuales derechos de los consumidores derivados de su desarrollo y efectos).

Contrariamente, las relaciones entre comerciantes, en tanto asumen recíprocamente la posición de proveedores y consumidores -aunque no consumidores finales- son especialmente intensas y personificadas.

Efectivamente, las relaciones entre comerciantes exigen que estos conozcan recíprocamente los medios materiales y personales de que cada uno de ellos dispone, pues sólo ese conocimiento puede facilitar la confianza en el tráfico mercantil que la actividad comercial requiere. Es decir, un ordenado y diligente comerciante ha de comprobar, por su propio interés, cuáles son las características de los comerciantes con quienes establece relaciones comerciales.

Este conocimiento ha de ser tanto más intenso, cuanto más íntimas y frecuentes sean esas relaciones comerciales".

En el caso resuelto por el Tribunal Supremo, concluye el Alto Tribunal que: "no es de recibo que la actora desconozca que sus suministradores (...) carezcan de medios materiales (infraestructuras) y humanos (trabajadores) que justifiquen, posibiliten y garanticen el suministro de material (...) a la actora por importe superior a (...) de (...) otro lado, la constitución en mayo de 2000" (poco antes de la contratación) "exigía en mayor medida la comprobación de la concurrencia de los medios que asegurarán el buen fin de la actividad mercantil. Ni siquiera consta, en una de ellas, la habilitación para la venta de productos informáticos, que son los aquí cuestionados, según resulta de la información remitida por la Administración (...)."

Y, todo ello, en consonancia con la doctrina que ha establecido el TJUE, pues si bien es cierto que este órgano jurisdiccional ha señalado respecto al nivel de diligencia exigible a un sujeto pasivo que quiere ejercitar el derecho a deducir el IVA, que "los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate de un fraude en el IVA u otros fraudes, debe poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado" (entre otras sentencias de 21 de junio de 2012, asuntos C-80/11 y C-142/11, Mahagében y David; de 22 de octubre de 2015, asunto C-277/14, PPUHS Stehcemp; y de 3 de octubre de 2019, asunto C-329/18 (Altic), también ha indicado en esta misma jurisprudencia que "la determinación de las medidas que, en su caso concreto, pueden exigirse razonablemente a un sujeto pasivo para este fin depende esencialmente de las circunstancias" de cada caso, esto es, no puede aplicarse una regla general, de forma que la noción de "diligencia debida de un buen comerciante" o "diligencia razonable" no tiene una definición única, debiendo determinarse su contenido en relación con el supuesto examinado y las circunstancias concurrentes.

En el sentido indicado, el propio TJUE ha manifestado que si bien "la Administración no puede obligar a los sujetos pasivos a que lleven a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas sobre sus proveedores, transfiriéndoles de facto los actos de control que le incumbe realizar" (entre otras sentencias de 27 de septiembre de 2007, asunto C-409/04, Teleos y otros; de 21 de junio de 2012, asuntos C-80/11 y C-142/11, Mahagében y David; y de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consultd), la misma jurisprudencia, ha señalado que "no es contrario al Derecho de la Unión exigir que el operador adopte toda medida que razonablemente pudiera exigirse para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude"; siendo la única obligación que en este sentido se trasladó al obligado tributario la del control de que las entidades transmitentes no iban a incumplir sus obligaciones frente a la Hacienda Pública por conocer de su situación mercantil, económica y financiera.

Con ello, se persigue un objetivo por parte de la Administración que es legítimo y que viene incluso impuesto por el Derecho de la Unión, a saber, garantizar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude, pudiendo razonablemente exigirse tal verificación a un operador económico.

DECIMOCUARTO.- A partir de lo expuesto, este Tribunal Central ha de comprobar, al amparo de la posibilidad indicaria, si los diversos hechos que han sido acreditados en el procedimiento inspector, permiten llegar, de forma razonable y razonada, a la conclusión antes expuesta y consecuentemente aplicar la referida teoría del conocimiento.

Para ello, a continuación transcribimos lo dispuesto en el acuerdo de liquidación en cuanto a la aplicación al caso de **XZ** de la doctrina del TJUE relativa al abuso del derecho en la deducción del IVA en supuestos de fraude (páginas 181 a 183):

"3.- APPLICACIÓN DE LA DOCTRINA DEL TJUE, RELATIVA AL "ABUSO DEL DERECHO EN LA DEDUCCIÓN DEL IVA EN SUPUESTOS DE FRAUDE", AL CASO CONCRETO DE XZ.

La presente propuesta de regularización tiene por objeto demostrar que tanto XZ-FP como XZ sabían o deberían haber sabido, que las operaciones en cuestión formaban parte de un fraude cometido por terceros dentro de la cadena de transacciones anteriores a las realizadas por el contribuyente, por lo que procede denegarle el derecho a la devolución del IVA soportado por la sociedad, al amparo de la doctrina emanada del TJUE, antes referida.

El obligado tributario podrá argumentar al respecto que no se ha podido beneficiar en modo alguno ya que no dedujo cuantías ni distintas ni superiores a las documentadas en las correspondientes facturas, ni ha dejado de ingresar por sí misma ninguna cuota de IVA que resultara por ella debida.

Esta posible afirmación incidental no guarda relación alguna con la presente propuesta de regularización al desenfocar la cuestión que constituye su objeto, ya que no se formula tal reproche al contribuyente, sino que, en términos bien diferenciados, lo que se constata es que XZ sabía o debía haber sabido que las operaciones en cuestión formaban parte de un fraude cometido por terceros dentro de la cadena de transacciones anteriores a las realizadas por el contribuyente.

Como conclusión a este apartado, procede reiterar que tampoco es relevante a estos efectos el hecho de que XZ haya obtenido o no beneficios en la realización de estas operaciones.

Tiene señalado el TJUE al respecto en su sentencia *Mahagében y David*, apartado 46, que “En efecto, un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, participante en dicho fraude, y esto 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 operaciones sujetas que realice posteriormente (véase la sentencia *Kittel y Recolta Recycling*, antes citada, apartado 56).”

Por tanto, tal y como se ha expuesto, dos son los extremos que han de ser probados por la Administración (ver sentencia *Mahagében y Dávid*) para negar el derecho a la devolución de las cuotas soportadas por XZ

1º) Que las adquisiciones de servicios que han dado lugar a la deducción de cuotas de IVA soportadas por XZ forman parte de un fraude cometido por terceros dentro de la cadena de transacciones anteriores a las realizadas por el obligado tributario.

2º) Que XZ conocía, o debía haber conocido, esa realidad de haber desplegado una actuación suficientemente diligente, dadas las circunstancias concurrentes.

En cuanto al primer punto, ya se han ido detallando los comportamientos defraudadores de ciertos proveedores de XZ, cuyas cuotas se regularizan en esta propuesta. Resulta evidente que las cuotas procedentes de ciertos proveedores, formaban parte de un fraude de IVA, ya que algunos ni siquiera presentaban las declaraciones, o bien las presentaban, pero deduciéndose cuotas procedentes de proveedores que a todas luces carecían de medio alguno para desarrollar ninguna actividad, y que, desde luego, no presentaban ni las autoliquidaciones de IVA.

Y en cuanto al segundo punto, nuevamente, ha quedado patente en esta propuesta que XZ sabía esa realidad. Así, entre las conclusiones extraídas a lo largo del expediente se destacan las siguientes:

La plata ha sido adquirida principalmente por XZ-FP a QR, HS, LW y JM en los años 2012, 2013 y 2014. De hecho, es el principal cliente de las cuatro sociedades, incluso para dos de las sociedades es su único cliente.

La plata adquirida por estas entidades ha sido comprada a entidades en la mayoría de los casos instrumentales, administradas por testaferros, sin apenas personal, sin experiencia en el sector, en algunos casos de reciente creación, y que incumplen de manera reiterada sus obligaciones fiscales.

XZ tenía conocimiento del tipo de proveedores que participaban en el canal de distribución de la plata con la que operaba, ya que así se desprende del análisis realizado en los apartados de Trazabilidad y Transporte.

El comportamiento de HS y QR es similar, abasteciéndose de plata procedente de otros Estados Miembros de la UE, por lo que adquieren la plata exenta de IVA, y no deberían tener apenas cuotas a deducir salvo las de los gastos generales, pero no por compra de plata.

LW y JM no comercializan plata procedente de países de la UE, abasteciéndose de una línea de facturación dudosa, encontrándose en el último eslabón de comercialización de la plata una entidad emisora de facturación falsa.

Recordemos que las entidades que adquieren la plata en la UE, siempre compran a un precio más elevado al que luego venden a sus clientes nacionales. Esto sólo tiene sentido económico si su única pretensión es no pagar el IVA repercutido a sus clientes en la venta.

Además, las condiciones establecidas en la comercialización de “granalla, plata fina 999” entre los distintos agentes que intervienen en cada una de las fases, no responden a comportamientos habituales del libre mercado. QR, HS, LW y JM venden la plata a XZ-FP en las condiciones que ésta establece, con conocimiento de XZ.

Estas circunstancias pueden dar lugar a que las entidades vendan con pérdida, y no concurre el principio de independencia, más bien parece una cadena de comercialización diseñada para el cumplimiento de algún objetivo espurio. Desde luego, XZ-FP y XZ eran claramente conocedores de las circunstancias de sus operaciones con estos proveedores, ya que daban incluso su visto bueno previo a sus proveedores directos antes de que éstos comenzasen a operar con proveedores de segundo nivel.

El resultado de todo esto es que se solicita la devolución de unas cuotas de IVA por XZ que, en su mayor parte, no han sido ingresadas en ninguna de las fases de comercialización de la plata.

El grupo **XZ** está posicionado en el sector de metales y tiene proyección mundial. Sus decisiones comerciales deberían estar dirigidas a la generación del máximo beneficio, principio general que suele ser determinante en cualquier decisión adoptada en el mundo de la empresa.

Este principio fundamental choca frontalmente con la decisión de **XZ** de adquirir plata en el mercado español, cuando era perfectamente conocedor de la existencia de entidades **PAÍS_3** y **PAÍS_4** que operaban en este sector y que, por proximidad al destino final de la plata, **PAÍS_1**, deberían haber ofrecido mejores precios, ya que el transporte y la interposición de intermediarios (hasta tres entidades antes de ser adquirida por **XZ-FP**) encarece los precios.

XZ, como buen conocedor del mercado, debería saber que no era normal que el precio en el mercado nacional fuera más competitivo que el de los proveedores habituales que actúan sin intermediarios. Este hecho es bien conocido en todos los mercados; generalmente los bienes que se ofertan mucho más baratos tienen como única razón de ser el fraude fiscal.

A lo anterior, hay que añadir que, según una lógica operativa normal, debería haber sido **XZ-FP** quien exportara la plata a **XZ** y quien debería haber hecho valer su derecho a la devolución del IVA era ella, ya que **XZ-FP**. Esto hubiera supuesto la posibilidad de obtener la devolución del IVA de manera mensual y automática, al estar dado de alta en el Registro de devoluciones mensuales (REDEME), y por tanto la exposición al riesgo financiero que suponía la no devolución del IVA se hubiera minorado notablemente. El hecho de no haber tomado esta decisión lleva a pensar que detrás de su actuación había otros intereses, probablemente pensaría que la comprobación a la que someterían a **XZ** para liberar la devolución sería menor, ya que estaba más alejada de las empresas instrumentales.

Además, desde el punto de vista comercial se enfrentaba a un sistema más complejo de aceptación de clientes, ya que los proveedores nacionales debían ser aprobados por **XZ** al no tener referencias de ellos en el mercado de metales preciosos.

- **QR** aunque se constituye en el año 2003 empieza con el negocio de la plata en el año 2012.
- **HS** se constituye en el año 2011 y tiene como único cliente a **XZ-FP**. Nadie podía dar referencias de él.
- **LW** se constituye en el año 2011 y tiene como único cliente a **XZ-FP**. Tampoco nadie podía dar referencias de él.
- **JM** se constituye en el año 2008 pero factura poco más de 600.000 euros en 2011. Su principal cliente es **XZ-FP**.

En conclusión, por todo lo expuesto se podría afirmar que **XZ-FP** y **XZ** eran conocedores de la procedencia cuanto menos dudosa de la plata que adquirían, lo que supone que sabían, por los precios a los que se comercializaba, que llevaba implícito el fraude al IVA".

Los hechos apreciados por la Inspección y recogidos en el acuerdo de liquidación permiten concluir, a juicio de este Tribunal, que existen datos objetivos, pruebas e indicios suficientes para determinar que la interesada no pudo realizar las adquisiciones descritas sin conocimiento del fraude del IVA puesto de manifiesto, es decir, la actividad probatoria desarrollada es lo suficientemente extensa y elocuente para, a partir de la misma, afirmar que la entidad sabía o debía haber sabido que mediante la operativa realizada participaba en dicho fraude.

DECIMOQUINTO.- En sus alegaciones, la reclamante manifiesta en primer lugar que la liquidación contiene errores en relación con la actividad y el modelo de negocio del grupo **XZ** que denotan la falta de entendimiento de la Inspección del mercado, y procede a describir la operativa del grupo, a partir de un informe pericial solicitado a (...); en síntesis, señala que en el marco de su actividad de refinado de metales preciosos, entre los años 2011 y 2014 el grupo identificó una oportunidad en el mercado español y realizó compras de metales preciosos, fundamentalmente plata, a proveedores españoles. Añade que con el fin de evitar la volatilidad del valor de los metales, al final de cada día las filiales deben vender a **XZ** cualquier remanente de metal del que dispongan; a su vez, **XZ** tiene acuerdos con entidades financieras que son dueñas, a través de contratos de leasing, de los metales manejados por el grupo (**XZ** es arrendataria de los metales). Por otra parte, para controlar qué entidad tiene la posesión del metal se utilizan cuentas metal, en el caso de **XZ** y **XZ-FP**, el metal queda anotado a favor de **XZ** y en posesión de **XZ-FP** en régimen de subarriendo, y solo cuando **XZ-FP** identifica un cliente, adquiere la titularidad del metal, previamente adquirido por **XZ** a las entidades financieras.

En cuanto a la operativa de compraventa de plata, indica que **XZ-FP** compra plata bruta a un proveedor en territorio nacional a un precio fijado ese día, facturando un pago del 90-95% de la plata, dado que no se conoce la cantidad de plata fina que contiene la plata adquirida, que queda en los almacenes de **XZ-FP** para su posterior refinado local o en **PAÍS_1**, facturado a **XZ-FP** y por esta entidad al proveedor; por este motivo, la venta por **XZ-FP** a **XZ** se trataba como venta interior y no exportación, al no conocerse el destino de la plata, criterio confirmado por la Dirección General de Tributos (consulta V1022-16). Finalmente, **XZ-FP** comunica el resultado del refinado al proveedor para que facture la diferencia, y procede a su vez a facturar a **XZ**. Los proveedores no venden a pérdida sino que facturan en dos fases. Respecto de la fijación del precio de la plata, indica que no es un mercado regulado sino referenciado a un índice, en el que existe competencia real entre los operadores, y que **XZ-FP** obtiene el margen de sus operaciones en la compra, determinado por el descuento negociado con cada proveedor, en línea con los obtenidos/ofrecidos por otros operadores internacionales.

No pone en duda este Tribunal el funcionamiento del mercado de plata descrito por la reclamante, pero entiende que no desvirtúa determinados aspectos puestos de manifiesto por la Inspección en el acuerdo de liquidación, como la existencia de un comportamiento defraudador de los proveedores de **XZ-FP** que se analizan, en cuanto no presentan autoliquidaciones o las presentan con deducción de cuotas soportadas en adquisiciones a proveedores sin medios para desarrollar la actividad pretendida y que no presentan declaraciones; asimismo, cabe hacer referencia a determinadas características de los proveedores, como su constitución cercana al inicio de la operativa con **XZ-FP**, alrededor de 2011, el comienzo de la actividad de compraventa de plata en torno a dicho ejercicio, el hecho de que **XZ-FP** sea su principal o único cliente; también es destacable la autorización previa por **XZ** a **XZ-FP** para operar con los proveedores, la acreditación de la existencia de relación de **XZ** con proveedores de los proveedores directos de **XZ-FP**, la procedencia de la plata de proveedores de la Unión Europea que supone la interposición de una serie de intermediarios para finalmente exportar dicha plata a **PAÍS_1**. Otros hechos comprobados por la Inspección, como la fijación unilateral de precios por parte de **XZ-FP** a sus proveedores, contrasta con la afirmación de la reclamante sobre la negociación de descuentos con los proveedores.

Por otra parte, la entidad realiza manifestaciones que, con independencia del conocimiento o no del funcionamiento del mercado de la plata, hubieran requerido alguna explicación adicional; así, no resulta del todo comprensible a este Tribunal, desde una perspectiva económica, el procedimiento de actuación entre **XZ-FP** y sus proveedores, con fijación unilateral de precios por la adquirente, o el refinado de la plata facturado a la transmitente, cuyo resultado es admitido en todo caso por esta sin que conste posibilidad alguna de cuestionarlo, y que finalmente determina el precio a pagar al proveedor, que reiteramos, lo acepta incondicionalmente, y, como acredita la Inspección, obteniendo pérdidas, o la ya citada interposición de un número considerable de intermediarios de la que solo puede resultar un encarecimiento de los precios. Asimismo, afirma la entidad que el periodo de tiempo desde la venta de plata a **XZ** por **XZ-FP** hasta la decisión sobre su destino (refinado por proveedor nacional o envío a **PAÍS_1** para su refinado) oscilaba entre unos días o más de un mes, justificando así la existencia de ventas interiores; no obstante, en los ejercicios 2013 y 2014 parece exportarse la totalidad de la plata, lo que permite cuestionar la incertidumbre sobre el destino de la misma; en cuanto al ejercicio 2012, la plata se exporta parcialmente a **XZ**, si bien no ha sido posible para la Inspección identificar el destino de la plata no exportada e incluso su existencia, y tampoco la entidad justifica estos extremos.

En cuanto a la consulta V1022-16 citada por la reclamante, se refiere a la aplicación de la regla de la inversión del sujeto pasivo en los términos previstos en el artículo 84.Uno.2º.g) de la Ley 37/1992, a las adquisiciones de plata realizadas por la consultante como a las posteriores reventas a una empresa del grupo en territorio de aplicación del impuesto, y al tratamiento jurídico del posterior transporte de las mercancías, señalando finalmente que "*el hecho de que parte de la mercancía vendida por la consultante a una entidad de su grupo acabe siendo remitida a otros países, lo cual supone entregas intracomunitarias de bienes o exportaciones de bienes, que estarán exentas del Impuesto en las condiciones establecidas en los artículos 25 y 21 de la Ley 37/1992, no puede dar lugar a que se revisen los hechos imponibles que inicialmente dieron lugar a entregas interiores pues en el momento de las mismas se desconocía si los productos iban a ser objeto de posteriores entregas de bienes intracomunitarias, se iban a destinar a la exportación o incluso podían permanecer en territorio de aplicación del Impuesto*".

No comparte este Tribunal la anterior apreciación, basada, entendemos, en afirmaciones de la entidad ante la Dirección General de Tributos que obviamente pueden ser desvirtuadas mediante la correspondiente comprobación, como ha sucedido en el presente caso.

Conforme a lo expuesto, consideramos acreditados en el presente caso una serie de hechos, detallada y profusamente descritos en el acuerdo de liquidación y resumidos en el fundamento de derecho anterior, que permiten concluir la existencia de un fraude al IVA, que, por otra parte, era o debía ser conocido por **XZ-FP** y **XZ**.

Al respecto, niega la reclamante su conocimiento de la presunta trama de fraude y menos que estuviera participando en ella. Manifiesta que la Inspección sustenta su tesis en pruebas insuficientes, como dos correos completamente descontextualizados, un albarán de venta unido a una factura emitida por una entidad **PAÍS_3**, o la existencia de relación entre **XZ-FP** y los proveedores de segunda línea, y que no ha tenido en cuenta los procedimientos de diligencia empleados por **XZ** para seleccionar los proveedores (informe pericial, ap. 5.2.2, p.38 y ss). Concluye que ninguno de los indicios considerados lo son realmente, sino referencias sesgadas y descontextualizadas que nada indican más allá de la cautela con la que ha actuado siempre **XZ** y su absoluto desconocimiento de su participación en una supuesta trama de IVA. Añade la reclamante que no existe soporte probatorio en el expediente de la falta de ingreso del IVA correspondiente a la plata que en última instancia fue vendida a **XZ-FP** por sus cuatro proveedores, más allá de escuetas menciones a que alguna de las entidades no presentaron declaraciones de IVA.

Como previamente se ha indicado, nos encontramos en el ámbito de la prueba por indicios, es decir, por inferencia lógica a partir de otros hechos, y cuya validez requiere partir de hechos plenamente probados. Por tanto, aunque aisladamente considerados puedan resultar insuficientes o no concluyentes, deben valorarse de forma conjunta a efectos de determinar si, efectivamente, concurre el fraude apreciado por la Inspección y su conocimiento por parte de la reclamante.

La conclusión de este Tribunal debe ser afirmativa. La Inspección ha llevado a cabo una labor comprobadora minuciosa y exhaustiva, de la que extrae las conclusiones reiteradamente indicadas, y que este Tribunal solo puede confirmar, tanto en relación con la existencia de fraude como de su conocimiento por XZ-FP y por XZ, teniendo en cuenta que las características de la operativa entre XZ-FP y sus proveedores es impuesta por la citada entidad, filial de XZ, con su autorización previa para establecer relaciones comerciales con los mismos, lo que supone que, razonablemente, las entidades no podían ser ignorantes del fraude al IVA que se producía en la cadena de comercialización de plata.

La alegada aplicación de procedimientos de diligencia por XZ respecto de sus proveedores tampoco desvirtúa las conclusiones expuestas, en la medida en que del análisis de las circunstancias concurrentes en el presente caso se considera acreditado que XZ y XZ-FP eran conocedoras del fraude. Al respecto, se adjunta a los dos informes periciales aportados cierta documentación relativa a los proveedores. Aunque en el informe aportado con el primer escrito de alegaciones se indica que la información solicitada a proveedores se encuentra en el documento 15, no se ha localizado tal documento. La totalidad de las páginas aportadas con los informes, no numeradas, asciende a 5.635 páginas. Entre tal volumen de documentación, se ha conseguido localizar documentos relativos a los cuatro proveedores (páginas 913 y siguientes del documento pdf informe pericial [...]), aparentemente requeridos por XZ antes de iniciar operaciones con los mismos, en el marco de una política de diligencia debida en la cadena de suministro, entre los que se incluyen declaraciones de los proveedores en cuanto a la legalidad de sus operaciones, declaraciones censales, autoliquidaciones de IVA, certificados de titularidad de cuentas bancarias, escrituras de constitución, entre otros. Se trata esencialmente de documentos relacionados con el cumplimiento de condiciones de legalidad en el suministro de metales, que como hemos señalado, no anulan las conclusiones en cuanto al conocimiento de la trama de fraude por parte de la entidad.

En cuanto a la alegada inexistencia de soporte probatorio de la falta de ingreso del IVA en última instancia vendida a XZ-FP por sus proveedores, afirmación que no se comparte a partir del detallado análisis recogido al respecto en el acuerdo de liquidación y de los documentos incorporados en el expediente, cabe señalar que este Tribunal ha señalado reiteradamente, entre otras, en resoluciones de 22 de mayo de 2024 (00/08187/2021 y 00/01766/2022), que la regularización según la "teoría del conocimiento" se desliga de la necesidad de acreditar la existencia de un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, con fundamento, entre otras, en la sentencia del TJUE de 24 de noviembre de 2022, asunto C-596/21.

DECIMOSEXTO.- Alega seguidamente la reclamante que la teoría del conocimiento no avala denegar la devolución de un IVA soportado por deudas de terceros cuando existe una disposición antiabuso nacional, y que procedería aplicar, en su caso, el artículo 87.Cinco de la Ley del IVA.

Establece el citado precepto en su apartado 1 (redacción dada por Ley 36/2006):

"Cinco. 1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso".

Sobre la cuestión planteada se ha pronunciado con anterioridad este Tribunal, como en las resoluciones de 22 de marzo de 2022 (00/06011/2019 y 00/06277/2019), en la que se concluye que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, el principio antiabuso o de prohibición de prácticas abusivas, en el marco de la normativa comunitaria, se ha de aplicar directamente exista o no una norma interna que lo regule. Por tanto, la denegación del derecho a la deducción respondería al principio de que nadie puede prevalecerse de forma fraudulenta o abusiva de las normas del Derecho de la Unión. En este sentido se pronuncia la sentencia del TJUE de 18 de diciembre de 2014, Italmoda, asuntos C-131/13 y acumulados, al señalar que procedería denegar el derecho a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA, aun cuando no existan disposiciones del Derecho nacional que prevean tal denegación, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar el derecho de que se trate, participaba en un fraude en el IVA cometido en el marco de una cadena de entregas. En el mismo sentido se pronuncia la sentencia del TJUE de 22 de noviembre de 2017, asunto C-251/16, Cussens.

Dispone la citada resolución en su fundamento de derecho cuarto:

"CUARTO.- (...)

El interesado sostiene que, existiendo el artículo 87 de la Ley del IVA, la AEAT no podía aplicar la teoría del conocimiento derivada de la jurisprudencia comunitaria, pues ello implicaría aplicar directamente la norma comunitaria en lugar del artículo 87 de la LIVA. El reclamante señala que en el asunto Italmoda, el TJUE permitió la denegación del derecho a la deducción del impuesto porque la normativa interna no regulaba ningún procedimiento de responsabilidad. En dicho asunto C-131/13, C-163/13 y C-164/13, analizado por la sentencia de 18 de diciembre de 2014, el TJUE dispuso que (el subrayado vuelve a ser nuestro):

"Según el órgano jurisdiccional remitente, la legislación neerlandesa no establece que la deducción, la exención o la devolución del IVA se denieguen en el supuesto de que se demuestre que el sujeto pasivo participaba en un fraude fiscal del que tenía o debería haber tenido conocimiento. (...)

46 En tercer lugar, como ha señalado el Abogado General en los puntos 50 a 52 de sus conclusiones, en la medida en que una denegación eventual de un derecho derivado de la Sexta Directiva refleja el principio general, mencionado en el apartado 43 de la presente sentencia, de que nadie puede beneficiarse de forma abusiva o fraudulenta de los derechos establecidos en el sistema jurídico de la Unión, tal denegación incumbe, en general, a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales, cualquiera que sea el derecho en materia de IVA afectado por el fraude, incluido por lo tanto el derecho a la devolución del IVA.

51 Por lo que se refiere a si tal denegación incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales también cuando no existen disposiciones específicas en tal sentido en el ordenamiento jurídico nacional, es preciso señalar, en primer lugar, que el Gobierno neerlandés insistió, en la vista, en el hecho de que no había lagunas en el Derecho neerlandés por lo que se refiere a la transposición de la Sexta Directiva y que la prevención del fraude se aplicaba como principio general del Derecho a la hora de aplicar las disposiciones nacionales que transponen dicha Directiva.

55 En primer término, aun cuando es cierto, como ha afirmado Italmoda, que, según reiterada jurisprudencia, una directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de un particular y, por lo tanto, no puede ser invocada como tal, por el Estado miembro, contra dicha persona (véanse, en particular, las sentencias Pfeiffer y otros, C-397/01 a C403/01, EU:C:2004:584, apartado 108, y Küçükdeveci, C555/07, EU:C:2010:21, apartado 46), la denegación de un derecho como consecuencia de un fraude como en el caso de autos no está comprendida en el ejemplo contemplado por dicha jurisprudencia.

56 Por el contrario, como se ha señalado en los apartados 43 y 46 de la presente sentencia, dicha denegación responde al principio de que nadie puede prevalecerse de forma fraudulenta o abusiva de las normas del Derecho de la Unión, no pudiendo extenderse la aplicación de éstas hasta llegar a cubrir prácticas abusivas o fraudulentas (véanse, en este sentido, las sentencias Halifax y otros, EU:C:2006:121, apartados 68 y 69, y Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 38).

57 Por lo tanto, en la medida en que unos hechos abusivos o fraudulentos no pueden basar un derecho previsto en el ordenamiento jurídico de la Unión, la denegación de un beneficio derivado, en el caso de autos, de la Sexta Directiva no equivale a imponer una obligación al particular afectado en virtud de dicha Directiva, sino que sólo es la mera consecuencia de la constatación de que no se cumplen, en realidad, las condiciones objetivas requeridas para la obtención del beneficio buscado, establecidas en la citada Directiva por lo que se refiere a dicho derecho (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Kittel y Recolta Recycling, EU:C:2006:446, apartado 53, y FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, apartado 41).

58 Por lo tanto, se trata más bien, en este ejemplo, de la imposibilidad del sujeto pasivo de prevalecerse de un derecho previsto en la Sexta Directiva, cuyos criterios objetivos de concesión no se cumplen debido a un fraude que afecta a la operación realizada por el propio sujeto pasivo o al carácter fraudulento de una cadena de transacciones tomada en su conjunto, en la que aquél participaba, como se ha expuesto en el apartado 50 de la presente sentencia.

59 Pues bien, en tal supuesto, no cabe exigir una autorización expresa para que las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales puedan denegar un beneficio derivado del sistema común del IVA, debiendo considerar que esta consecuencia es inherente a dicho sistema.

62 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar a un sujeto pasivo, en el marco de una entrega intracomunitaria, los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA, aun cuando no existan disposiciones del Derecho nacional que prevean tal denegación, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar el derecho de que se trate, participaba en un fraude en el IVA cometido en el marco de una cadena de entregas."

En la sentencia de 22 de noviembre de 2017, asunto C-251/16 Cussens, el TJUE añadió lo siguiente:

"(...) 25 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de prohibición de prácticas abusivas debe interpretarse en el sentido de que, con independencia de que exista una medida nacional que lo incorpore al ordenamiento jurídico interno, puede aplicarse directamente para denegar la exención del IVA a ventas de bienes inmuebles como las controvertidas en el litigio principal.

31 En consecuencia, el principio de prohibición de prácticas abusivas, tal como se aplica en el ámbito del IVA por la jurisprudencia derivada de la sentencia Halifax, presenta el carácter general que, por naturaleza, es inherente a los principios generales del Derecho de la Unión (véase, por analogía, la sentencia de 15 de octubre de 2009, Audiolux y otros, C-101/08, EU:C:2009:626, apartado 50). (...)

43 En lo que se refiere, por otro lado, a si los recurrentes en el litigio principal pueden, en dicho litigio principal, invocar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima para impugnar la denegación de la exención del IVA que se les ha aplicado, es jurisprudencia consolidada que un sujeto pasivo que ha creado las condiciones relativas a la obtención de un derecho de manera abusiva o

fraudulenta no puede invocar estos principios para oponerse a la denegación del derecho de que se trate en virtud del principio de prohibición de prácticas abusivas (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de junio de 2000, Breitsohl, C400/98, EU:C:2000:304, apartado 38; Halifax, apartado 84, y de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 60).

44 Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el principio de prohibición de prácticas abusivas debe interpretarse en el sentido de que, con independencia de que exista una medida nacional que lo incorpore al ordenamiento jurídico interno, puede aplicarse directamente para denegar la exención del IVA a ventas de bienes inmuebles, como las controvertidas en el litigio principal, realizadas antes de dictarse la sentencia Halifax, sin que ello sea contrario a los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima."

Por lo tanto, debe desestimarse lo alegado por el reclamante respecto a que la AEAT aplica directamente una norma comunitaria contraria a su norma interna, pues lo que aplica la AEAT es un principio de la Unión, compatible con lo dispuesto por la Ley del IVA, la cual, a mayor abundamiento, se limita a las entregas de bienes".

Por lo tanto, cabe concluir que la Administración no aplica directamente una norma comunitaria contraria a su norma interna, pues lo que aplica la Inspección es un principio general del Derecho de la Unión, compatible con lo dispuesto por la Ley del IVA. La norma interna únicamente recoge un supuesto particular de responsabilidad subsidiaria en el pago de las cuotas de IVA adeudas por los empresarios o profesionales que efectúen las entregas de bienes.

La alegación debe desestimarse, conforme a lo expuesto.

DECIMOSÉPTIMO. - Se refiere finalmente la reclamante a la arbitrariedad e inconsistencia en los criterios utilizados para determinar las cuotas no deducibles, cuestión ya planteada en alegaciones a la propuesta de liquidación y atendida en el acuerdo de liquidación en los siguientes términos (páginas 212 y 213):

"En último lugar, en la alegación octava se alega arbitrariedad e inconsistencia en los criterios utilizados para determinar las cuotas de IVA no deducibles ya que, además de no ofrecer el más mínimo razonamiento de por qué motivo "escoge" la inspección que sea XZ la sociedad a la que se deniega la deducción / devolución del IVA, la inspección no aporta la más mínima motivación de los criterios seguidos para determinar las cuotas de IVA que se consideran no deducibles.

En primer lugar, por aplicación de la llamada Teoría del Conocimiento, hay que tener en cuenta que la plata que XZ-FP ha adquirido a los proveedores analizados ha sido vendida a XZ, que ambas entidades han sido objeto de comprobación por estos mismos hechos y períodos, y que XZ es quien pide la devolución de las cuotas de IVA soportadas en España. Por ello, en aplicación del principio de regularización íntegra, debe procederse a la regularización en sede de una de ellas, no en ambas, pues de lo contrario se estarían regularizando dos veces las mismas cuotas. Dado que XZ la perceptora última de la plata, y quien solicita la devolución de unas cuotas que le repercute XZ-FP, se ha optado por regularizar las solicitudes de devolución de XZ.

En segundo lugar, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación se explica cómo se han determinado las cuotas de IVA que se consideran no deducibles por lo que se desestima la alegación de falta de motivación que invoca la representación del obligado tributario.

Así, la Inspección, en el caso de HS y de QR, calcula el IVA no deducible atendiendo al importe de IVA soportado por estas entidades procedente de sociedades instrumentales o pantallas puesto que sólo esas cuotas de IVA no serán deducibles. De manera que si al IVA que estas entidades repercuten a XZ-FP se descuenta el IVA soportado por éstas no deducible por provenir de sociedades instrumentales o pantallas se obtiene el IVA repercutido a XZ-FP no deducible.

En el caso LW y JM se ha comprobado que ambas entidades son receptoras de facturas falsas en su totalidad por lo que no es necesario realizar el cálculo anterior ya que lógicamente la totalidad del IVA que repercuten a XZ-FP no es deducible.

Por otra parte, alega la representación del obligado tributario que nada se justifica sobre si los proveedores de los proveedores tienen otros clientes aparte de los proveedores directos de XZ-FP o por qué se asume que toda la plata "mala" es la que llega a manos de XZ cuando no hay ninguna prueba de ello.

A diferencia de lo que sostiene la representación del obligado tributario, tanto en el acta como en el presente acuerdo de liquidación, se ha analizado el origen de las cuotas de IVA soportado de XZ-FP, examinándose tanto a sus proveedores directos QR, HS, LW y JM como a los proveedores de éstos, describiéndose los motivos por los que se considera que dichos proveedores son sociedades pantalla o instrumentales y por los que no procede admitir la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas repercutidas por ellos. Carece de relevancia si estos proveedores tienen otros clientes aparte de los proveedores de XZ-FP porque lo importante para el caso es que las cuotas de IVA que dichos proveedores repercutieron a los proveedores de XZ-FP no son deducibles, pues, son dichas cuotas las que aquí se regularizan. Incluso la existencia de otros clientes, no alteraría la conclusión anterior pues al poder seguirse el destino de la plata que dichos proveedores venden a los proveedores directos de XZ-FP (QR, HS, LW y JM) y éstos a XZ-FP, pueden determinarse las cuotas de IVA repercutidas en dichas transmisiones que no son deducibles. Las cuotas de IVA soportado no deducibles regularizadas se corresponden con la plata que finalmente es adquirida

por XZ-FP y no por ningún otro cliente, como sugiere la representación del obligado tributario, ya que se ha seguido en todo momento la cadena de transmisiones a los efectos de practicar la correspondiente regularización lo que impide que se pueda imputar a XZ-FP las regularizaciones correspondientes a una plata que no haya adquirido o que haya sido comprada por otros clientes de los mencionados proveedores.

También se alega que en la página 27 del acta se dice que del "del total de ventas de plata con IVA de QR, las ventas realizadas a XZ-FP han supuesto el 91%", mientras que en la página 184 de la misma acta este importe "se cambia al 94% sin la más mínima explicación".

Del texto del acta y del presente acuerdo de liquidación se desprende que el porcentaje del 91% se ha obtenido tomando como referencia las ventas de plata declaradas en el modelo 347 de 2014 fueron de 1.***.***,00 € y recogidas en la cuenta número (...) (BI= 9.***.***,00 y Cuota IVA= 1.***.***,00). Por el contrario, el porcentaje del 94% se ha obtenido tomando en consideración la facturación entre ambas sociedades que asciende a 1.***.***,** € (BI= 9.***.***,** € y Cuota IVA = 1.***.***,** €) lo que altera levemente los porcentajes obtenidos al variar los decimales.

El porcentaje calculado a partir de la facturación es el que se utiliza para efectuar la regularización (cuotas de IVA soportado no deducibles) en aquellos casos en los que el análisis de los proveedores es extremadamente complejo como así se menciona en numerosas ocasiones a lo largo del presente acuerdo. Por el contrario, en los demás casos en los que es posible identificar las cuotas repercutidas por cada proveedor se calculan las cuotas de IVA soportado no deducibles atendiendo directamente a los importes facturados por éstos.

Las explicaciones anteriores demuestran que los criterios utilizados por la Inspección no son caprichosos, ni contradictorios ni inconsistentes, como defiende la representación del obligado tributario".

Este Tribunal considera adecuadamente justificados por la Inspección los criterios que aplica a efectos de determinar las cuotas no deducibles, no apreciándose las alegadas arbitrariedad e inconsistencia.

Como consecuencia de todo lo expuesto, se confirma el acuerdo de liquidación impugnado, por ser ajustado a Derecho.

DECIMOCTAVO.- Corresponde a continuación decidir sobre la conformidad a Derecho del acuerdo sancionador impugnado.

Para ello, es fundamental tener en cuenta que la existencia de la infracción tributaria viene determinada por la concurrencia de dos elementos esenciales: el elemento objetivo, la tipicidad, y el elemento subjetivo, la culpabilidad.

En cuanto al elemento objetivo de la infracción o tipicidad, las infracciones atribuidas a la reclamante son las reguladas en el artículo 193 de la Ley 58/2003, General Tributaria, consistente en obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo (periodos 2T a 4T/2012, 1T y 2T/2013), y 194 de la misma ley, consistente en solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido (periodos 3T y 4T/2013, 1T y 2T/2014).

La reclamante se opone a la existencia de tipicidad, alegando en primer lugar la nulidad de la sanción por nulidad de la liquidación, alegación que no puede ser acogida una vez confirmado el acuerdo de liquidación.

Seguidamente, manifiesta que se impone la sanción a una persona distinta de la que cometió la infracción de dejar de ingresar las cuotas de IVA, lo que supone infracción de los principios de responsabilidad y tipicidad, y que no cabe optar por sancionar a la reclamante, puesto que la infracción la cometió quien no ingresó el IVA repercutido.

No comparte este Tribunal la alegación de la entidad. No cabe cuestionar que, confirmado el acuerdo de liquidación, la entidad ha solicitado y obtenido indebidamente devoluciones, conductas expresamente tipificadas en la Ley General Tributaria, y que por aplicación de la teoría del conocimiento, se ha concluido que conocía o debía conocer la existencia de fraude al IVA en la cadena de compraventa de plata, fraude que posibilita para la reclamante la solicitud y obtención indebidas de la devolución de cuotas soportadas. Con independencia de las responsabilidades exigibles en su caso a los distintos participantes en la trama, lo cierto es que se ha acreditado que la entidad es claramente beneficiaria de dicho fraude, por lo que corresponde exigirle responsabilidad por su propia conducta, reflejada en los tipos antes descritos.

Alega además la reclamante que existe infracción del principio de tipicidad en relación con el artículo 194.1 de la Ley 58/2003, ante la falta de acreditación de la inclusión de datos falsos en las autoliquidaciones.

El artículo 194 de la citada ley dispone en su apartado 1:

"1. Constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido".

Este Tribunal ha establecido en resoluciones de 21 de mayo de 2021 (00/03034/2018) y de 19 de febrero de 2015 (00/00814/2013) que en el caso de la infracción prevista en el artículo 194 de la LGT, consistente en solicitar indebidamente devoluciones (referida a una conducta ilícita que no produce perjuicio económico a la Hacienda Pública), se exige que concurra algún elemento agravado, como es la omisión de datos

relevantes o la inclusión de datos falsos, requisitos ambos similares a la ocultación. Todo ello, porque la fundamentación de la conducta se halla en que en la autoliquidación, comunicación o solicitud se han declarado datos falsos o se han omitido datos relevantes, y es esta omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos la que determina la improcedencia de la devolución solicitada. Dispone la primera resolución citada en su fundamento de derecho tercero:

"TERCERO.- (...)

Este Tribunal se ha pronunciado en resolución de 19 de febrero de 2015, RG 00/00814/2013, sobre la apreciación del elemento objetivo de la infracción prevista en el artículo 194 de la Ley 58/2003, señalando que en la conducta consistente en solicitar indebidamente una devolución, conducta ilícita que no produce perjuicio económico a la Hacienda Pública, se exige que concorra algún elemento agravado, como es la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos, requisitos ambos similares a la ocultación; todo ello, porque la fundamentación de la conducta se halla en que en la autoliquidación, comunicación o solicitud se han declarado datos falsos o se han omitido datos relevantes. Y esta omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos han de determinar la improcedencia de la devolución solicitada. De esta forma, cuando se solicite indebidamente una devolución pero no concurren estos requisitos, no será sancionable la conducta del obligado tributario, mientras que en otros tipos infractores la ocultación es un criterio de graduación pero su no concurrencia no impide sancionar siempre que concorra el elemento subjetivo en la conducta del sujeto infractor.

Se indica en el fundamento de derecho segundo de la resolución citada:

SEGUNDO: (...).

Las infracciones tributarias recogidas en la Ley General Tributaria se describen por un tipo infractor, pudiendo calificarse como leves, graves o muy graves, y en ciertas circunstancias se pueden aplicar criterios de graduación de las sanciones atendiendo a si se aprecia que ha existido ocultación, medios fraudulentos, empleo de facturas falsas, etc, de acuerdo con lo previsto en el artículo 184 de la Ley 58/2003. No obstante, en el caso de la infracción prevista en el artículo 194 de la LGT consistente en solicitar indebidamente devoluciones (referida a una conducta ilícita que no produce perjuicio económico a la Hacienda Pública), se exige que concorra ya algún elemento agravado, como es la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos, requisitos ambos similares a la ocultación; todo ello, porque la fundamentación de la conducta se halla en que en la autoliquidación, comunicación o solicitud se han declarado datos falsos o se han omitido datos relevantes). Y esta omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos han de determinar la improcedencia de la devolución solicitada. De esta forma, cuando se solicite indebidamente una devolución pero no concurren estos requisitos, no será sancionable la conducta del obligado tributario, mientras que en otros tipos infractores la ocultación es un criterio de graduación pero su no concurrencia no impide sancionar siempre que concorra el elemento subjetivo en la conducta del sujeto infractor.

(...)".

A juicio de este Tribunal, la actuación de la reclamante al incluir en sus solicitudes de devolución cuotas soportadas en adquisiciones realizadas en el marco de una cadena de fraude del IVA, de la que razonablemente tenía o debía tener conocimiento, y de cuya existencia pretende beneficiarse mediante la solicitud y obtención de las devoluciones, justifica la atribución del elemento objetivo de la infracción, en la medida en que no se deniegan las devoluciones solicitadas por la incorrección de los datos incluidos en las mismas, sino por el origen fraudulento de dichas cuotas. Se desestima, por tanto, la alegación.

Se refiere a continuación la entidad a la infracción del principio non bis in idem. Considera que, con base en el deber de XZ de haber conocido la existencia de la (supuesta) trama de IVA se le "sanciona" aplicando la teoría del conocimiento y denegando, por su supuesta colaboración en el fraude, la deducción del IVA por ella soportado. Y, de nuevo, la Inspección utiliza como fundamento del elemento subjetivo de la sanción la misma falta de diligencia que ha utilizado previamente como fundamento para aplicar la teoría del conocimiento.

La alegación no puede ser acogida. La aplicación de la teoría del conocimiento supone la denegación de la deducibilidad de las cuotas soportadas, dando lugar a la correspondiente liquidación, pero no implica la sanción de una conducta infractora. Dicha conducta, que en presente caso consiste en la indebida solicitud y obtención de devoluciones, si bien deriva de la liquidación, se tipifica y sanciona de forma separada en el procedimiento sancionador, como prevé expresamente el artículo 208 de la Ley 58/2003, General Tributaria. No concurre, por tanto, la alegada vulneración del principio non bis in idem.

Alega la reclamante que la sanción impuesta sobre la base de no haber observado unos niveles de diligencia inciertos y aún indeterminados legalmente infringe la exigencia constitucional de lex certa establecida por el artículo 25 de la Constitución Española, porque en ningún lugar de la norma se establece que hayan de realizarse controles a los proveedores ni mucho menos qué controles deben efectuarse y ello sin perjuicio de que se pudiera denegar la deducibilidad del IVA.

Dispone el citado precepto de la Constitución Española en su apartado 1 que "Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento".

Es claro que las conductas infractoras sancionadas, consistentes en la indebida solicitud y obtención de devoluciones, se encontraban tipificadas como infracciones tributarias en la Ley General Tributaria en el

momento de producirse; no consiste la tipicidad en estos supuestos en la falta de control a proveedores, sino en las referidas conductas. Por tanto, no cabe acoger la alegación.

DECIMONOVENO.- Respecto del elemento subjetivo de las infracciones, es considerado inexistente por la reclamante, que alega falta de acreditación del mismo.

El análisis de la culpabilidad debe realizarse en el procedimiento administrativo sancionador a través de la motivación, que permite, 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:

"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.

De todo lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por simple negligencia.

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.

Es importante traer a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de especial trascendencia respecto del asunto que estamos tratando, contenida en sentencias de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación número 2422/2003) y 1 de febrero de 2010 (recurso de casación número 6906/2004), de las que ya se ha hecho eco este Tribunal en resoluciones anteriores (00/03232/2008, de 22 de junio de 2010; 00/07130/2008, de 21 de septiembre de 2010). En las indicadas sentencias, el Tribunal Supremo señala que la Administración debe desarrollar una actividad probatoria, no solo de los hechos que motivan la regularización, sino de la existencia de culpabilidad en la comisión de los mismos. La ausencia o insuficiencia de esta última actividad probatoria desemboca en una falta de motivación de la culpabilidad que vicia el acuerdo sancionador, en cuyo caso debe ser anulado. Mantiene el Tribunal Supremo que la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado de cualquier incumplimiento, y la no concurrencia de alguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad, no es suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia no permite justificar la existencia de culpabilidad por exclusión.

El Tribunal Supremo ha seguido matizando y detallando esta doctrina en pronunciamientos posteriores, como en la sentencia de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007, que trata la cuestión relativa a la motivación de la existencia de culpabilidad así como la posibilidad prevista por la ley de sancionar cuando se aprecie culpabilidad en grado de simple negligencia.

Acudimos a la motivación de la culpabilidad contenida en el acuerdo sancionador (páginas 200 a 204):

"2. CULPABILIDAD.

(...)

B) Aplicación al caso concreto.

Realizada la citada introducción genérica se va a proceder a motivar que **XZ SA** obtuvo indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo en los períodos 02/2012 a 02/2013 y solicitó indebidamente devoluciones en los períodos 04/2013 a 02/2014 relativas ambas al Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuales se reclama en el procedimiento inspector de manera escrupulosa:

Con carácter previo hay que precisar que la plata es adquirida por **XZ-FP SA** a los proveedores mencionados anteriormente y es vendida a **XZ SA**. Ambas entidades han sido objeto de comprobación por los mismos hechos y períodos si bien al ser **XZ** la que pide la devolución de las cuotas soportadas en España, en virtud del principio de regularización íntegra, se procede a la regularización únicamente de una de ellas, no de ambas. Dado que **XZ** es la perceptora última de la plata, y quien solicita la devolución de unas cuotas que le repercute **XZ-FP**, se opta por sancionar a dicha entidad.

No se descarta la existencia de dolo de dejar de ingresar en determinadas conductas del obligado tributario, habida cuenta de las circunstancias concurrentes que se han puesto de manifiesto en el procedimiento si bien, en la medida en que el citado artículo 183 admite la existencia de mera culpa o negligencia para apreciar la procedencia de sanción, se procede a motivar la existencia de ésta.

A continuación, se motiva que **XZ SA** obtuvo y solicitó indebidamente devoluciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido en los años objeto del presente expediente sancionador:

1º. Conocimiento de la existencia de normativa tributaria y de la obligación de solicitar y obtener devoluciones procedentes relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

Para que pueda considerarse la existencia de culpa en tanto falta de la diligencia debida que debe exigirse en un ordenado comerciante en el sentido del Código de Comercio en relación con la obligación de solicitar y obtener debidamente devoluciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, el elemento cognitivo debe motivarse en el sentido de conocer la citada obligación.

A este respecto, es indudable que el contribuyente **XZ SA** era capaz y plenamente consciente de la existencia del cumplimiento de obligaciones tributarias, obligaciones que toda persona jurídica en el ejercicio de una actividad económica debe cumplir en los términos establecidos en la normativa, ejerciendo dichas obligaciones en su propio nombre o delegando el cumplimiento de las mismas a un tercero.

De hecho, la entidad ha presentado, en los ejercicios objeto del presente procedimiento sancionador, el modelo 361, relativo a la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación de Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

Con carácter previo a la presentación de la solicitud de devolución se debe enviar al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria una certificación expedida por la Administración del País en el que se halle establecido el solicitante justificando su condición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Además, es necesario representación para todo empresario o profesional no establecido en la Unión Europea.

En el caso concreto que nos ocupa, durante los períodos 02/2012 a 02/2013 el obligado tributario ha sido representado por **XZ-FP SA** y ha percibido las cantidades solicitadas, lo que pone de manifiesto que **XZ SA** era conocedor de la normativa tributaria española y del hecho de que la obtención irregular de devoluciones de lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la legislación vigente.

Asimismo, **XZ SA** los ejercicios objeto del expediente sancionador ha sido la entidad matriz de un grupo de entidades entre la que se encuentra **XZ-FP SA** y como tal entidad matriz, esta Inspección considera que tenía el conocimiento necesario para cumplir con la normativa y legalidad vigentes en el desarrollo de sus actividades conforme a derecho.

Por otro lado, **XZ-FP SA**, actuó como representante fiscal en España de **XZ SA** a los efectos de solicitar la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por dicha sociedad mandante de acuerdo con lo establecido en el artículo 119 de la Ley 37/1992. Se trata de una persona jurídica que opera y presenta sus autoliquidaciones en España y como tal la Inspección considera que era plenamente conocedores de las obligaciones tributarias.

Además, y como representante debe llevar un control con el fin de garantizar que se cumplen las obligaciones fiscales vigentes.

De modo que, puede considerarse que **XZ SA** como entidad y, **XZ-FP SA**, como representante fiscal en España de la anterior, en los períodos objeto del procedimiento sancionar, conocen la normativa fiscal y, de hecho, no solo la conocen, sino que el conocimiento llega al punto de instar procedimientos que redundan en su beneficio como es solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por las adquisiciones realizadas en España cuando concurren las condiciones y limitaciones previstas en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

2º. Existencia cuanto menos de falta de diligencia debida en la solicitud y obtención de devoluciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido a través del modelo 361, relativo a la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación de Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

En concreto **XZ SA** obtuvo las devoluciones solicitadas en los modelos 361 correspondientes a los períodos 2T/2012 a 2T/2013 por los siguientes importes:

(...)

Tras el procedimiento inspector del cual deriva el presente expediente sancionador se puso de manifiesto que determinadas cuotas no eran deducibles por tener origen en proveedores (**QR, HS, LW y JM**) que formaban parte de una trama de IVA. En particular, se cuantificó como no deducible los siguientes importes:

(...)

Como consecuencia de esa inclusión de cuotas no deducibles se obtuvieron indebidamente las siguientes devoluciones:

(...)

Por otra parte, en los períodos 3T/2013 a 2T/2014, la entidad solicitó sin obtener la devolución de los siguientes importes:

(...)

Tras la comprobación efectuada por la Inspección, se eliminan determinadas cuotas no deducibles por tener origen en los citados proveedores que formaban parte de una trama de IVA resultando una devolución de:

(...)

Por lo tanto, como consecuencia de esa inclusión de cuotas no deducibles con origen en datos falsos se solicitaron indebidamente por el obligado tributario las siguientes devoluciones tributarias:

(...)

En este apartado, es necesario poner de manifiesto que, tal y como ha quedado detallado en el procedimiento inspector, el comportamiento de ciertos proveedores de **XZ SA** era defraudatorio. En particular, alguno de ellos ni siquiera presentaba declaraciones o las presentaba, pero deduciéndose cuotas procedentes de proveedores que a su vez carecían de los medios necesarios para desarrollar una actividad.

En base a lo anterior, resulta sorprendente que siendo **XZ SA** uno de los principales operadores mundiales en el afilaje y comercialización de metales preciosos, y como tal, buen conocedor del mercado y de la existencia de entidades PAÍS_3 y PAÍS_4 que operaban en tal sector (más próximas al destino final en PAÍS_1), operase con tales proveedores que en la mayoría de los casos eran entidades administradas por testaferros, de reciente creación y carecían de experiencia en el sector (entre otros **HS y JM**).

A juicio de esta Inspección, se pone de manifiesto una falta de diligencia o interés por parte de **XZ SA**, ya que siendo una de los principales operadores mundiales en este sector, debería contar con los medios suficientes para haber llevado a cabo una comprobación previa de los proveedores con los que desarrollar la actividad.

No obstante, ha quedado demostrado que incluso **XZ** era conocedor de las circunstancias de tales proveedores puesto que, entre otros, las condiciones establecidas en la comercialización de "granalla, plata fina 999" entre los distintos agentes que intervienen en cada una de las fases, eran establecidas por **XZ-FP** con conocimiento de **XZ SA**.

Asimismo, se ha acreditado que QR, HS, LW y JM vendían la plata a XZ-FP en las condiciones de precio que ésta establecía y soportando estas entidades determinados gastos, condiciones que eran establecidas con carácter general por el Director de XZ-FP y comunicadas para cada partida mediante e-mail (hay que recordar que XZ-FP y XZ forman parte del mismo grupo de sociedades al amparo del artículo 42 de Código de Comercio). Esta circunstancia podía dar lugar a que las entidades proveedoras vendiesen con pérdida ya que XZ-FP compraba con un 2/2,5% de descuento sobre al precio de mercado y además los proveedores soportaban unos gastos que reducen su margen comercial.

Este hecho no tiene sentido salvo que el objetivo fuese no ingresar el IVA asociado a la venta. Por tanto, ambas entidades eran claramente conocedores de las circunstancias de sus operaciones con estos proveedores, ya que daban incluso su visto bueno previo a sus proveedores directos antes de que éstos comenzasen a operar con proveedores de segundo nivel y de la procedencia, cuanto menos dudosa de la plata que adquirían.

La plata adquirida por estas entidades era comprada a entidades en la mayoría de los casos instrumentales, administradas por testaferros, sin apenas personal, sin experiencia en el sector, en algunos casos de reciente creación, y que incumplen de manera reiterada sus obligaciones fiscales.

Un alto porcentaje de esta plata, principalmente en el año 2013, procedería de países de la UE según las facturas y los movimientos financieros, siendo las empresas introductoras de la plata en España calificadas como missing trader. Esto supone que, al realizar una adquisición intracomunitaria, que tiene efecto neutral en la declaración de IVA, generan importantes cuotas a ingresar de IVA por el importe del impuesto que repercuten a sus clientes por las ventas. Estas entidades, con carácter general, no presentan declaración de IVA, con lo que el IVA repercutido al cliente por la entidad calificada de missing trader se deduce en su declaración sin que este se haya ingresado. Es este IVA el que posteriormente habría que devolver cuando la mercancía sale del territorio de aplicación del impuesto, IVA que no se ha ingresado.

Queda acreditado, que el obligado tenía conocimiento del riesgo que suponían determinados proveedores y aun así no adoptó ninguna medida razonable a su alcance para asegurarse de que las adquisiciones efectuadas a los mismos no le conducían a participar en un fraude. Esta Inspección considera que si se hubiese llevado a cabo una mayor diligencia y la entidad hubiese adoptado en el momento de la contratación unos estándares de control mínimos y una conducta mínimamente diligente, hubieran determinado que ciertos proveedores eran claramente de riesgo.

La falta de interés o diligencia que, al menos, se revela cuando se deduce cuotas soportadas del impuesto que no procedían por provenir de proveedores que formaban parte de una trama de IVA y cuyas cuotas repercutidas no han sido ingresadas al Erario Público, supone la atribución válida de negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones para con la Hacienda Pública, y, en consecuencia, la concurrencia del requisito subjetivo de la culpa a su acción. El sujeto pasivo tenía instrumentos técnicos suficientes que debía haber cumplido antes de realizar cualquier contratación con los proveedores mencionados en el procedimiento inspector del cual deriva el presente expediente sancionador. De haber actuado de forma diligente en sus relaciones contractuales con los proveedores incluidos en la trama, XZ SA hubiera sabido del fraude cometido.

No se pide a un contribuyente que despliegue una batería de controles exhaustivos con aplicación de medios desmesurados, pero sí que implemente unas conductas mínimas que, de haberse aplicado, hubieran permitido detectar a aquellos proveedores sospechosos de ciertas prácticas. Hoy en día cualquiera obtiene información de muchas fuentes, hay registros públicos, a través de internet, en bases de datos empresariales, por no hablar de algo tan simple como buscar una dirección en un navegador de mapas y verificar que al menos no es un edificio de viviendas, que cuenta con publicidad de empresa, etc.

Con unas búsquedas muy básicas se puede sacar una primera impresión del perfil de una sociedad que te propone un negocio, a fin de verificar el cumplimiento de unos mínimos. Ya incluso desde la perspectiva meramente mercantil de saber con quién haces negocios y quién te puede dejar colgado en un momento dado en tu operativa diaria. No olvidemos que estamos hablando de un grupo como XZ posicionado en el sector de metales, con proyección mundial y capacidad sobrada para efectuar el control que se le exige.

Finalmente, en relación con la simple negligencia, es importante resaltar que, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), la negligencia no exige un claro ánimo de defraudar, sino que bastará simplemente con un desprecio en el cumplimiento de los deberes tributarios. La culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas con cualquier grado de negligencia.

Se debe concluir que, parte las cuotas deducidas declaradas en el modelo 361 han sido consideradas inexistentes en el procedimiento inspector del que trae causa este expediente sancionador. La solicitud y obtención de devoluciones derivadas de cuotas no deducibles, se considera que solo puede hacerse con la más absoluta falta de diligencia en lo que respecta a la gestión básica de una entidad.

Así, vistos los hechos y circunstancias en los períodos comprobados, descritos los antecedentes de hecho de este acuerdo, debe concluirse que la conducta del obligado tributario es culpable y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la ley, queda destruida por la prueba de que el contribuyente ha

incumplido conscientemente sus obligaciones tributarias, hecho que queda sobradamente demostrado al ponerte de manifiesto que ha deducido cuotas de IVA no deducibles, conducta evidentemente consciente, voluntaria y culpable.

En este caso, la claridad y evidencia de la conducta del obligado tributario ya expuesta, deduciendo cuotas de IVA soportado no deducibles, no puede dejar al margen la interpretación, sin que la conducta regularizada por la Inspección se justifique en una laguna legal o en la aplicación razonable normativa tributaria, ni revista los caracteres necesarios para ser considerada un error invencible, lo que daría lugar a la exclusión de la responsabilidad.

No se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión del artículo 179.2 y 3 de la LGT.

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

Este Tribunal considera que el elemento subjetivo de las infracciones se encuentra adecuadamente acreditado en el acuerdo sancionador impugnado, sin que se acremente por la reclamante la concurrencia de ninguna causa de exoneración de la responsabilidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 179 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Como consecuencia de lo expuesto, procede confirmar el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, por ser ajustado a Derecho.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR las presentes reclamaciones, confirmando los actos impugnados.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda