



Criterio 1 de 2 de la resolución: **00799/2013/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Quinta**

Fecha de la resolución: **22/09/2016**

**Asunto:**

LGT. Prescripción derecho a liquidar. Interrupción de la prescripción. Art. 68.1.c) LGT. Modelo resumen anual del IVA (Modelo 390).

**Criterio:**

No pueden equipararse las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales y la declaración informativa-resumen anual, pues mientras que la presentación de la declaración-liquidación periódica mensual o trimestral es una obligación formal que constituye un instrumento necesario para el cumplimiento de la obligación material del pago de la deuda tributaria, la presentación de la declaración-resumen anual supone el cumplimiento de una obligación que facilita la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero cuyo objetivo inmediato no es el pago de la deuda que resulta en cada periodo de liquidación. De esta forma, al no ser una actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria, ya que en el resumen anual no se produce liquidación alguna, su presentación no tiene virtualidad interruptiva del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. De acuerdo con este criterio, cada periodo de declaración prescribiría por el transcurso de cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación.

Criterio reiterado.

Criterio relacionado en RG 00/03468/2016 (22-09-2016) en unificación de criterio, sobre el modelo 340 del IVA y del Impuesto General Indirecto Canario.

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT  
68.1.c)

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA  
164.1.6

**Conceptos:**

Declaraciones/autoliquidaciones  
Impuesto sobre el Valor Añadido IVA  
Interrupción  
Prescripción  
Resumen anual

**Texto de la resolución:**

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha resuelto la reclamación económico-administrativa que, en segunda instancia, ha interpuesto la entidad **C..., S.A.**, con **NIF ...**, actuando en su nombre y representación Don **Sx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de noviembre de 2012 recaída en los expedientes acumulados 28/20116/11 y 28/5187/11 relativos, respectivamente, al acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2003 y 2004, y a la sanción conexas.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO:** En fecha 26 de marzo de 2007 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación cerca de la entidad **C..., S.A.** por, entre otros, el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2003 y 2004. A los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, la inspección considera que se han producido los siguientes periodos de interrupción justificada en el procedimiento por causa no imputable a la Administración, 721 días:

- Del 10/04/2007 al 14/09/2007, por falta de aportación de la contabilidad requerida.
- Del 22/09/2007 al 02/10/2007, por falta de aportación de la documentación solicitada.
- Del 10/10/2007 al 19/10/2007, por falta de aportación de la documentación solicitada.
- Del 27/10/2007 al 02/11/2007, por falta de aportación de la documentación solicitada.
- Del 12 de mayo de 2008 al 2 de noviembre de 2009, debido a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal (539 días).

En fecha 2 de noviembre de 2009 se recibió en la Delegación Especial de Madrid de la AEAT copia del Auto del Juzgado de Instrucción número 40 de Madrid de fecha 19 de octubre de 2009, dimanante de las diligencias previas .../2009 seguidas contra **C...**,

**S.A.**, por el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2003 y 2004, en el que se acordaba el sobreseimiento provisional y el archivo de la causa, por lo que, con fecha 3 de diciembre de 2009 se comunica a la interesada la continuación de las actuaciones que se hallaban suspendidas.

En fecha 18 de diciembre de 2009, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT incoó a la interesada acta de disconformidad, modelo **A02**, número ... en la que se hacía constar que no se admite la deducibilidad del IVA soportado correspondiente a las facturas emitidas por **Rx...** (...), **Ex...** (...), **Px...** (...) y **Jx...** (...), habida cuenta de que no se habían aportado a la Inspección facturas u otra documentación acreditativa de adquisiciones de materiales y demás bienes y servicios empleados en la realización de los trabajos contenidos en las facturas emitidas a **C...**, **S.A.**, ni de ninguna otra forma se había probado la efectiva ejecución de las obras facturadas. Por otra parte, consta en el acta que no se admite la deducibilidad del IVA soportado de las facturas emitidas por **B...**, **S.L.**, (...), **Y...**, **S.L.**, (...), y **T...**, **S.L.**, (...), al no resultar acreditada la realidad de los servicios facturados. La Inspección califica de simulación la creación de las sociedades citadas y la realización por éstas de una actividad económica cuyo objeto es la prestación de servicios de elaboración de estudios y proyectos de ingeniería. Como consecuencia de las anteriores modificaciones, se formuló por el actuario propuesta de liquidación emitiéndose el preceptivo informe ampliatorio.

Presentadas alegaciones por parte de la interesada, en fecha 29 de abril de 2010 se dictó por la Jefa la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT acuerdo de liquidación confirmando la propuesta de liquidación a que se ha hecho referencia, rectificando únicamente los intereses de demora, practicando liquidación definitiva de la que resultaba una deuda a ingresar de 913.247,46 euros, de los que 685.871,88 euros correspondían a cuota y 227.375,58 euros a intereses de demora.

**SEGUNDO:** En fecha 3 de noviembre de 2010, derivado del acuerdo de liquidación señalado en el apartado anterior, se dictó por parte de la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid acuerdo de imposición de sanción número **A23-...**, por la comisión de infracción de dejar de ingresar la totalidad de la deuda tributaria, y acreditar improcedentemente partidas a compensar en la cuota de declaraciones futuras, cuyo importe ascendía a 573.373,82 euros.

**TERCERO:** Frente al acuerdo de liquidación y el de imposición de sanción correspondiente, se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, quien las resolvió acumuladamente, desestimándolas, el día 26 de noviembre de 2012.

**CUARTO:** Notificada dicha resolución el día 14 de diciembre de 2012, en fecha 14 de enero de 2013 se interpuso contra la misma el presente recurso de alzada mediante escrito en que se vierten las alegaciones que se resumen a continuación:

Primera.- Se alega por la interesada el transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y la prescripción del derecho de la Administración a liquidar y a imponer sanciones tributarias, y lo hace en los mismos términos ya planteados ante el órgano de Inspección y ante el Tribunal Regional, señalando, en síntesis, lo siguiente:

Transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras:

a) Incluso con anterioridad a la remisión del expediente administrativo al Ministerio Fiscal había transcurrido el plazo máximo (12 meses) de duración de las actuaciones inspectoras, sin que se hubiera acordado válidamente la ampliación del plazo del mismo (artículo 150 de la LGT).

b) Con anterioridad a dicha remisión se había producido además, una interrupción injustificada del procedimiento inspector por no haberse realizado actuación alguna durante más de 6 meses por causas no imputables al obligado tributario, dado que la última actuación realizada con el mismo tuvo lugar el 2 de noviembre de 2007.

c) Debe negarse también que las actuaciones estuvieran interrumpidas justificadamente del 10/04/2007 al 14/09/2007. La interesada considera que el sujeto pasivo aportó oportunamente los formatos electrónicos requeridos, habiendo estado la contabilidad a disposición de la Inspección desde el principio de las actuaciones y habiéndose proporcionado también abundantes soportes y detalles de la misma con anterioridad y posterioridad a las fechas indicadas en el acta. Por tanto, únicamente serían en su caso imputables al sujeto pasivo las otras dilaciones imputadas en la página 1 del acta y en las diligencias de 19/10/2007, 26/10/2007 y 02/11/2007. Totalizando las mismas, tan solo 29 días.

En consecuencia, según manifiesta, las actuaciones inspectoras deberían haber concluido, con arreglo al plazo legal máximo de 12 meses, en los 29 días posteriores al 26 de marzo de 2008, habiendo transcurrido con creces dicho plazo el 12 de mayo de 2008, cuando se remitió el expediente al Ministerio Fiscal.

Por ello, continúa la reclamante, habiéndose acordado la remisión del expediente al Ministerio Fiscal fuera del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y sin válida interrupción anterior de la prescripción, la reanudación posterior de las mismas, como consecuencia del Auto de archivo de las diligencias penales incoadas, sólo resultaría legalmente posible si no hubiera prescrito antes el derecho de la Administración a liquidar como consecuencia del transcurso del plazo máximo legal de duración sin interrupción de la prescripción, de conformidad con lo establecido en el artículo 150.2 a) de la LGT.

Por otra parte, la reclamante también alega que, si se admitiera la dilación de 157 días atribuida a los supuestos defectos informáticos de la información suministrada, en el caso planteado, no se había acordado la ampliación del plazo inicial por parte de la Inspección, ni concurría por tanto el presupuesto para la aplicación del artículo 150.5 de la LGT (6 meses en lugar del período que restaba para la conclusión del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras), por lo que el plazo legal para la conclusión finalizó, en el peor de los casos para la recurrente, el día 16 de abril de 2010 (134 días después de la reanudación el 2 de diciembre de 2009), y la válida finalización del mismo, sin embargo, sólo tuvo lugar con la notificación de la liquidación recurrida de fecha 30 de abril de 2010.

Añade la interesada que, en el supuesto planteado, la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, tuvo resultado infructuoso, por lo que, según manifiesta, carece de cualquier fundamento sustantivo que la prescripción administrativa pueda prolongarse como consecuencia de una persecución penal fallida pues de esta manera se proporciona a la Administración la posibilidad de prolongar indefinidamente, sin riesgo, la duración de la prescripción administrativa, que solo puede tener entonces el fundamento propio de una sanción indirecta adicional y la presunción de responsabilidad administrativa del sujeto pasivo que fue perseguido penalmente sin éxito, de forma que considera este supuesto de interrupción injustificada, dado que el tanto de culpa resulta desestimado por el órgano jurisdiccional competente con devolución del expediente administrativo. Otra conclusión sería, en opinión de la recurrente, contraria no solo al artículo 132.2 del Código Penal sino al derecho constitucional a la presunción de inocencia protegido por el artículo 24.2 de la Constitución Española y al artículo 6.2 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, porque establecería, en

perjuicio del contribuyente, un régimen legal de prescripción singular y más gravoso por el mero ejercicio por la Administración de acciones penales fallidas.

Segunda.- Se alega que el contenido del Auto de archivo del procedimiento penal abreviado .../2008, dictado el 19 de octubre de 2009, no ofrece dudas sobre la inexistencia de simulación, ocultación o infracción, por lo que no se entiende cómo el acta de disconformidad y los acuerdos recurridos reiteran, de forma idéntica, pero en vía administrativa, el planteamiento de existencia de simulación, expresa y claramente rechazado por el Auto de archivo. Manifiesta la reclamante que el artículo 180.1 de la LGT establece el límite negativo de la reanudación de las actuaciones administrativas: "de acuerdo con los hechos que los Tribunales hubieran considerado probados" y que el Auto firme de 19 de octubre de 2009 del Juzgado de Instrucción número 40 de Madrid considera probada y acreditada la inexistencia de simulación y/o ocultación (atipicidad), tanto como cuestión de hecho como también como cuestión de derecho. La interesada continúa señalando que, si no existe, como cuestión fáctica, simulación a efectos de las diligencias penales concluidas con el Auto firme, no puede, en modo alguno, existir simulación ni infracción derivada de la misma a efectos administrativos o tributarios. Añade que la Administración podría, en su caso, haber invocado otros hechos o motivos de regularización de las cuotas, pero no puede considerar a efectos sancionadores que exista simulación u ocultación alguna dado que, según el propio Auto firme, la conducta tributaria del sujeto pasivo o bien sería un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma administrativamente atípica a efectos sancionadores, o bien sería una tributación ajustada a la legalidad aplicable, pero nunca una simulación u ocultación sancionable penal o administrativamente. En opinión de la recurrente, ni la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid recurrida se habría atendido a los hechos declarados probados por el orden jurisdiccional penal, ni puede pretenderse, al menos a efectos sancionadores, que la Administración tributaria no quede vinculada por la calificación de atipicidad realizada por dicha jurisdicción, dada la unidad de los principios aplicables en materia sancionadora y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la materia, sin que se pueda excepcionar la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de julio de 2011, recurso de casación nº 5417/2009, invocada por la resolución del Tribunal Regional aquí recurrida, en primer lugar porque se refiere a la liquidación de la cuota y no de la sanción y, en segundo lugar, porque con arreglo a la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos "Ruotsalainen v. Finlandia", de 19 de junio de 2009, la propia sanción tributaria impuesta debe considerarse de naturaleza "penal". Además, la falta de efectos de cosa juzgada en sentido material del Auto de sobreseimiento provisional tampoco puede afectar o condicionar lo anterior, pues el contenido y firmeza de dicho Auto despliegan también efectos innegables de cosa juzgada formal suficientes a los efectos impugnatorios pretendidos por la reclamante.

Continúa su escrito la reclamante señalando que el Auto firme exonera expresamente al sujeto pasivo de cualquier responsabilidad por simulación u ocultación no sólo por las hipotéticas cuotas correspondientes a la deducción de las facturas emitidas por las sociedades vinculadas, sino también respecto de las hipotéticas cuotas correspondientes a la deducción de las facturas emitidas por las personas físicas acogidas al régimen de módulos, declarando también, expresamente, respecto de las mismas, la inexistencia de simulación o falsedad. Adicionalmente a lo anterior, destaca la recurrente que tampoco existe ninguna otra razón por la que dichas facturas puedan considerarse no ya simuladas o falsas (en contradicción con el Auto firme de archivo), sino no deducibles a efectos tributarios.

Tercera.- La interesada alega que las cuotas objeto de regularización y tomadas como base a efectos del cálculo de la sanción fueron indebidamente cuantificadas. Señala la reclamante que en la página 53 del Informe de Inspección se reconoce que los importes de las cuotas regularizadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido deben minorarse en los importes del IVA ingresado por las sociedades vinculadas que emitieron dichas facturas consideradas no deducibles. Por tanto, la propuesta de regularización contradice la cuantificación contenida en la página 53 del Informe de Inspección y, además, incurriría en un doble gravamen por considerar no deducible en **C...**, **S.A.** los importes que ya tuvieron la consideración de ingreso y tributaron en cada una de las sociedades vinculadas indicadas. Como consecuencia de dicha contradicción, se produciría un enriquecimiento injusto no justificado y se infringiría la obligada bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas.

Cuarta.- Alega la interesada la obligación de abstención en el procedimiento sancionador de los actuarios que elaboraron el Informe de Delito y/o tramitaron el mismo en virtud de lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que, en el apartado 2.d) señala como motivo de abstención "haber tenido intervención como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate".

Quinta.- La interesada alega que se ha producido una vulneración del derecho constitucional a la presunción de inocencia y de la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción. También alega la inexistencia de dolo, ocultación o infracción, así como la improcedente apreciación de la utilización de medios fraudulentos. En primer lugar, considera la reclamante que los indicios probatorios en los que se fundamenta el acuerdo sancionador recurrido son exactamente los mismos indicios probatorios invocados en el informe de delito que concluyó con el Auto de archivo. También señala que la consideración de una posible infracción tributaria por exactamente los mismos hechos y conceptos que han motivado el Auto firme de 19 de octubre de 2009 resulta contraria al artículo 180.1 de la LGT y al "non bis in idem". Por último, la interesada considera que la calificación de las infracciones como muy graves porque se habrían utilizado medios fraudulentos al considerar las facturas controvertidas como falsas o falseadas es totalmente incompatible con el contenido del Auto firme y con los informes periciales aportados como prueba y, en cualquier caso, dicha consideración en modo alguno puede servir para calificar y sancionar como muy grave la parte de la cuota no ingresada correspondiente a las facturas emitidas por las sociedades vinculadas, pues la propia propuesta no considera que dichas facturas constituyan medios fraudulentos y que, aun admitiendo a efectos puramente dialécticos la existencia de simulación relativa, tampoco resultaría legalmente posible, en el presente caso, la equiparación entre simulación relativa e infracción tributaria.

**QUINTO:** En fecha 16 de diciembre de 2013 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central escrito presentado por la entidad recurrente en el que manifiesta que con posterioridad a la formulación de alegaciones ha recibido notificación de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictada el 22 de noviembre de 2013 en el recurso 514/2011, que adjunta como anexo, y que anula los siguientes acuerdos de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT:

Acuerdo por el que se practica liquidación en concepto de Retenciones de Capital Mobiliario, período 2004, por cuantía de 101.449,77 euros.

Acuerdo por el que se impone sanción por infracción tributaria en relación con la liquidación mencionada, por el mismo concepto y ejercicio, por cuantía de 62.887,06 euros.

Señala la reclamante que ambos acuerdos se fundamentaron en que las cantidades satisfechas por la entidad **C...**, **S.A.**, a las entidades vinculadas debían considerarse dividendos satisfechos a cada uno de los socios, es decir, el mismo argumento utilizado por la Administración en los acuerdos ahora impugnados, señalando el Tribunal Superior de Justicia de Madrid que dado que los servicios profesionales cuya efectividad se cuestiona fueron computados como ingreso tributable en las sociedades vinculadas que facturaron los mismos, el planteamiento de considerar que la totalidad o parte de los mismos son dividendos sólo podría dar lugar al cómputo y/o anulación de las cuotas ingresadas por las sociedades que facturaron los servicios, dado que en otro caso se produciría un doble ingreso o gravamen derivado de la tributación previa como ingreso en las sociedades que facturaron los servicios (ejercicios 2003 y 2004) y/o del derecho a la deducción por doble imposición de dividendos al 100% (ejercicios 2007 y 2008). Señala asimismo

la reclamante que, a su juicio, la cosa juzgada de la citada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid es de obligada observancia para la resolución de las reclamaciones pendientes por los mismos hechos.

**SEXTO:** En fecha 2 de enero de 2014 tuvo entrada en el registro de este Tribunal Central escrito de la interesada al que anexa copia de la sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2013, dictada en el recurso número 321/2010 y referida a la deducibilidad de los gastos satisfechos a empresarios en régimen de estimación objetiva (IRPF) y simplificado (IVA) que, a su juicio, resulta aplicable en la resolución de la presente reclamación, y de la que extrae parte del texto, en concreto:

*"La liquidación, en el fondo, determina una criminalización, sin prueba bastante, del régimen de estimación objetiva en el impuesto que nos ocupa y del régimen simplificado en el IVA, que son opciones fiscales válidas y legítimas y no pueden entrañar, por ese solo hecho, una presunción indestructible de fraude."*

*Para llegar a tal conclusión, la regularización debió ser basada en pruebas de mayor solidez, pues si bien es de reconocer que tales regímenes de tributación -que ya han sido modificados legalmente, en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, precisamente para minimizar los riesgos a que el abuso de su utilización pueden conducir-, no por ello cabe suponer, a la ligera, que el acogimiento a tal método legalmente previsto entraña una presunción iuris et de iure de fraude."*

**SÉPTIMO:** En fecha 30 de julio de 2015 la interesada aportó a este Tribunal Central escrito de alegaciones adicionales en el que, además de reiterar lo ya indicado en el escrito complementario de 16 de diciembre de 2013, al que se ha hecho referencia en el Antecedente de Hecho QUINTO de la presente resolución, indica que la Administración tributaria ha reconocido la necesidad de tener en cuenta, en todo caso, el ajuste de sentido contrario en las sociedades vinculadas que facturaron los servicios profesionales cuestionados e ingresaron el Impuesto sobre Sociedades de los mismos, reconociendo a dichas sociedades, en relación con los ejercicios 2007 y 2008 igualmente regularizados en la sociedad, el derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre Sociedades ingresadas como consecuencia de los mismos, y que fue plasmado en las actas firmadas en conformidad **A01-...** y **A01-...**, en fecha 12 de noviembre de 2014, incoadas a las entidades **B...**, **S.L.** y **T...**, **S.L.**, así como de la liquidación **A23-...** girada a la entidad **Y...**, **S.L.** con fecha 10 de febrero de 2015, cuyas copias se adjuntan al escrito.

En relación con el IVA también se ha reconocido por la AEAT en las Comunicaciones de reconocimiento del derecho a la obtención de la devolución de ingreso indebido de fecha 22 de julio de 2015, referidas al IVA deducido por la Sociedad en el ejercicio 2010 en relación con los servicios facturados por las Sociedades vinculadas que se consideró en su día no deducible.

En dicho escrito la entidad recurrente solicita:

*"Tenga por presentado este escrito, junto con los documentos que lo acompañan y, previos los trámites oportunos, dicte Resolución estimatoria del recurso interpuesto con arreglo a lo siguiente:*

*1º.- Con todos los pronunciamientos solicitados y con anulación total de la liquidación y sanción recurridas como consecuencia de los mismos.*

*2º.- Declarando, con anulación de la liquidación y sanción recurridas, que los ajustes de sentido contrario en las Sociedades vinculadas, reconocidos por la propia Administración con posterioridad en las Comunicaciones de reconocimiento del derecho a la obtención de la devolución de ingreso indebido de fecha 22 de julio de 2015, referidas al IVA deducido por la Sociedad en el ejercicio 2010 en relación con los servicios facturados por las Sociedades vinculadas que se consideró en su día no deducible por las mismas razones que motivaron los actos objeto de la presente reclamación, debieron igualmente tenerse en cuenta en los ejercicios 2003 y 2004, así como la improcedencia de la liquidación y sanción recurridas en los importes correspondientes a los intereses de demora y sanción, puesto que el IVA soportado no deducible regularizado en la Sociedad determinó paralelamente, en el mismo ejercicio y por el mismo importe, una cuota tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido ingresada por las Sociedades vinculadas, por lo que no se produjo retraso alguno en el pago de la deuda tributaria que justifique la exigencia de interés de demora. Por la misma razón, no pudo producirse una infracción tributaria por haberse dejado de ingresar importe alguno en perjuicio de la Administración, pues dicho importe resultó ingresado en tiempo y forma por la Sociedades vinculadas y con arreglo a su calificación, y el mismo ha estado disponible para la Administración sin reconocimiento, en este caso, de derecho a devolución alguna.*

*3º.- Declarando la improcedencia y anulación de la sanción impuesta y recurrida, como consecuencia de que la misma resultó motivada, en todo o en parte, en la existencia de un perjuicio económico para Administración que, sin embargo, ha sido expresamente negado por las Comunicaciones de reconocimiento del derecho a la obtención de la devolución de ingreso indebido de fecha 22 de julio de 2015, referidas al IVA deducido por la sociedad en el ejercicio 2010 en relación con los servicios facturados por las Sociedades vinculadas, que se consideró en su día no deducible por las mismas razones que motivaron los actos objeto del presente recurso.*

*4º.- Declarando que la confirmación de la sanción produciría indefensión a la recurrente por desconocerse los actos posteriores de la propia Administración arriba indicados, que reconocen la inexistencia del perjuicio económico pretendido y sancionado.*

*5º.- Declarando, asimismo, que no puede apreciarse ningún dolo o negligencia en haber deducido unas cuotas de IVA soportado cuando la calificación Administrativa lo único que determina es la ausencia de tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido."*

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las siguientes:

1. Prescripción del derecho de la Administración para liquidar el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2003 y 2004.
2. Deducibilidad del IVA soportado derivado de las facturas recibidas de las personas físicas **Rx...** (...), **Ex...** (...), **Px...** (...) y **Jx...** (...).
3. Deducibilidad del IVA soportado derivado de las facturas recibidas de las sociedades vinculadas **B... SL** (...), **Y... SL** (...), y **T... SL** (...).
4. Apreciación de la procedencia de las sanciones.

**SEGUNDO:** Se plantea, en primer término, la cuestión relativa a la duración de las actuaciones inspectoras desarrolladas y las consecuencias que se derivarían en caso de apreciarse un incumplimiento del plazo al que, según la LGT, deben ajustarse. El artículo 150 de la LGT, que regula el plazo de las actuaciones inspectoras, establece:

*"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas.*

*A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley. (...)*

*2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:*

*a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.*

*En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.*

*b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.*

*Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.*

*3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.*

*4. Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 180 de esta ley, dicho traslado producirá los siguientes efectos respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras:*

*a) Se considerará como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones.*

*b) Se considerará como causa que posibilita la ampliación de plazo, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley.*

*5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento."

Resulta especialmente trascendente, habida cuenta de la remisión expresa que hace dicho precepto, acudir a lo que dispone el artículo 104.2 de la LGT:

*"2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.*

*Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".*

De acuerdo con lo anterior, la regla general básica a tener en cuenta para analizar cuál es el plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación referidas a un determinado impuesto y desarrolladas al amparo de la LGT es que deben concluir en un plazo máximo de 12 meses – contados desde la fecha de notificación al contribuyente del acuerdo de inicio – sin computar, a estos efectos, las circunstancias que puedan considerarse como "períodos de interrupción justificada" o "dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria".

A su vez, el apartado 1 del artículo 180 de la LGT dispone:

*"1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento*

*administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal."*

La LGT regula en sus artículos 64 y siguientes el instituto de la prescripción, estableciendo en el apartado 6 de su artículo 68:

*"6. 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.(...)"*

Por último, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, recoge en sus artículos 31, 31 Bis y 31.Quarter, en su nueva redacción y adición, otorgada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, en vigor al tiempo de iniciarse el procedimiento de comprobación e investigación ahora analizado, que:

*"Artículo 31. Plazo general de duración de las actuaciones inspectoras.*

*Las actuaciones de comprobación, investigación y las de liquidación se llevarán a cabo en un plazo máximo de doce meses (...).*

*A efectos de este plazo, no se computarán las dilaciones imputables al obligado tributario ni los períodos de interrupción justificada en los términos que se especifican en el artículo 31 bis de este Reglamento".*

*"Artículo 31 bis. Cómputo del plazo. Interrupciones justificadas y dilaciones imputables al contribuyente.*

*1.El cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, así como de las de liquidación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:*

*a) Petición de datos o informes a otros órganos de ...*

*b) Remisión del expediente al Ministerio Fiscal, por el tiempo que transcurra hasta que, en su caso, se produzca la devolución de dicho expediente a la Administración tributaria.*

*c) Cuando concorra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa.*

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

*(...)"*

*"Artículo 31 quater. Efectos del incumplimiento de los plazos*

*Iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto.*

*No obstante lo anterior, la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores y de las de liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 32, o el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas*

*(...)"*

**TERCERO:** Una vez planteada la normativa básica al amparo de la cual debe analizarse la cuestión relativa a la duración del procedimiento, procede analizar cuáles han sido las exactas circunstancias concurrentes en el caso presente.

La interesada alega en primer lugar que con anterioridad a la remisión del expediente a la Fiscalía se había producido una interrupción injustificada del procedimiento inspector por no haberse realizado actuación alguna durante más de 6 meses por causas no imputables al obligado tributario, dado que la última actuación realizada en el mismo tuvo lugar el 2 de noviembre de 2007. Frente a ello, la Inspección, en el acuerdo de liquidación, señala que no es cierto que no se hubiese producido actuación alguna desde el 02/11/2007 al 12/05/2008 fecha en que entra en la Fiscalía el expediente, por los siguientes hechos:

- El 18/02/2008 se comunica al contribuyente el cambio de Unidad de Inspección de la URI nº 81 a la URI nº 83.

- El 14/03/2008 se notifica al contribuyente comunicación de ampliación de la extensión de la comprobación a Retenciones/Ingresos a cuenta de Capital Mobiliario 2004 con alcance parcial, limitándose la comprobación al análisis de las retenciones sobre dividendos distribuidos.

- El 01/04/2008 se suscribe diligencia en la que se le comunica al contribuyente la apertura del trámite de audiencia con relación al concepto Retenciones/Ingresos a cuenta de Capital Mobiliario 2004.

- Diligencia de 03/04/2008 en la que se deja constancia de que los documentos que se entregan al contribuyente en el trámite de audiencia son copia auténtica de las imágenes que obran en el Sistema de Gestión Documental.

- El 25/04/2008 se firman las actas A02 por el concepto Retenciones/Ingresos a cuenta de Capital Mobiliario 2004.

- El 15/09/2008 se dicta acuerdo de liquidación en relación con las actas de referencia.

Sin embargo, de los documentos obrantes en el expediente remitido a este Tribunal Central, únicamente consta el primero de los citados, de fecha 18 de febrero de 2008, pero que resulta suficiente para alcanzar las mismas conclusiones a las que previamente

había llegado la Inspección, dado que no se habría producido la interrupción injustificada del procedimiento durante más de 6 meses, dado que, como ha señalado recientemente este Tribunal Central en resolución de 2 de julio de 2015 (R.G.: 2067/14), la diligencia de notificación de cambio de actuario tiene eficacia interruptiva, pues así se desprende de la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2014 (recurso 848/12), en la que se manifiesta que la falta de comunicación de dicho cambio constituye un defecto formal que no puede dar lugar a la nulidad si no se aprecia indefensión, teniendo la entidad suficiente para ser considerado como diligencia con virtualidad interruptiva.

Si a ello añadimos el razonamiento del acuerdo de liquidación impugnado, que se refiere a que las actuaciones del procedimiento inspector se pueden extender a una o varias obligaciones tributarias y períodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la LGT, y a las actuaciones desarrolladas en el resto de puntos definidos anteriormente, sobre los que la reclamante no ha hecho apreciación alguna, ni ha negado su existencia, en el presente caso nos encontramos ante un procedimiento de comprobación e investigación único que se extiende al Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido y Retenciones/Ingresos a cuenta del Capital Mobiliario de conformidad con lo señalado en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras notificada el 26 de marzo de 2007 y en la comunicación de ampliación de las mismas notificada, según se indica en el acuerdo de liquidación, el 14 de marzo de 2008. De acuerdo con lo anterior, todas las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento de inspección y realizadas con conocimiento formal del contribuyente y, en concreto las aquí detalladas, impiden considerar la existencia de una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de 6 meses como alega el contribuyente.

**CUARTO:** Por lo que se refiere a los períodos de dilación imputados al contribuyente, la reclamante alega que únicamente serían en su caso imputables al sujeto pasivo las otras dilaciones imputadas en la página 1 del acta y en las diligencias de 19/10/2007, 26/10/2007 y 02/11/2007, diferentes a la que comprende el período de 10/04/2007 al 14/09/2007, totalizando las mismas tan solo 25 días. No admite, por tanto, la primera de las dilaciones imputadas, que supone un período de 157 días ya que considera que el sujeto pasivo aportó oportunamente la contabilidad en los formatos electrónicos requeridos, habiendo estado dichos documentos a disposición de la Inspección desde el principio de las actuaciones y habiéndose proporcionado también abundantes soportes y detalles de la misma con anterioridad y posterioridad a las fechas indicadas en el acta.

A la vista de los documentos obrantes en el expediente, se debe indicar que en diligencia de fecha 05/07/2007 se hizo constar que, *"en relación con el CD Room con los datos contables aportados por el representante, se le comunica que la información facilitada contiene huecos que hacen difícil su tratamiento. Se le solicita que complete tales huecos y que aporte un nuevo CD con la información contable"*. La interesada alega que la misma diligencia prueba que la contabilidad fue entregada y que no le puede ser imputable la dificultad por razones técnicas en el tratamiento informático de los datos aportados oportunamente. Sin embargo, tal y como señala el Tribunal Regional en la resolución impugnada, del tenor literal de la misma se desprende lo contrario, ya que lo que advierte el actuario al compareciente es que el CD presentado no permite la lectura y el tratamiento de la información que contiene, por lo que se debe presentar otro CD legible, cuestión que es firmada en conformidad por el contribuyente que no hace ninguna apreciación a los hechos recogidos en la diligencia. En consecuencia, el retraso en la presentación de esta información, que cabe calificar como sustancial para el desarrollo del procedimiento, ha supuesto un retraso en el mismo que es imputable al contribuyente.

En conclusión, del análisis efectuado del cómputo de las dilaciones, este Tribunal entiende que se ha producido un período de dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria de 182 días (157 días de 10/04/2007 a 14/09/2007, 10 días de 22/09/2007 a 02/10/2007, 9 días de 10/10/2007 a 19/10/2007 y 6 días de 27/10/2007 a 02/11/2007), con lo que puede afirmarse que el plazo máximo para la conclusión del procedimiento inspector habría finalizado el día 24 de septiembre de 2008.

**QUINTO:** En cuanto al período de interrupción justificada de las actuaciones por remisión del expediente al Ministerio Fiscal, una vez devuelto el expediente a la Inspección, éste se concluyó y el acuerdo de liquidación se notificó a la interesada en fecha 30 de abril de 2010, señalando el Tribunal de instancia que ello se produjo *"antes de transcurrir los seis meses de plazo máximo a que se refiere el artículo 150.5 de la LGT, por lo que no cabe apreciar la prescripción del derecho a liquidar a alegada por la reclamante y, en consecuencia, deben desestimarse las alegaciones actoras en este punto."*

La reclamante no cuestiona dicho período de interrupción justificada de las actuaciones inspectoras. Lo que opone en relación al mismo es la improcedencia de ese plazo de seis meses del artículo 150.5 LGT que la inspección estima aplicable, pues en el caso planteado no se había acordado la ampliación del plazo inicial por parte de la Inspección, ni concurría por tanto el presupuesto para la aplicación del artículo 150.5 de la LGT (6 meses en lugar del período que restaba para la conclusión del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras), cuestión que debe ser estimada por este Tribunal Central a la vista de lo dispuesto en el artículo 150, apartados 4 y 5, de la LGT, previamente transcritos.

De este modo, vistos los artículos citados y más específicamente del tenor literal del segundo párrafo del artículo 150.5 de la LGT, no puede más que deducirse que la posibilidad de extender hasta seis meses el plazo máximo para notificar resolución en el procedimiento inspector, una vez que se ha dictado resolución judicial, únicamente se encuentra prevista para aquellos procedimientos en los que, previamente a la remisión del expediente, se haya acordado una ampliación del plazo máximo para resolver, pues otra nueva ampliación no procedería ya que el mismo artículo 150 en su apartado 4, al configurar la citada remisión del expediente como una causa que posibilita la ampliación del plazo más allá de los 12 meses, no la exceptúa de la limitación establecida en el segundo párrafo del apartado 150.1, el cual señala que únicamente se podrá acordar tal ampliación por un único período adicional y que no supere otros doce meses. De este modo, del estudio conjunto de las normas transcritas se extrae que, para el caso de que el órgano inspector competente hubiera acordado con anterioridad a la remisión del expediente la ampliación de plazo, de darse las circunstancias del artículo 180.1 de la LGT, no podrá ampliarse de nuevo al amparo del artículo 150.4 pero sí se dispondrá, en virtud del artículo 150.5 de la LGT, de un mínimo de seis meses para notificar la resolución que proceda. En caso contrario, si no se había utilizado la posibilidad de ampliar el plazo previamente, una vez recibida la sentencia se podrá acordar dicha ampliación si se estima necesario pero, de no hacerse así, no operará el mínimo de seis meses a que se refiere el artículo 150.5 de la LGT.

En el presente caso, no consta que existiera acuerdo de ampliación de plazo ni anterior a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal ni posterior a la recepción de la resolución judicial, de tal forma que, siendo que las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 26 de marzo de 2007 y la propia Inspección computa dilaciones e interrupciones justificadas por un total de 721 días, tras la interrupción justificada de las actuaciones por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal y una vez que tuvo entrada en la AEAT el Auto del Juzgado de Instrucción nº 40 de Madrid en el que se dispuso el sobreseimiento provisional y el archivo de la causa el día 2 de noviembre de 2009, el plazo máximo originario de doce meses para dictar y notificar resolución finalizaba el día 16 de marzo de 2010, como la propia inspección reconoce en el acuerdo impugnado al señalar que cuando se remitió el expediente al Ministerio Fiscal quedaba pendiente un plazo de 134 días para finalizar las actuaciones en vía administrativa.

Por lo tanto, habida cuenta de que no se había acordado ampliación de plazo previamente a la remisión del expediente, de acuerdo con lo expuesto más arriba, no procede como pretende la Inspección entender que disponía de un mínimo de seis meses que alcanzaba hasta el día 2 de mayo de 2010, sino que el plazo máximo para notificar resolución finalizaba el 16 de marzo de 2010, por lo que la notificación practicada el día 30 de abril de 2010 se realizó una vez rebasado el plazo establecido en el artículo 150.1 de la LGT y, por tanto, deben analizarse las consecuencias que, conforme a los ya citados apartados 2 y 3 del mismo artículo, ello tiene en el presente expediente.

Al respecto, en particular la letra a) del artículo 150.2 de la LGT dispone que en caso de tal incumplimiento no se entenderá interrumpida la prescripción por las actuaciones desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1 de dicho artículo, y con base en ello, aduce el interesado la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2003 y 2004. Continúa dicho artículo señalando que *"en estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por (...) la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo señalado en el apartado 1 de este artículo"*, por lo que, en este caso, la interrupción de la prescripción se produjo con la notificación del acuerdo de liquidación en fecha 30 de abril de 2010. Pero, como es obvio, la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo señalado en el apartado 1 solo podrá interrumpir de nuevo la prescripción si esta no se había producido aun, si el contribuyente no la hubiese ganado ya. Por lo tanto, debe analizarse la situación en la que se encuentra el plazo de prescripción, una vez desaparecidas las interrupciones que de él habían producido las distintas actuaciones del procedimiento inspector. No obstante, esta tarea que normalmente se limitaría a verificar si se está, o no, dentro del plazo originario de 4 años computados desde la finalización del periodo de liquidación voluntaria del impuesto regularizado, se complica en este caso por la interposición en el procedimiento inspector de un proceso penal, lo que obliga a analizar cómo esta circunstancia ha incidido en el cómputo del plazo de prescripción.

Para ello debemos atender al hecho de que la LGT contempla dos efectos diferentes en el plazo de prescripción para la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o de la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, la interrupción, a la que se refiere el artículo 68, y la suspensión, introducida por el artículo 180.1, debiendo concretar, para cada uno de ellos, el alcance y la incidencia que tienen las normas propias del procedimiento inspector en el cuan se incardinan.

**CUARTO:** Analicemos en primer lugar la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar que, según la letra b) del apartado 1 del artículo 68 de la LGT, se produce 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."*

Apreciamos enseguida una primera peculiaridad, ya que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, aunque constituye un acto que interrumpe el plazo de prescripción, no determina el inicio inmediato del cómputo de un nuevo plazo de prescripción como sucede, por el contrario, con la generalidad de las actuaciones que interrumpen la prescripción, respecto de las cuales el artículo 68.6 LGT dispone que *"Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente"*. La remisión del expediente al Ministerio Fiscal es precisamente una de las excepciones del *"apartado siguiente"* al que alude el artículo 68.6 LGT.

Continúa ese *"apartado siguiente"*, el apartado 7, concretando que:

*"7. Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido (...) por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal (...), 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 (...)"*

La razón de ser de que el cómputo del plazo de prescripción no se inicie de nuevo con el envío del expediente al Ministerio Fiscal, que es la consecuencia propia de los actos interruptivos del plazo de prescripción, y que permanezca en estado latente hasta que finalice la imposibilidad de actuar que supone la interposición de la vía penal, podría obedecer a que en realidad la LGT, a través de los apartados 6 y 7 del artículo 68, está, en realidad, anticipando la figura de la suspensión del plazo de prescripción al que se referirá expresamente en el artículo 180.1 LGT, cuando afirma que *"De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió."*

No obstante, en absoluto puede afirmarse que la LGT haya descartado la interrupción de la prescripción en los casos que nos ocupan, ya que lo cierto es que en los apartados del artículo 68 que aquí nos interesan solo se habla de interrupción, y no de suspensión, y que el 68.7 establece que *"(...) el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo"* cuando finalice la vía penal, mientras que el 180.1 sí se refiere al efecto propio de la suspensión (reanudación del *"(...) el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió (...)"*).

Por lo tanto, veamos como esta interrupción encaja con el procedimiento inspector y, en concreto, si el inicio de un nuevo plazo de 4 años producido cuando finaliza la vía penal se ve afectado por el exceso del plazo máximo de duración del procedimiento inspector en que se incurre posteriormente, y las consecuencias que este exceso atribuye el artículo 150.2 a) de la LGT, que *"No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas (...) durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo"*, ya que podría cuestionarse si también pierden su eficacia interruptora de la prescripción las actuaciones derivadas de la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, habida cuenta de su regulación autónoma y de que se trata de actuaciones que trascienden el marco de la actuación administrativa.

Esta cuestión ya ha sido resuelta por este Tribunal Central a través de la resolución de 18 de julio de 2013 (R.G.: 3492/10), que ha concluido que cuando la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal se produce en el seno del procedimiento inspector, ello lleva consigo que su incardinación en dicho procedimiento deba considerarse a todos los efectos, de modo que le son aplicables las consecuencias del incumplimiento de los plazos del procedimiento en el curso del cual se ha producido, el procedimiento inspector, lo que supone que perderá su eficacia interruptora de la prescripción si dicho procedimiento se ha excedido de plazo y es de aplicación el mencionado artículo 150.2 a) de la LGT.

Se valora para alcanzar esta solución, por un lado, la prioridad que, respecto de la regla general contenida en el artículo 68 de la LGT, deben tener las reglas especiales que se contemplan en el artículo 150 LGT sobre el procedimiento inspector, y su incidencia en las interrupciones de la prescripción producidas por las actuaciones incardinadas en él:

*"(...)Si bien en el artículo 68 de la LGT, al regularse la interrupción del plazo de prescripción por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, considera el legislador que el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente; ello no supone sino la aplicación de las reglas generales de interrupción de los plazos de prescripción, al margen de los procedimientos de*



*gestión o de comprobación en los que puede incardinarse la remisión de las actuaciones, bien a la jurisdicción competente, bien por la presentación de una denuncia ante el Ministerio Fiscal. Estos procedimientos, esencialmente el de comprobación e investigación, queda sujeto al cumplimiento de los plazos específicos previstos en el artículo 150 de la LGT, y para el caso de incumplimiento de los mismos, se prevén los efectos que el propio precepto establece, siendo el más trascendente el de la no interrupción de la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo recogido en el apartado primero del artículo 150.*

Se valora también la evitación del vaciado de contenido, a efectos prácticos, que experimentarían las limitaciones temporales a las que se somete el procedimiento inspector si la interrupción del plazo de prescripción prevista en el artículo 68.7 quedase en pie pese al posterior incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones:

*"Ello hace que la Administración tributaria deba integrar dentro del procedimiento inspector las actuaciones que ella misma lleva a cabo bien por pasarlas a la jurisdicción competente, bien por remisión del expediente al Ministerio Fiscal, con las consecuencias y efectos específicos previstos en el artículo 150.4 de la LGT, sin que pueda considerarse de otra forma, dado que en otro caso quedaría sin contenido este precepto, quedando en manos de la Administración un nuevo plazo de prescripción tras la devolución del expediente."*

Análoga solución se le ha dado a los supuestos de retroacción de actuaciones, en los que se ha dicho que la consecuencia de la infracción del artículo 150.5 (lo que supone acabar el procedimiento inspector más allá de su plazo máximo), concluyendo que la pérdida de la eficacia interruptiva de la prescripción se extiende también a la producida por las reclamaciones económico-administrativas o los recursos contencioso administrativos que ordenaron la retroacción. Así, las Sentencias del Tribunal Supremo de 24/06/2011 (rec. cas. 1908/2008) y de 04/04/2013 (rec. cas. unif. doctrina 3369/2012).

**QUINTO:** Como ya hemos visto, la regulación legal de las consecuencias que para la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria tiene la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, no se agota en los preceptos expuestos, ya que ha de atenderse también a lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT, que establece que, *"de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes."*

De este modo, como ha señalado este Tribunal Central en su resolución de 7 de mayo de 2015 (R.G.: 6943/13):

*"A la vista de este precepto es claro que el legislador ha introducido de forma expresa en la norma la figura de la suspensión del plazo de prescripción, y ha explicitado la diferencia de este término técnico jurídico, de contenido no dudoso, con la interrupción de la prescripción, al concretar que produce el efecto de que "se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba". Es necesario, por tanto, determinar su alcance en el cómputo del plazo de prescripción y el encaje de este efecto suspensivo con el procedimiento inspector.*

*Su efecto en el plazo de prescripción es claro: el plazo originario de prescripción de 4 años (no el reanudado en virtud de cualquier actuación interruptiva de la prescripción) se computa sumando al tiempo transcurrido desde su inicio (fin del plazo voluntario de ingreso) hasta su suspensión (por la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal), y el transcurrido desde que terminó la suspensión (con la devolución de las actuaciones seguidas ante el Juez Penal).*

*No obstante, su encaje con las norma propias del procedimiento inspector plantea la misma duda que acabamos de mencionar respecto de la interrupción de la prescripción, cual es si este efecto suspensivo del artículo 180.1 en el plazo de prescripción se debe ver también afectado, eliminado, por las contingencias acaecidas en el procedimiento inspector. Esto es, si, tal y como hemos dicho que ocurre con el plazo de prescripción, la eficacia de la suspensión decae cuando el procedimiento inspector incurre (como ha ocurrido en el presente caso) en exceso de duración.*

*La contestación ha de ser negativa, a diferencia de lo concluido sobre la interrupción de la prescripción, por las siguientes razones, que derivan tanto de la constatación de que no es aquí de aplicación ninguno de los dos argumentos básicos en los que se asienta aquella solución, (es más, el análisis de ambos ratifica la solución que aquí se propone, y convierte a cada uno de ellos en argumento autónomo), como del análisis específico del alcance del artículo 180.1.*

*1.- Por un lado, no se produce choque entre reglas generales (serían las del artículo 180.1) y especiales (las del procedimiento inspector) ya que es importante notar que cuando el artículo 150.2.a) regula las consecuencias de determinados vicios del procedimiento inspector (el exceso de su duración máxima o la interrupción injustificada superior a 6 meses) tan solo los extiende a la interrupción de la prescripción ("no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de..."), pero no mencionan a la suspensión del plazo de prescripción, por lo que sus efectos, su autonomía, no quedan suprimidos por la letra del precepto. Además, si bien el artículo 68 de la LGT tiene un innegable alcance general, este no es tan evidente en el artículo 180.1 de la LGT, ya que difícilmente desplegará efectos si no es en conexión con un procedimiento inspector.*

*2.- Por otro lado, manteniendo que la suspensión del plazo de prescripción que resulta del artículo 180.1 no se perjudica por la posterior superación de plazo máximo de duración de las actuaciones del procedimiento inspector, o por una interrupción injustificada del mismo superior a 6 meses, no se vacían de contenido las limitaciones temporales a las que el artículo 150 sujeta el procedimiento inspector, como sí podría entenderse que ocurre si cada vez que se devuelven las actuaciones desde la vía penal se iniciase un nuevo período de prescripción de 4 años, ya que los efectos del 180.1 sobre la duración total que podrá alcanzar una actuación inspectora son, además de adecuados a la situación que regula y al tiempo real durante el que ha podido actuar la Inspección (en lo que después insistiremos), muy limitados.*

*Véase que la consecuencia del final de la suspensión del procedimiento inspector no es el inicio de un nuevo plazo de prescripción de 4 años, sino, como dice el 180.1, que "se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba" cuando se mandó el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal (computado desde su inicio originario y prescindiendo de cualquier*

reinicio derivado de las interrupciones derivadas del procedimiento inspector, ya que estas - incluida la remisión al ministerio Fiscal - habrán quedado suprimidas por el 150.2.a). Por lo tanto, el plazo de prescripción suspendido solo es eficaz para lograr que, tras el exceso de duración del procedimiento inspector, aun quede margen para su continuación (en los términos del mismo 150.2) si, cuando dicha suspensión se produjo, el plazo de prescripción que restaba era superior al que, en ese momento, le restase al procedimiento inspector (o al plazo mínimo de 6 meses que otorga el artículo 150.5 para finalizar las actuaciones tras su vuelta desde la jurisdicción penal). En el caso contrario, si era menor, se habrá agotado el plazo de prescripción antes de que termine el plazo del procedimiento inspector, de modo que, una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones, ya no se está a tiempo de continuarlo válidamente, porque el contribuyente habrá ganado la prescripción.

3.- Interpretar lo contrario (que los vicios del procedimiento inspector también eliminan el efecto suspensivo del plazo de prescripción) deja sin contenido lo dispuesto en el art. 180.1. En presencia de un procedimiento inspector correcto y sin los defectos a los que se refiere el 150.2 a), el plazo de prescripción, interrumpido por las sucesivas actuaciones del procedimiento inspector, no necesita ser revisado. En estos casos es intrascendente su suspensión, no hay que acudir al 180.1.

Solo es relevante acudir al plazo de prescripción cuando desaparecen las causas interruptoras de la prescripción acaecidas durante el procedimiento inspector, como consecuencia del efecto del 150.2.a). Entonces sí es relevante ver si el plazo de prescripción siguió corriendo pese a que el proceso penal impidió cualquier actividad administrativa, o si estuvo suspendido durante ese tiempo de forzada inactividad.

Si en esas circunstancias lo dispuesto en el artículo 150.2 a) también hace desaparecer la suspensión del 180.1, este precepto nunca entraría en juego.

Como ya vimos, este precepto menciona la interrupción de la prescripción, pero no la suspensión, de modo que no tendría sentido interpretar que lo que un precepto no dice (el 150.2 a) LGT) impida la aplicación de lo que otro precepto (el 180.1 LGT) expresamente contempla.

4.- La interpretación propuesta, además de respetar y coordinar la liberalidad y el contenido de todos los preceptos en juego, responde a una lógica clara y razonable, cual es preservar que la Administración disponga de un plazo de prescripción, real y efectivo, de 4 años, impidiendo que este se siga consumiéndose cuando la Inspección legalmente no puede actuar por haberse visto legalmente obligada a remitir las actuaciones al fiscal.

Sin la obligación legal de remitir las actuaciones al fiscal la Administración habría tenido 4 años reales (aun cuando las interrupciones producidas por las actuaciones inspectoras hayan decaído) para liquidar, plazo que el legislador mantiene, a través de la suspensión del artículo 180.1, guardando el plazo de prescripción del que disponía cuando se vio obligada a parar, y haciéndole inmune a las contingencias del procedimiento inspector.

No atender la previsión de esta norma supondría que en los supuestos de remisión de actuaciones a la jurisdicción competente cuando el plazo de prescripción no consumido es superior al plazo restante del procedimiento inspector (único caso en el que, como ya vimos, surtiría efectos el 180.1) el consumo de ese plazo restante del procedimiento inspector tras el regreso desde la vía penal reduzca el tiempo real durante el que la Administración ha podido regularizar la situación tributaria del contribuyente, determinando la correspondiente deuda tributaria, muy por debajo de los 4 años.

Por el contrario, si al remitir las actuaciones a la jurisdicción competente el plazo de prescripción no consumido era ya inferior al plazo restante del procedimiento inspector, la aplicación del 180.1 no supone incremento alguno del plazo real de 4 años para liquidar, ni evita la prescripción si, tras el regreso de las actuaciones tras la vía penal, se excede el plazo máximo del procedimiento inspector."

**SEXTO:** En el presente caso, las actuaciones se remitieron al Ministerio Fiscal el 12 de mayo de 2008, y en ese momento ya habían prescrito todos los periodos del ejercicio 2003 del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que el último de ellos prescribía el 30 de enero de 2008.

No obstante, debemos examinar lo que sucede en relación con la prescripción de los distintos periodos de liquidación correspondientes al ejercicio 2004. Si las actuaciones se remiten al Ministerio Fiscal el 12 de mayo de 2008, habrá que ver en primer lugar qué periodos del ejercicio 2004 se encuentran ya prescritos en ese momento como consecuencia de no considerarse interrumpida la prescripción por incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, y para ello hay que determinar la fecha en que comienza el cómputo del plazo de prescripción.

De acuerdo con el artículo 164 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados a presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante, así como una declaración-resumen anual.

Por su parte, el artículo 71 del Real Decreto 1624/1992 dispone:

"1. Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes.

Los empresarios y profesionales deberán presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas a que se refieren los apartados 3 y 4 de este artículo, así como la declaración resumen anual prevista en el apartado 6, incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas.

La obligación establecida en los párrafos anteriores no alcanzará a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto.

2. Las declaraciones-liquidaciones deberán presentarse directamente o, a través de las Entidades colaboradoras, ante el órgano competente de la Administración tributaria.

3. El período de liquidación coincidirá con el trimestre natural.

No obstante, dicho período de liquidación coincidirá con el mes natural, cuando se trate de los sujetos pasivos que a continuación se relacionan: (...)

4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral, según proceda.

Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones que a continuación se indican deberán presentarse en los plazos especiales que se mencionan:

1.º La correspondiente al período de liquidación del mes de julio, durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre inmediatamente posteriores.

2.º La correspondiente al último período del año, durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos anteriores de este apartado, el Ministro de Hacienda, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por vía telemática. (...)

6. Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refiere el apartado 4 de este artículo, los sujetos pasivos deberán formular una declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, apruebe el Ministro de Hacienda. (...)."

En el presente caso, el obligado tributario debía presentar declaraciones-liquidaciones de IVA con periodicidad mensual, habiendo presentado las correspondientes a los doce periodos del año. De esta forma:

- La declaración-liquidación de enero 2004 podía presentarse hasta el 20 de febrero de 2004, y estaría prescrita el 21 de febrero de 2008.
- La declaración-liquidación de febrero 2004 podía presentarse hasta el 20 de marzo de 2004, y estaría prescrita el 21 de marzo de 2008.
- La declaración-liquidación de marzo 2004 podía presentarse hasta el 20 de abril de 2004, y estaría prescrita el 21 de abril de 2008.
- La declaración-liquidación de abril 2004 podía presentarse hasta el 20 de mayo de 2004, y estaría prescrita el 21 de mayo de 2008.
- La declaración-liquidación de mayo 2004 podía presentarse hasta el 20 de junio de 2004, y estaría prescrita el 21 de junio de 2008.
- La declaración-liquidación de junio 2004 podía presentarse hasta el 20 de julio de 2004, y estaría prescrita el 21 de julio de 2008.
- La declaración-liquidación de julio 2004 podía presentarse hasta el 20 de septiembre de 2004, y estaría prescrita el 21 de septiembre de 2008.
- La declaración-liquidación de agosto 2004 podía presentarse hasta el 20 de septiembre de 2004, y la estaría prescrita el 21 de septiembre de 2008.
- La declaración-liquidación de septiembre 2004 podía presentarse hasta el 20 de octubre de 2004, y estaría prescrita el 21 de octubre de 2008.
- La declaración-liquidación de octubre 2004 podía presentarse hasta el 20 de noviembre de 2004, y estaría prescrita el 21 de noviembre de 2008.
- La declaración-liquidación de noviembre 2004 podía presentarse hasta el 20 de diciembre de 2004, y estaría prescrita el 21 de diciembre de 2008.
- La declaración-liquidación de diciembre 2004 podía presentarse hasta el 30 de enero de 2005, y estaría prescrita el 31 de enero de 2009.

No obstante, conforme al artículo 71.6 del RIVA, los obligados tributarios deben presentar también una declaración-resumen anual, en concreto por el IVA del ejercicio 2004 el plazo para presentarla concluía el 30 de enero de 2005 (al igual que la autoliquidación

correspondiente al último período mensual del ejercicio 2004), por lo que habrá que examinar si la presentación de esta declaración-resumen anual interrumpe la prescripción de todos los períodos del año 2004 o no.

Es criterio de este TEAC que no pueden equipararse las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales y la declaración informativa-resumen anual, pues mientras que la presentación de la declaración-liquidación periódica mensual o trimestral es una obligación formal que constituye un instrumento necesario para el cumplimiento de la obligación material del pago de la deuda tributaria, la presentación de la declaración-resumen anual supone el cumplimiento de una obligación que facilita la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero cuyo objetivo inmediato no es el pago de la deuda que resulta en cada período de liquidación. De esta forma, al no ser una actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria, ya que en el resumen anual no se produce liquidación alguna, su presentación no tiene virtualidad interruptiva del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. De acuerdo con este criterio, cada período de declaración prescribiría por el transcurso de cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al mismo.

Esta TEAC conoce, como no podría ser de otra manera, las Sentencias del Tribunal Supremo en las que sí se atribuye eficacia interruptiva de la prescripción a la declaración-resumen anual:

- La primera de ellas es la Sentencia de 25 de noviembre de 2009, recaída en el recurso de casación 983/2004, en la que se analiza la liquidación derivada de acta de conformidad de IVA del 4T del ejercicio 1995, y en relación con la cuestión que ahora examinamos, declara:

*"El examen de la cuestión planteada nos obliga a examinar la naturaleza de la declaración anual del IVA en el ámbito de la prescripción.*

*Por lo pronto, y a estos efectos, el artículo 164 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, establece en su apartado Uno 6º: "Sin perjuicio de lo establecido en el título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: ... 6º.- Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.*

*Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual."*

*Una primera apreciación pone de relieve que el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio. Siendo esto cierto no se puede ignorar que a dicha declaración se acompañan las declaraciones liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración-resumen anual, pues si así no fuera la declaración-resumen anual y las liquidaciones (en este caso trimestral) serían contradictorias, y, por tanto, rechazables. Ello permite concluir que aunque la declaración-resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio, implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año.*

*Este elemento de la declaración-resumen anual, de ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año, permite imputar a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción, por efecto de su contenido liquidatorio y al que el artículo 66.1 de la L.G.T. coniere carácter interruptivo.*

*Por lo expuesto, es rechazable la tesis del recurrente en el sentido de que la declaración-resumen anual no es una verdadera declaración tributaria, sino una comunicación informativa, pues tal aserto es, desde luego, contrario a su denominación "declaración", pero lo es también a su contenido, pues como ya hemos expuesto, y en virtud de la documentación que ha de acompañarla, y los datos que en ella se consignan, tiene un contenido ratificadorio de las liquidaciones efectuadas durante el año".*

- La Sentencia de 23 de junio de 2010, recaída en el recurso de casación 2845/2005, examina la misma operación que en la resolución anterior, y se remite a las conclusiones alcanzadas en la Sentencia anterior.

- La Sentencia de 17 de febrero de 2011, recaída en el recurso de casación 4688/2006, analiza una liquidación por IVA de los ejercicios 1995, 1996, 1997 y 1998, si bien sólo se admite el recurso respecto del ejercicio 1998 por insuficiencia de cuantía en los restantes ejercicios. En esta Sentencia, respecto de la cuestión que examinamos, se indica:

*"En efecto, la consecuencia del incumplimiento del plazo de actuaciones inspectoras previsto en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, es la de " que no se considere interrumpida la prescripción a consecuencia de tales actuaciones" (no la de caducidad, según se ha declarado, entre otras, en la Sentencia de 27 de diciembre de 2010, dictada en el recurso de casación número 86/2007). Pero como se trata, insistimos, del ejercicio 1998 y la liquidación se notificó el 18 de octubre de 2002, ocurre que en esta última fecha no había transcurrido el plazo de cuatro años, contado desde que finalizó el plazo de la presentación de la declaración-resumen anual de aquél ejercicio, dado el efecto interruptivo de la misma según la Sentencia de esta Sala y Sección de 25 de noviembre de 2009 (recurso de casación 983/04), que ha de aplicarse en función del principio de unidad de doctrina, al igual que se hizo en la Sentencia de 23 de junio de 2010 (recurso de casación 2845/2005)".*

Es la primera de las Sentencias la que aborda la cuestión que ahora planteamos, reiterando las dos siguientes a aplicar el criterio declarado en la Sentencia de 25 de noviembre de 2009. Nos parece relevante examinar el fundamento en que se basa el TS para atribuir efecto interruptivo de la prescripción al modelo resumen anual:

*"Una primera apreciación pone de relieve que el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio. Siendo esto cierto no se puede ignorar que a dicha declaración se acompañan las declaraciones liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración-resumen anual, pues si así no fuera la declaración-resumen anual y las liquidaciones (en este caso trimestral) serían contradictorias, y, por tanto, rechazables. Ello permite concluir que aunque la declaración-resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio, implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año.*

*Este elemento de la declaración-resumen anual, de ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año, permite imputar a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción, por efecto de su contenido liquidatorio y al que el artículo 66.1 de la L.G.T. confiere carácter interruptivo.*

*Por lo expuesto, es rechazable la tesis del recurrente en el sentido de que la declaración-resumen anual no es una verdadera declaración tributaria, sino una comunicación informativa, pues tal aserto es, desde luego, contrario a su denominación "declaración", pero lo es también a su contenido, pues como ya hemos expuesto, y en virtud de la documentación que ha de acompañarla, y los datos que en ella se consignan, tiene un contenido ratificatorio de las liquidaciones efectuadas durante el año".*

El Tribunal Supremo atribuyó a la declaración-resumen anual un efecto interruptivo de la prescripción porque implicaba una ratificación de las declaraciones-liquidaciones presentadas a lo largo del año ya que "no se puede ignorar que a dicha declaración se acompañan las declaraciones liquidaciones trimestrales".

Pues bien, lo primero que debemos destacar es que en los ejercicios que examina el TS en sus Sentencias, al presentar la declaración-resumen anual de IVA era obligatorio adjuntar una copia de las distintas declaraciones-liquidaciones presentadas a lo largo del ejercicio, de forma que aunque todas ellas eran declaraciones independientes, considera el órgano jurisdiccional que el resumen anual sí podía considerarse que constituía una ratificación de las presentadas a lo largo del año porque al tener que adjuntar su copia, en caso de divergencia entre el contenido de unas y otra, se vería claramente sin mayores esfuerzos por parte de la Administración, a efectos de poder iniciar una verificación de datos o cualquier comprobación que considerasen pertinente. De esta forma, aun cuando la declaración-resumen anual no realizaba una liquidación por sí misma, sí podía entenderse (como así considera el Tribunal Supremo) que su contenido iba más allá del puramente informativo pues al tener que adjuntar las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales el obligado tributario estaba ratificando expresamente lo anteriormente declarado en ellas.

No obstante, no podemos decir lo mismo en relación con el ejercicio que estamos examinando y regularizado a C... en esta reclamación que ahora resolvemos, puesto que en este ejercicio regularizado (2004) la circunstancia esencial que pone de manifiesto el TS para concluir en la interrupción de la prescripción no concurría, ya que no era necesario adjuntar las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales a la declaración-resumen anual. Ello lleva a este TEAC a ratificar el criterio que hasta ahora mantenía.

A lo largo del ejercicio debían presentarse las correspondientes declaraciones-liquidaciones con su contenido propio de liquidación, especificando: IVA devengado (con detalle de base y cuota correspondiente de forma global a cada tipo de gravamen, al igual que en relación al recargo de equivalencia); IVA devengado por Adquisiciones Intracomunitarias; IVA deducible, también con base y cuota, separando el correspondiente a operaciones interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias; importe de compensaciones agrícolas satisfechas; porcentaje atribuible a la Administración del Estado; cuotas a compensar de periodos anteriores; entregas intracomunitarias; exportaciones; y otras operaciones exentas. De los datos incluidos en las declaraciones-liquidaciones resultaba la cantidad a ingresar o a devolver (o a compensar) por diferencia entre el IVA repercutido y el soportado deducible (saldo a favor de la Administración o saldo a favor del sujeto pasivo), y esta operación sí implica una verdadera liquidación en el sentido del artículo 68.1.c) de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Por su parte, en la declaración-resumen anual correspondiente al ejercicio, a la que no era necesario acompañar un ejemplar de las declaraciones-liquidaciones periódicas mensuales o trimestrales, si bien es cierto que debía incluirse información del ejercicio, debe analizarse su contenido. En primer lugar en la declaración-resumen anual se suministra información de datos acumulados anualmente y, por tanto, en ningún caso se refieren o se distinguen de manera específica por trimestres o meses, haciendo imposible diferenciar la parte correspondiente a cada uno de los periodos de declaración-liquidación que comprende el año natural, por lo que no puede esta declaración-resumen anual referirse a un periodo concreto de declaración-liquidación. Si el plazo de prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración comienza con la finalización del periodo de presentación de la declaración-liquidación trimestral o mensual, no puede atribuirse una función interruptiva de la prescripción a una declaración-resumen anual en la que no puede diferenciarse la información correspondiente a cada uno de los periodos de declaración-liquidación.

De otra parte, en lo que es propiamente información relativa al impuesto devengado y soportado deducible del empresario o profesional que presenta la declaración-resumen anual (al margen de lo que seguidamente se expondrá), nos encontramos en esta declaración, como regla general, una mera operación aritmética consistente en el sumatorio de los resultados de las casillas correspondientes a los distintos importes de cuotas devengadas, o de cuotas soportadas deducibles (más aún en los ejercicios actuales en los que el desarrollo de los modelos de autoliquidación o declaración-liquidación trimestrales o mensuales a presentar por los sujetos pasivos exigen presentar desglosados los importes correspondientes a modificaciones de cuotas devengadas y soportadas deducibles, incluso por causas específicas). Basta una simple lectura para contrastar que no se está especificando operaciones realizadas o información detallada de los importes incluidos. Es decir, en ningún caso existe un desarrollo pormenorizado de los importes declarados en las declaraciones-liquidaciones presentadas por el sujeto pasivo, de forma tal que permitan concluir que se está suministrando una información que permita a la Administración tributaria un conocimiento exhaustivo de la actividad desarrollada por el sujeto pasivo.

En definitiva, el contenido propio de la declaración-resumen anual no tiene un contenido liquidatorio, puesto que únicamente se está suministrando información agregada de los importes declarados en las autoliquidaciones mensuales o trimestrales (en algunos casos, en el ejercicio que estamos analizando con un mínimo grado de desarrollo de los datos incluidos en las declaraciones-liquidaciones), pero sin que se realicen operaciones de liquidación o autoliquidación, las cuales ya se habrán hecho en las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales correspondientes. Tampoco consideramos que se trate de una "ratificación" de lo ya incluido en las declaraciones-liquidaciones periódicas, sino más bien en el suministro agregado de los datos con una sistematización análoga a la prevista en las declaraciones-liquidaciones.

El artículo 167 de la Ley del IVA, titulado "Liquidación del Impuesto", declara que los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria, y para ello el artículo 164 establece la obligación de los sujetos pasivos de presentar declaraciones-liquidaciones periódicas e ingresar el importe resultante, así como presentar una declaración-resumen anual. Para determinar e ingresar la deuda tributaria (liquidación del Impuesto), los sujetos pasivos deben incluir en sus declaraciones liquidaciones el IVA devengado (también el recargo de equivalencia), pudiendo deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas y de los recargos de compensación abonados en dicho periodo (artículo 99 LIVA). De esta forma, la liquidación del Impuesto implica ingresar la diferencia entre el IVA repercutido y el IVA soportado deducible, o solicitar la compensación o devolución en caso contrario, y esta es la operación que se hace en las distintas declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales presentadas.

En este sentido, el artículo 250.1 de la Directiva 2006/112/CE dispone que *“Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas”*. En la Sexta Directiva comunitaria, vigente en el ejercicio 2004, se recoge en el apartado 4 esta obligación de los sujetos pasivos de presentar declaración correspondiente a cada período de liquidación (que pueden fijar los Estados miembros, con arreglo a unos parámetros que da la Directiva), en la que deben figurar todos los datos precisos para liquidar la cuota del impuesto exigible y determinar las deducciones que deban practicarse; y el apartado 5 recoge la obligación de pagar el importe neto del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de la presentación de la declaración-liquidación periódica. Esto es, las declaraciones-liquidaciones deben contener los datos necesarios y precisos para concretar el importe o saldo que resulte a ingresar (a favor de la Administración) o a devolver o a compensar (a favor del sujeto pasivo).

Como se ha indicado anteriormente, es cierto que en el resumen anual a presentar por el sujeto pasivo se hace referencia a una información adicional que debe suministrarse, de la que debe concretarse en que medida afecta a las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales. Nos referimos, entre otras, a actividades realizadas, y epígrafes de la C.N.A.E. en las que se incluyen (información que ya posee la Administración tributaria en tanto en cuanto el sujeto pasivo está obligado, al iniciar una actividad o modificar las realizadas, a dar información de las mismas a través de las declaraciones censales, en las que se suministra una información mucho más detallada que la que debe exponerse en el resumen anual de IVA); porcentajes de tributación en cada territorio del Estado (Haciendas común y forales, refiriéndose esta información al conjunto del año de manera global y no respecto de cada período de declaración liquidación; recordándose que durante los tres primeros trimestres o los once primeros meses el sujeto pasivo habrá aplicado un porcentaje provisional calculado a uno de enero, que se regulariza el 31 de diciembre por diferencia entre el provisional aplicado y el definitivo calculado a esta fecha); volumen anual de las actividades realizadas por el sujeto pasivo, tanto sujetas y no exentas, como exentas, etc (en ningún caso existe una desagregación por trimestres o meses); sectores diferenciados que el sujeto pasivo ha tenido durante el ejercicio, con atribución de los datos globales anuales referidos a cada uno de ellos (respecto de los que tampoco se diferencia por trimestres o meses), etc.

Esto es, si analizamos esta información, podemos concluir que se refiere esencialmente al conjunto del año natural, sin distinción de trimestres o meses, y que esos datos permiten a la Administración tributaria tener un conocimiento más exhaustivo en este caso, frente a los datos que hemos analizado con anterioridad. Esta información va a permitir a la Administración tributaria, de un lado conocer cual es la situación fiscal del sujeto pasivo a 1 de enero y que será la que determine en buena medida (salvo que el propio sujeto pasivo solicite expresamente una alteración o modificación en la forma de tributar) la tributación del sujeto pasivo en el ejercicio siguiente a aquel al que se refiere el resumen anual. Y es que en el IVA, la situación del sujeto pasivo a fecha 31 de diciembre de un ejercicio y a 1 de enero del siguiente, condiciona la tributación de este último ejercicio (así, en la determinación de los sectores diferenciados que tiene el sujeto pasivo, prorata provisional a aplicar las declaraciones-liquidaciones, etc). Esto es, la Administración tributaria obtiene, a través del resumen anual de un ejercicio, una información trascendente que aplicará al ejercicio siguiente (con la que podrá iniciar incluso procedimientos de comprobación limitada al contrastar la información contenida en el resumen anual de un ejercicio con las declaraciones-liquidaciones presentadas en el ejercicio siguiente, y ello, incluso antes de que concluya el año natural en que se comprenden estas autoliquidaciones).

Con el resumen anual también se está aportando información que permite a la Administración tributaria, como se acaba de señalar, conocer la situación fiscal del sujeto pasivo en un momento dado, el 31 de diciembre de cada ejercicio (fecha que coincide con la de la última declaración-liquidación trimestral o anual a presentar por el sujeto pasivo), pero esta información se refiere esencialmente a las operaciones que el sujeto pasivo debe realizar en el plazo de presentación de la última declaración-liquidación trimestral o mensual del año natural, y no a operaciones que supongan una modificación o alteración del resultado de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres o a los once primeros meses. Esto es, se trata de una información que, al igual que las declaraciones-liquidaciones, se concretan en un período de presentación coincidente con la última declaración-liquidación, porque es en ella en la que inciden de manera esencial. Esa información se refiere a todas las regularizaciones que el sujeto pasivo debe efectuar en esta última declaración-liquidación, bien por lo que se refiere a la tributación a la Hacienda común y forales, a concreción de la prorata definitiva y la regularización por diferencia entre una y otra, etc. En tanto en cuanto esta información se refiere a la última de las declaraciones-liquidaciones y debe presentarse conjuntamente con ella, mal puede considerarse que interrumpe la prescripción, en tanto estamos ante dos obligaciones de ejercicio simultáneo frente a la Administración tributaria.

No desconocemos el contenido del artículo 261.1 de la Directiva 2006/112/CE, al establecerse en el mismo que: *“Los Estados miembros podrán exigir al sujeto pasivo que presente una declaración que incluya todos los datos mencionados en los artículos 250 y 251, relativa al conjunto de las operaciones efectuadas el año anterior. Esta declaración deberá incluir también todos los elementos necesarios para efectuar las posibles regularizaciones”*, pronunciándose en los mismos términos el apartado 6 del artículo 22 de la Sexta Directiva.

Ahora bien, debemos determinar el sentido con el que el legislador comunitario utiliza el término “regularizaciones” en ambas directivas. Con el anterior término no se está haciendo referencia a “regularizaciones inspectoras” hace referencia clara y precisa a las regularizaciones de las deducciones que el sujeto pasivo debe efectuar conforme al Capítulo 5 del Título X de la Directiva 2006/112/CE, tanto por lo que refiere a la regularización de la prorata (en cada sector diferenciado de la actividad o por el conjunto de todos ellos) como a la de los bienes de inversión durante el período correspondiente, en función de la naturaleza de los mismos. Y en el caso de España estas regularizaciones es claro que se practican en la última declaración-liquidación trimestral o mensual del año, no afectando por tanto al resultado que previamente había declarado el sujeto pasivo en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres o a los once primeros meses.

De todo lo expuesto, concluimos que la declaración-resumen anual no tiene un contenido liquidatorio, sino que supone el cumplimiento por el obligado tributario de una obligación que facilita la gestión del Impuesto a la Administración en el sentido expuesto.

Las declaraciones-liquidaciones periódicas, con su correspondiente plazo de declaración, suponen el nacimiento del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (dies a quo, el día siguiente al final del plazo de presentación de la declaración-liquidación), y no podemos considerar que la declaración-resumen anual tenga virtualidad para interrumpir ese plazo de prescripción. La declaración-resumen anual no aporta liquidaciones adicionales a las ya efectuadas en las declaraciones-liquidaciones periódicas que puedan tener la virtualidad de “actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria”, en el sentido previsto en el artículo 68.Uno.c) de la LGT, o al menos no en relación con ningún período distinto al último período de liquidación trimestral o mensual del ejercicio, para el cual la información de la declaración-resumen anual es relevante en cuanto a las posibles regularizaciones a efectuar en el último período de liquidación cuando se sepan ya los porcentajes definitivos de deducción del ejercicio (recordemos que estas

regularizaciones deben efectuarse en la última de las declaraciones-liquidaciones a presentar en el mes de enero del año siguiente, en el mismo plazo en el que debe presentarse el resumen anual).

Como hemos indicado, no estamos desconociendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada, pero consideramos que el hecho de no tener que aportar en el ejercicio 2004 junto con la declaración-resumen anual uno de los ejemplares de los distintos modelos de declaración-liquidación de cada periodo presentados a lo largo del ejercicio, constituye una diferencia fundamental que puede llevar a dar un trato distinto a la declaración-resumen anual respecto del otorgado por el TS en las Sentencias citadas, dado el apoyo que en esta circunstancia se fundamenta el órgano jurisdiccional.

Tampoco desconocemos que el TS se ha pronunciado en relación con la declaración-resumen anual y su efecto interruptivo de la prescripción en el mismo sentido que el anterior, pero por el IVA del ejercicio 2003 (en el que ya no había que presentar un ejemplar de las declaraciones-liquidaciones periódicas junto con la declaración-resumen anual), en su Sentencia de 24 de mayo de 2013 (recurso 4281/2010). No obstante, en esta Sentencia no se concreta si el resumen anual interrumpe la prescripción, sino que únicamente se indica que el resumen anual interrumpe la prescripción del ejercicio a que se refiere pero no en ese caso porque al notificarse el acuerdo de liquidación ya ha prescrito el ejercicio en cualquier caso. Es decir, no plantea la cuestión expresamente porque la prescripción se había producido en cualquier caso, por lo que no ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de si el resumen anual interrumpe la prescripción una vez operado el cambio de normativa de forma que no se exige aportar junto al resumen anual un ejemplar de las declaraciones-liquidaciones periódicas del ejercicio.

Por todo lo expuesto, este TEAC concluye que el modelo de declaración resumen anual presentado por la entidad en enero de 2005 no interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración para comprobar y liquidar todos los periodos de liquidación de IVA del ejercicio 2004, sino que habrá que estar al plazo de presentación de la declaración-liquidación de cada periodo, y su correspondiente plazo de prescripción.

**SÉPTIMO:** De esta forma, al remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal el 12 de mayo de 2008, en ese momento ya estaba prescrito el ejercicio 2003 entero, y también los meses de enero, febrero y marzo de 2004.

En cuanto a los restantes periodos de liquidación:

- La declaración-liquidación de abril 2004 podía presentarse hasta el 20 de mayo de 2004, y estaría prescrita el 21 de mayo de 2008. Respecto de este periodo, en el momento de remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal quedaban 8 días para que se produjese la prescripción.
- La declaración-liquidación de mayo 2004 podía presentarse hasta el 20 de junio de 2004, y estaría prescrita el 21 de junio de 2008. Respecto de este periodo, en el momento de remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal quedaban 39 días para que se produjese la prescripción.
- La declaración-liquidación de junio 2004 podía presentarse hasta el 20 de julio de 2004, y estaría prescrita el 21 de julio de 2008. Respecto de este periodo, en el momento de remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal quedaban 69 días para que se produjese la prescripción.
- La declaración-liquidación de julio 2004 podía presentarse hasta el 20 de septiembre de 2004, y estaría prescrita el 21 de septiembre de 2008. Respecto de este periodo, en el momento de remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal quedaban 131 días para que se produjese la prescripción.
- La declaración-liquidación de agosto 2004 podía presentarse hasta el 20 de septiembre de 2004, y estaría prescrita el 21 de septiembre de 2008. Respecto de este periodo, en el momento de remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal quedaban 131 días para que se produjese la prescripción.
- La declaración-liquidación de septiembre 2004 podía presentarse hasta el 20 de octubre de 2004, y estaría prescrita el 21 de octubre de 2008. Respecto de este periodo, en el momento de remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal quedaban 161 días para que se produjese la prescripción.
- La declaración-liquidación de octubre 2004 podía presentarse hasta el 20 de noviembre de 2004, y estaría prescrita el 21 de noviembre de 2008. Respecto de este periodo, en el momento de remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal quedaban 192 días para que se produjese la prescripción.
- La declaración-liquidación de noviembre 2004 podía presentarse hasta el 20 de diciembre de 2004, y estaría prescrita el 21 de diciembre de 2008. Respecto de este periodo, en el momento de remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal quedaban 222 días para que se produjese la prescripción.
- La declaración-liquidación de diciembre 2004 podía presentarse hasta el 30 de enero de 2005, y estaría prescrita el 31 de enero de 2009. Respecto de este periodo, en el momento de remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal quedaban 263 días para que se produjese la prescripción.

Así las cosas, habiendo quedado el plazo de prescripción de cuatro años 'suspendido' (término que utiliza la norma), con la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal el 12 de mayo de 2008, y 'reanudado' con la devolución de éstas (término que también utiliza la norma) el 2 de noviembre de 2009, por imperativo del artículo 180.1 de la LGT, desde el 2 de noviembre de 2009 hasta el 30 de abril de 2010 transcurren 179 días más, por lo que al notificarse a la entidad el Acuerdo de liquidación impugnado se habría producido también la prescripción de los periodos de abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre de 2004.

Habiéndose declarado la prescripción del derecho de la Administración a regularizar el IVA del ejercicio 2003 y de los periodos de enero a septiembre de 2004, procede a continuación entrar a analizar las demás cuestiones planteadas por la interesada con relación a los restantes periodos del Impuesto sobre el Valor Añadido de 2004 (octubre, noviembre y diciembre no estarían prescritos), debiéndose anticipar, sin perjuicio de la decisión que quepa adoptar en este extremo, que, cuanto menos, lo ahora concluido determinará la anulación de la liquidación correspondiente al ejercicio 2004 en lo concerniente a los intereses de demora liquidados por la Inspección, a tenor de lo dispuesto por el artículo 150.3 de la LGT, según el cual:

*"El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento".*

Esto es, en la determinación de los intereses de demora de la liquidación referida al ejercicio 2004, por los periodos que no han sido objeto de declaración de prescripción, procederá excluir de su cómputo aquéllos devengados durante el periodo que media entre el 16 de marzo de 2010 (fecha en la que debieron finalizar aquellas actuaciones, según impone el artículo 150.1 de la norma citada), y el 30 de abril de 2010 (fecha en la que finalizaron las actuaciones, con la notificación del correspondiente acuerdo a la interesada).

**OCTAVO:** Por lo que se refiere al fondo del asunto, se debe indicar, en primer lugar, que nos encontramos ante un Auto del Juzgado de Instrucción número 40 de Madrid de fecha 19 de octubre de 2009 en el que se acordó el sobreseimiento provisional y el archivo de la causa en relación con la presunta comisión de un delito fiscal, por lo que conviene recordar en este punto la consolidada jurisprudencia que en torno a los autos de sobreseimiento, sea libre o provisional, ha establecido tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo.

Así, ya el Tribunal Constitucional (Sala Primera) vino a señalar que *“el sistema de la LECrim es claro: si no hay indicios racionales de haberse perpetrado el hecho ha de procederse al sobreseimiento libre del número 1 del artículo 637 de la LECrim; si hay tales indicios, pero faltan pruebas de cargo que sustenten la acusación, procede el sobreseimiento provisional del número 1 del artículo 641 de la referida LECrim.”* (Sentencia núm. 34/1983 de 6 mayo; STC/1983/34). Y el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), recogiendo igualmente este criterio, señala en su sentencia de 20 noviembre 1997 que:

*“... la resolución de la cuestión planteada requiere una previa delimitación del ámbito del sobreseimiento libre, previsto en el número primero del artículo 637 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, respecto del sobreseimiento provisional regulado en el número primero del artículo 641. Así, el primero de dichos preceptos se refiere a cuando no existan indicios racionales de haberse perpetrado el hecho que hubiere dado motivo a la formación de la causa (artículo 637.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), mientras que el segundo se refiere a cuando no resulte debidamente justificada la realización del delito que haya dado motivo a la formación de la causa (artículo 641.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), siendo de tener en cuenta que el sobreseimiento provisional, que no existía en la Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1872, ni en la Constitución llevada a cabo con mandato de la Ley 30 diciembre 1878, se introduce en el texto vigente de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para dar solución a aquellos supuestos en que existiendo indicios racionales de haberse perpetrado el hecho criminoso, falta, sin embargo, la prueba suficiente para mantener la acusación. Por lo que se llega a la conclusión, que el sistema de la Ley de Enjuiciamiento Criminal es claro, como ha reconocido la precedente Sentencia Constitucional número 34/1983, de forma que si no hay indicios racionales de haberse perpetrado el hecho, ha de procederse al sobreseimiento libre del número primero del artículo 637 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, y si hay tales indicios pero faltan pruebas de cargo que sustenten la acusación, procede el sobreseimiento provisional del número primero del artículo 641 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal ...”.*

El propio Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección Primera), en este caso en la sentencia de 23 enero de 2008, tras volver a expresar *“la clara diferencia que existe entre el sobreseimiento libre y el provisional”*, apunta que la reforma operada por la Ley 38/2002, de 24 de octubre, ya *“parece dotar al auto que dicta el Juez de Instrucción tras la investigación del verdadero carácter y efectos del sobreseimiento que proceda (art. 779.1.1º)”*. Tal puntualización no constituye en realidad novedad alguna, pues este mismo Tribunal, aunque aquí la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª, en su sentencia de 28 septiembre 1999, ya vino a señalar, en su fundamento de derecho cuarto, que *“esta Sala, sin embargo, tiene declarado (Sentencias de 29 de mayo de 1999 [RJ 1999/7259], 5 de junio de 1999 [RJ 1999/7278] y 26 de junio de 1999 [RJ 1999/7638], entre otras) , que .... se ha de atender al auténtico significado de la resolución pronunciada por la jurisdicción penal, sin que para ello resulten decisivas las expresiones, más o menos acertadas, de la Sentencia absolutoria o del auto de sobreseimiento libre, pues es necesario deducirlo del relato de hechos probados y de la valoración de las pruebas realizada por el Juez o Tribunal Penal, ya que sólo de su examen conjunto es posible obtener la conclusión de si se está ante una absolución o auto de sobreseimiento libre por inexistencia del hecho imputado (bien por no haber acaecido o por no ser constitutivo de infracción punible) o por ausencia acreditada de participación, o, por el contrario, ante una sentencia absolutoria en virtud del principio de presunción de inocencia por falta de pruebas, pues de la concurrencia de uno u otro supuesto, ambos diferenciados en sus requisitos y en su significado jurídico, depende, respectivamente, la existencia o no de responsabilidad”*.

Finalmente, resulta conveniente recordar que el repetido Tribunal Supremo, también en este caso la Sala de lo Contencioso-Administrativo, en su sentencia de 15 de noviembre de 1979, aceptando los fundamentos expuestos en la sentencia recurrida, ya vino a sentar como criterio que *“la vinculación ... entre los hechos declarados probados en vía penal y los que hayan de establecerse por esta Jurisdicción ... sólo se produce cuando aquélla declara la inexistencia de los hechos, los cuales en todos los demás casos son susceptibles de nueva valoración en función de las pruebas aportadas, aun cuando éstas no sean diferentes que las que se manejaron en la vía criminal, porque su tratamiento jurídico es peculiar y exclusivo de ésta ya que el juzgador penal ha de ponderar los elementos probatorios bajo el prisma del principio «in dubio pro reo», de modo que si duda acerca de un elemento de hecho inculpatario ha de rechazarlo como acreditado, en tanto que en las demás jurisdicciones, y concretamente en esta Contencioso-administrativa, son factores determinantes los principios formales de carga de la prueba procedentes del proceso civil”*.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, el Auto dictado por el Juzgado de Instrucción número 40 de Madrid con fecha 19 de octubre de 2009 confirma el sobreseimiento provisional de las diligencias previas, y lo hace, no sólo de una manera meramente nominal, sino sobre la base de una insuficiencia probatoria que acredite una conducta delictiva, pero desde luego no recoge ninguna declaración o relación de hechos probados, ni mucho menos puede desprenderse del mismo que la situación tributaria de la entidad **C...**, **S.A.** fuese correcta; en definitiva, el citado Auto viene a confirmar que no hay suficientes pruebas para considerar que los hechos son constitutivos de delito pero ello desde luego no impide que pueda haberse cometido un ilícito administrativo o un incumplimiento de las normas tributarias.

Resulta aplicable al supuesto planteado lo dispuesto en el último párrafo del artículo 180.1 de la LGT:

*“De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.”*

Por lo que resulta fundamental determinar qué hechos han sido considerados probados por el Tribunal de Justicia.

Acudiendo a lo señalado en el propio Auto, dentro de los HECHOS únicamente se recoge lo siguiente:

*“UNICO.- El presente procedimiento se incoó por los hechos que resultan de las anteriores actuaciones, habiéndose practicado cuantas diligencias de investigación se han estimado esenciales para la determinar la naturaleza y circunstancias de aquellos y las personas que en ellos han participado.”*

Por su parte, en el apartado destinado a los RAZONAMIENTOS JURÍDICOS se señala lo siguiente:

*“UNICO.- De lo actuado no aparece debidamente justificada la perpetración del delito que ha dado motivo a la formación de la causa; así los hechos denunciados e imputados a las mercantiles **C...**, **SA**, **T...**, **SL**, **Y...**, **SL** y **B...**, **SL**, son atípicos, por cuanto o bien nos encontramos en un supuesto del art.15 de la Ley General Tributaria o en una opción por una tributación que no viene prohibida por la Ley, y en consecuencia, no se puede hablar de simulación, ya que los contratos, trabajos y facturas son conocidos y reconocidos, habiendo sido decepcionados por la Administración Pública, y no hay, por otro lado, defraudación o perjuicio para la Hacienda Pública por medio de engaño o simulación; las entidades denunciadas han declarado, en la forma y en los plazos establecidos en la Ley, tanto por el Impuesto de Sociedades como por el IVA correspondiente, las cantidades facturadas, ya sea a las personas que*



*ejecutaron los trabajos, como las cantidades que los socios han facturado a C..., SA, sin que se aprecie que hayan incurrido en responsabilidad penal, por la ausencia de engaño o simulación en su actividad; por todo ello, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 641-1º y 779.1.1º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, procede decretar el sobreseimiento provisional de las actuaciones respecto a la mercantil "C..., SA" y las sociedades "T..., SL", así como sus administradores Sx... y Tx...; la mercantil "Y..., SL" y sus administradores Dx... y Gx...; y la mercantil "B..., SL" y sus administradores Ax... y Bx..., con deducción de testimonio a los Juzgados de Instrucción de Valladolid, para que en los mismos se incoe procedimiento penal contra Rx..., Px..., Ex..., y Jx..., con el fin de depurar las responsabilidades penales en que los mismos pudieran haber incurrido."*

Por lo expuesto, se debe indicar que la Administración tributaria queda vinculada por los hechos declarados probados por el orden jurisdiccional penal, entre los que no se puede incluir, como así pretende la recurrente, la declaración de que la actuación llevada a cabo por la entidad es correcta. La vinculación, sin embargo, no se puede extender a la calificación jurídica de los hechos realizada por dicho orden penal tal y como se desprende de la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2015, recurso nº 1032/2013, en la que se recoge lo siguiente:

*"El primero motivo de casación está destinado a combatir la razonabilidad de la actuación administrativa liquidatoria una vez finalizado el proceso penal con sentencia absolutoria por entender, en esencia, que no puede considerarse razonable una actuación que desconoce los hechos declarados probados por la sentencia penal y se aparta de los mismos, pretendiendo continuar con un procedimiento administrativo de liquidación tributaria. Ello le lleva a sostener, además, la infracción del principio "non bis in idem" puesto que la comprobación tributaria y la sentencia penal lo fueron por los mismos hechos.*

*Conviene empezar por descartar la invocada vulneración del principio "non bis in idem" por el hecho de que se continuase con un procedimiento administrativo de liquidación tributaria por los mismos hechos que habían dado lugar a una sentencia absolutoria. El art. 180 de la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre dispone que "1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.*

*...De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes".*

*En definitiva, la propia norma prevé la posibilidad de continuar con el procedimiento administrativo de liquidación tributaria después de haberse dictado una sentencia absolutoria con tal de que se respeten los hechos que el tribunal penal hubiese considerado probados. Como ha señalado este Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de octubre de 2012 (Recurso: 3781/2009) "Pues bien, cuando se llega a la absolución al no haberse apreciado la existencia de delito, nada impide para que la Administración Tributaria pueda iniciar o continuar sus actuaciones pero ha de atenerse a los hechos que los Tribunales penales hubieran considerado probados, aunque su valoración no vincula a la Administración, salvo que exista la declaración expresa de no haber existido los mismos. En este sentido, cabe recordar la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su sentencia 77/1983, de 3 de Octubre, en la que se afirma que "el principio non bis in idem determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado".*

*Esta sentencia deja abierta la posibilidad de calificación diferente de unos mismos hechos como consecuencia de la aplicación de normativas diferentes, ya que lo único que establece, en base al principio ne bis in idem es la prohibición de dos sanciones, no la de dos pronunciamientos sobre los mismos hechos".*

*Debe destacarse también que en el supuesto que nos ocupa la reclamación se basa en los daños que le causó la continuación de una actividad liquidatoria por parte de la Agencia Tributaria, tras haberse dictado la sentencia absolutoria, pero desde la perspectiva del "non bis in idem" procesal tal actuación no contraria tal principio, pues ya la STS de 28 de noviembre de 2011 (rec. 3275/2009) con referencia a la doctrina del Tribunal Constitucional (sentencia 229/2003, de 18 diciembre, FJ 3º) recuerda que "el presupuesto para la aplicación del non bis in idem procesal «es que se inicie un nuevo procedimiento sancionador por los mismos hechos enjuiciados en otro [de la misma naturaleza] que ha concluido con una resolución judicial que produzca el efecto de cosa juzgada".*

*Siendo así, podemos descartar que en el caso enjuiciado se haya podido desconocer el mencionado principio en relación con las liquidaciones tributarias, pues la Administración, una vez archivada la causa penal, se limitó a continuar con el procedimiento inspector (que ya estaba abierto y había quedado suspendido por el inicio de las pesquisas criminales) para comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo y liquidar los consiguientes impuestos, procedimiento que, se ha de subrayar, no tiene naturaleza sancionadora".*

*La queja fundamental del recurrente, y que constituye el núcleo del presente recurso, se centra en determinar si la posterior actuación tributaria ha de considerarse irrazonable por no haber respetado los hechos declarados probados por la jurisdicción penal. A tal efecto, es preciso recordar también que el elemento subjetivo de culpabilidad que ha de concurrir en el ámbito penal y los criterios de enjuiciamiento en la jurisdicción penal para que se entienda cometido un delito fiscal son completamente diferentes de los que operan al tiempo de realizar un comprobación y liquidación tributaria que persigue el cumplimiento de una obligación fiscal, aun cuando se parta de los mismos hechos y se basen en las mismas presunciones, que pueden resultar insuficientes para fundar una condena penal pero no para la continuación de una investigación fiscal con el fin de regularizar su situación tributaria, dado que*

estas pueden prestarse a diversas modulaciones en relación con las normas aplicables, de estructura finalista distinta y, por tanto, con eficacia o efectos diferentes.

(...)

*Pues bien, el hecho de que tras estas sentencias penales, la Administración tributaria continuase con el procedimiento de liquidación basándose en los mismos indicios no vulnera ni el principio "ne bis in idem" ni puede considerarse irrazonable o inadecuada por no respetar los hechos probados de las citadas sentencias, pues, tal y como acertadamente afirmó la resolución del TEAC, dicho procedimiento de liquidación prescindía del elemento subjetivo del conocimiento de la defraudación y de la existencia de una operación fraudulenta anterior o posterior para centrarse en la existencia de indicios razonables que acrediten la realidad de las operaciones lo que nos sitúa en un plano completamente distinto, que no desconoce los hechos probados penales pero que se destina a la regularizar una situación tributaria en la que no rigen los mismos principios ni los mismos criterios de ponderación. Es más, conviene recordar que la propia sentencia de la Audiencia Provincial de Segovia, tras considerar que los indicios fueran suficientes para fundar una condena penal afirmó que "y ello al margen de las responsabilidades tributarias e incluso sancionadoras que existan en su caso ...".*

*Por todo ello no se aprecia que la posterior actuación de liquidación tributaria, que también fue finalmente anulada por resolución del TEAC, no puede considerarse ilegal ni irrazonable, ni entender que la misma no respetó los hechos probados de las sentencias absolutorias penales previamente dictadas, por lo que de conformidad con lo sostenido en la sentencia impugnada en casación no puede entenderse que nos encontrásemos ante una actuación de la Agencia Tributaria que pueda ser tachada de antijurídica a los efectos de generar una responsabilidad patrimonial, con independencia de que los indicios en los que se sustentaba tampoco se considerasen suficientes por el TEAC anulando dicha actuación.*

*Por todo ello procede desestimar el primer motivo de casación, sin que sea necesario analizar el segundo motivo directamente vinculado con la arbitraria valoración de la prueba en relación al daño sufrido, pues la inexistencia de una actuación antijurídica en los términos apuntados hace innecesario cualquier otro pronunciamiento sobre la realidad del daño y la cuantificación del mismo."*

Procede, pues, desestimar en este punto las alegaciones formuladas, dado que es perfectamente posible que unos mismos hechos sean calificados como no constitutivos de simulación en el orden penal y sí en el orden administrativo.

**NOVENO:** Centrándonos en el asunto de fondo de la presente reclamación, se debe estudiar la adecuación a Derecho de la resolución impugnada, debiendo conocer este Tribunal Central acerca de la deducibilidad del IVA soportado derivado de las facturas recibidas por parte de **C...**, **S.A.** de las personas físicas **Rx...** (...), **Ex...** (...), **Px...** (...) y **Jx...** (...) y de las sociedades vinculadas **B... SL** (...), **Y... SL** (...), y **T... SL** (...).

En el acuerdo de liquidación, al que ahora nos remitimos, la Inspección efectúa un minucioso análisis de las circunstancias concurrentes en el supuesto analizado, concluyendo, para el caso de las personas físicas, que:

"(...) las actuaciones de comprobación e investigación efectuadas cerca de **C... SA**, **D. Ex...**, **D. Px...**, **D. Jx...**, y **D. Rx...**, han puesto de manifiesto la emisión y recepción de facturas presuntamente falsas mediante las que se simuló una actividad económica que realmente no tuvo lugar. Dichas facturas, que describen trabajos que no se produjeron, fueron emitidas con la intención de justificar gastos y cuotas deducibles en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, en cuanto al IVA, el artículo 94 Ley 37/1992 establece: "Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción. Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido..."

En función de lo dispuesto en el artículo transcrito, las cuotas de IVA soportadas procedentes de las facturas recibidas de **Px...**, **Ex...** y **Jx...**, y **Rx...** por las supuestas ejecuciones de diversos trabajos de construcción, incluidas por el contribuyente en sus declaraciones de IVA de 2003 y 2004, no pueden considerarse deducibles, ya que no se ha justificado ni la realidad de los servicios, ni que los mismos –en caso de haberse efectuado realmente- se hayan empleado en la actividad desarrollada por el contribuyente."

Y, para las sociedades vinculadas, que "los Sres. **Ax...**, **Sx...** y **Dx...**, haciendo uso de su posición de control de **C... SA**, de **T... SL**, de **B... SL** y de **Y... SL**, simularon (negocio simulado) la elaboración por parte de las tres empresas mencionadas, de estudios y proyectos que en realidad se confeccionaron internamente por **C... SA** con sus propios medios o a través de proveedores externos independientes, para conseguir crear bajo esa fachada un flujo monetario periódico desde **C... SA** a cada una de sus sociedades, de manera que los últimos destinatarios del dinero son ellos mismos. Las tres sociedades emisoras se crearon con el fin de facturar artificiosamente a **C... SA** por unos trabajos que no podían desarrollar. La misma identidad de administradores y socios lo hizo posible: Constituyeron las sociedades exactamente el mismo día, empezaron a facturar a **C... SA** en la misma proporción del 30%, 30% y 40%, solo facturan a **C... SA**, ninguna posee estructura empresarial ni han realizado su objeto social, en 2005 ampliaron capital en la misma fecha y de igual manera y fueron nombradas administradoras de **C... SA** (pero representadas por los Sres. **Ax...**, **Sx...** y **Dx...** para que el control efectivo no cambiara), tienen el mismo IAE y el mismo objeto social, ninguna tiene domicilios independientes de **C...** o de sus administradores-socios."

Frente a ello, la recurrente considera inexistente la simulación decretada señalando que no hay ninguna razón por la que el IVA de las facturas controvertidas sea no deducible a efectos tributarios.

A la vista de la documentación que obra en el expediente y del contenido del acta, del informe ampliatorio y del acuerdo de liquidación, son hechos acreditados en el caso presente, los siguientes, puestos ya de manifiesto por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en su resolución y que ahora reproducimos:

"a) Respecto de las facturas, que documentan ejecuciones de obras, emitidas por **Rx...**, **Ex...**, **Px...** y **Jx...** han resultado probados los siguientes hechos:

- No se suscribieron contratos previos a la realización de los trabajos. Se presentaban ofertas por escrito que eran firmadas por los clientes. No se regulaban, por tanto, los plazos de ejecución, ni las penalizaciones por incumplimiento, ni las formas de pago.

- No se han acreditado los gastos del personal supuestamente contratado para la realización de los trabajos: no hay nóminas, ni justificantes de pago de las cuotas a la Seguridad Social, ni contratos de trabajo.

- No se han aportado facturas ni justificantes de pago relativas a la adquisición de materiales y servicios necesarios para ejecutar las obras contratadas.

- Todas las facturas, a pesar de tener diferentes emisores, fueron emitidas en las mismas fechas, tienen el mismo formato y parecidas cantidades.

- Las cantidades pagadas por la reclamante mediante cheques eran ingresadas en las cuentas de los emisores de las facturas y eran inmediatamente retiradas en efectivo por estos últimos. Estos manifestaron después que el objeto de la retirada de dinero en efectivo era pagar a los trabajadores y hacer frente a los propios gastos. Estos gastos no han sido acreditados.

B) Respecto de las facturas emitidas por **B... SL**, **Y... SL**, y **T... SL** se han puesto de manifiesto los siguientes hechos:

- Las tres sociedades emisoras de las facturas carecen de estructura adecuada (medios materiales y humanos) para prestar los servicios facturados. No tiene empleados ni se contrataron proveedores.

- Por el contrario **C... SA** sí tenía medios materiales y humanos para realizar los proyectos de ingeniería.

- No se ha acreditado la efectiva realización de los servicios facturados.

- Cada una de las tres sociedades emisoras de las facturas es propiedad de uno de los administradores de la sociedad receptora.

- Existe una relación directa entre la facturación de cada sociedad y la participación de cada administrador en el capital social de **C... SA**, 40%, 30%, y 30%."

A la vista de los hechos descritos, tal y como ha hecho el Tribunal Regional en la resolución ahora recurrida y lo comparte este TEAC, se puede deducir que los emisores de las facturas no disponían de medios materiales ni humanos para realizar las citadas actividades económicas, por lo que no cabe admitir la deducción del IVA soportado consignado en las facturas procedentes de estos emisores, por ejecuciones de obra y por servicios que figuran en las referidas facturas por cuanto no queda acreditada la realidad de las operaciones reflejadas en las mismas.

El artículo 92.Dos de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que: "El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley." Por su parte el artículo 94 Uno.1ª) exige el destino a prestaciones y entregas sujetas y no exentas.

Como recoge la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de mayo de 2008 (Recurso 490/2006), de la regulación resulta que la deducción sólo es posible cuando los bienes y servicios en cuya adquisición se ha soportado el IVA resultan afectados de manera directa a la regulación de la actividad empresarial. Por otra parte es necesario que los servicios y bienes hayan sido prestados o transmitidos.

Y así se expresa el artículo 95 de la Ley 37/1992, que establece:

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional."

Pues bien, es necesaria la individualización del servicio prestado o bien adquirido, su objeto y concreción en los bienes a que se refiere para que pueda admitirse la deducción, porque sólo con tal concreción puede determinarse si en cada operación concreta concurren los requisitos antes expuestos. En este sentido, la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2008 (Recurso 479/2007) señala: "Pero, además es necesario probar que efectivamente los servicios se prestaron.

Y no es cuestión de acreditar que entre las entidades existe una relación contractual de prestación de servicios -como resulta en el presente caso-, sino que, además, es necesario consignar cada operación concreta que vaya a deducirse en la correspondiente factura y probar que efectivamente la factura corresponde a un servicio efectivamente prestado. Efectivamente, la mecánica de la deducción no opera sobre una genérica prestación de servicios, sino sobre operaciones individualizadas que han de cumplir los requisitos legales.

Pues bien, en el presente caso no queda acreditada la existencia de los servicios en cuya virtud se devengó el IVA -ni se acreditó en vía administrativa ni ahora en vía judicial, donde la actora no ha solicitado el recibimiento a prueba sobre este particular-, por ello el hecho imponible del IVA repercutido no puede tenerse por existente, pues en ningún momento ha sido probado, lo que supone que el IVA que pretende deducirse la actora no ha sido legalmente devengado.

Y ello es así si atendemos que en el caso de ..... no se justifica la prestación real del servicio que corresponde a una fecha en la que el contrato había finalizado. Si bien podemos admitir una prórroga tácita, lo cierto es que no existe indicio de prueba de la efectiva realización del servicio."

Es necesario que conste de manera terminante que el bien se adquirió o que el servicio se prestó.

En el presente caso se deniega la deducción porque, respecto de las facturas por las que se efectúa regularización, la Inspección considera que no se ha acreditado la realidad de los servicios prestados.

Si examinamos los hechos concurrentes, expuestos en el acta de disconformidad, el Acuerdo de liquidación, el Informe de disconformidad; detallados también por el TEAR, y reproducidos en este mismo Fundamento de Derecho, este Tribunal comparte plenamente el criterio de la Inspección, confirmado por el TEAR.

De los indicios expuestos, no podemos sino concluir que no queda acreditado que las empresas y empresarios emisores de las facturas controvertidas prestaran los servicios documentados en las facturas.

De acuerdo con el artículo 105 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que *"cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor"*. En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria *"de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos"*. En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o *"relevatio ab onere probandi"*.

Las facturas por sí solas no acreditan la realidad de lo facturado, y la Inspección ha realizado una intensa labor de investigación, de forma que los indicios en los que se basa la Inspección son suficientes para considerar que no queda suficientemente acreditada la realidad de los supuestos servicios prestados por las empresas y empresarios emisores de las facturas a C..., habiéndose motivado y detallado de forma exhaustiva en el acta, el informe de disconformidad, el Acuerdo de liquidación y la Resolución del TEAR. En todos estos documentos se detalla lo actuado y lo concluido por la Administración y por el TEAR, conclusiones que comparte también este TEAC, sin que la entidad haya realizado ninguna actividad probatoria encaminada a justificar su derecho a deducir, más allá de la existencia de las facturas y de los movimientos de fondos correspondientes a los pagos, así como la supuesta vinculación de la Administración al contenido del Auto judicial.

Considera este TEAC acreditado, o más bien no acreditado, que los emisores de las facturas puedan haber prestado los servicios que pretenden, y desde luego compartimos que sólo las facturas no constituyen un medio de prueba total y absoluto de la realización de las operaciones, por mucho que las facturas sean un medio prioritario de prueba, cuando en un caso como el presente esa fuerza probatoria ha sido puesta en entredicho.

Este valor probatorio de las facturas se encuentra actualmente avalado por la nueva redacción del artículo 106.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria, que aunque no se encontraba en vigor en los ejercicios examinados, viene a recoger las conclusiones de doctrina y jurisprudencia en la materia de la siguiente manera:

*"4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria."*

*"Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones"*.

Por tanto, se deben desestimar las alegaciones de la parte actora en este punto.

**DÉCIMO:** En lo relativo a la cuantificación de los importes regularizados, la recurrente señala que las cuotas objeto de regularización y tomadas como base a efectos del cálculo de la sanción fueron indebidamente cuantificadas dado que en la página 53 del Informe de Inspección se reconoce que los importes de las cuotas regularizadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido deben minorarse en los importes del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido e ingresado por las sociedades vinculadas que emitieron dichas facturas consideradas no deducibles. En caso contrario, según manifiesta, se incurriría en un doble gravamen por considerar no deducible en C..., S.A. los importes que ya tuvieron la consideración IVA repercutido y tributaron en cada una de las sociedades vinculadas indicadas, se produciría un enriquecimiento injusto no justificado y se infringiría la obligada bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas.

La Inspección, por su parte, no comparte las conclusiones alcanzadas por el contribuyente, ya planteadas en fase de alegaciones, por cuanto una cosa es valorar, explicar y detallar, como hace la Inspección en su informe, el perjuicio económico conjunto para la Hacienda Pública del total de operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes implicados y otra cosa muy distinta es que, a efectos de regularización, se haya de proceder a regularizar y cuantificar en sede individual, cada una de las conductas defraudatorias realizadas aplicando la normativa tributaria correspondiente.

Este Tribunal considera, frente a lo alegado por la interesada, que la actuación inspectora desarrollada ha sido correcta, por cuanto se ha regularizado la situación tributaria del sujeto pasivo de forma completa y correcta, por lo ya argumentado en los anteriores Fundamentos de Derecho. Si bien correspondería, en su caso, analizar las posibles consecuencias que la regularización practicada puede generar en otros obligados tributarios mediante un procedimiento distinto al ahora analizado.

**UNDÉCIMO:** Por lo que se refiere al acuerdo de imposición de sanción derivado de la supuesta infracción tributaria cometida en cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2003 y de los periodos de enero a septiembre de 2004, toda vez que el acuerdo de liquidación impugnado del que trae causa ha sido anulado por este Tribunal en la parte correspondiente a dichos periodos impositivos al declararse prescritos los mismos, no cabe sino anularlo, debiendo analizar en este punto la procedencia del acuerdo sancionador en lo que al IVA de los periodos de octubre, noviembre y diciembre del ejercicio 2004.

Así, en la primera alegación planteada por la recurrente se invoca la obligación de abstención en el procedimiento sancionador de los actuarios que elaboraron el Informe de Delito y/o tramitaron el mismo en virtud de lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que, en el apartado 2.d) señala como motivo de abstención "haber tenido intervención como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate".

Se debe indicar que esta alegación ha sido planteada con carácter previo ante el Tribunal de instancia, que sobre este aspecto argumentó:

"Pues bien, aunque es cierto que debe reconocerse a los contribuyentes un derecho a la objetividad de los órganos de la Administración que tienen atribuida la gestión tributaria, en relación también con lo establecido en el artículo 103 de la Constitución, derecho que se garantiza con la delimitación objetiva de la competencia y con el régimen de la abstención y recusación, a la vista de los hechos que constan en el expediente, es evidente que no cabe estimar la presente alegación. En primer lugar, porque no es correcto afirmar que existió una identidad total entre los hechos que fueron objeto de la investigación penal y los hechos examinados en el procedimiento de comprobación tributaria, y tampoco es acertado identificar el procedimiento inspector con el procedimiento seguido por el Juzgado de Instrucción núm. 40 de Madrid. Y es que, una cosa es que de un proceso judicial pudieran llegar a derivarse, eventualmente, hechos con trascendencia tributaria que habrían de ser tenidos en cuenta por la Administración tributaria y otra muy distinta que en tales procesos se enjuicien los mismos hechos que en las actuaciones inspectoras que son el objeto de la presente reclamación económico administrativa. En segundo lugar, el carácter taxativo de las causas de abstención y recusación que establecen los artículos 28 y 29 de la LRJAP y PAC no permiten su aplicación analógica y no puede asimilarse la condición de "actuuario" o miembros de un equipo de inspección a la de "perito" o "testigo". Y por esta razón no puede apreciarse causa alguna de abstención o recusación en el instructor del expediente. Finalmente, a mayor abundamiento, es evidente que la parte recurrente debió esgrimir la causa de abstención que alega en esta sede en el momento en que apreció su concurrencia durante el procedimiento de comprobación tributaria habida cuenta de que el apartado 1 del artículo 29 de la LRJAP y PAC dispone que los interesados pueden promover la recusación "en cualquier momento de la tramitación del procedimiento". En consecuencia la alegación debe ser desestimada."

Este Tribunal no puede sino compartir el razonamiento expuesto por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en la resolución impugnada, insistiendo en lo dispuesto por el Tribunal Supremo en sentencia de 15 de febrero de 2010, recurso nº 6422/2004, que, por lo que aquí interesa, dispone que:

*"Pues bien, aunque « es cierto que debe reconocerse a los contribuyentes un derecho a la objetividad de los órganos de la Administración que tienen atribuida la gestión tributaria, conectado con lo establecido en el artículo 103 CE y que se garantiza con la delimitación objetiva de la competencia y con el régimen de la abstención y recusación » [Sentencias de 24 de mayo de 2005 (rec. cas. núms. 6243/2000 y 6239/2000), FFDD Tercero y Cuarto, respectivamente; y de 14 de junio de 2005 (rec. cas. núm. 6206/2000), FD Cuarto], a la luz de los hechos que constan en autos y de las normas aplicables, es evidente que no cabe acoger el presente motivo de casación. En primer lugar, ya hemos dicho que no es cierto que la investigación penal tuviera lugar en relación con los mismos hechos examinados en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria ni, desde luego, que, pueda identificarse el procedimiento inspector con los procesos abiertos ante la Audiencia Nacional (juicio oral, en el que se estaban enjuiciando varios presuntos delitos de los que se imputaba al Sr. Jenaro en el Auto de procesamiento dictado por el Juzgado Central de Instrucción núm. 3 de la Audiencia Nacional de 27 de mayo de 1996, fruto de las Diligencias Previas núm. 234/1994) o -incluso- ante el Tribunal Constitucional (recurso de amparo presentado contra Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 1998, que resolvía el recurso de casación instado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de marzo de 1997, que condenó al actor como autor de un delito de apropiación indebida en concurso ideal con un delito de falsedad en documento mercantil). Y es que, efectivamente, una cosa es que de los procesos judiciales pudieran llegar a derivarse, eventualmente, hechos con trascendencia tributaria que, por razones obvias, habrían de ser tenidos en cuenta por la Administración tributaria y otra muy distinta que en tales procesos se enjuicien los mismos hechos que en las actuaciones inspectoras que examinamos en esta sede, lo que, obviamente, hubiera debido determinar -y, con toda seguridad, hubiera determinado- que los actuarios de la Inspección paralizaran el procedimiento administrativo hasta que la autoridad judicial dictara Sentencia firme [art. 77.6 L.G.T.].*

*En segundo lugar, el carácter taxativo de las causas de abstención y recusación que establecen los citados arts. 28 y 29 de la LRJAP y PAC no permiten su aplicación analógica y no puede asimilarse la condición de "actuuario" o miembros de un equipo de inspección - en este caso, el núm. 20 de la O.N.I.- a la de "perito". Así lo ha puesto de manifiesto esta Sala y Sección en reiteradas ocasiones al afirmar, teniendo presente la dicción del mencionado art. 28.2.d) LRJAP y PAC, que no « procede la aplicación analógica pretendida por la recurrente, consistente en asimilar la condición de "actuuario" en el procedimiento de comprobación tributaria, a la de "perito" prevista en la norma legal », razón por la cual « no puede apreciarse causa alguna de abstención o recusación en el instructor del expediente por el hecho de haber intervenido con anterioridad en el procedimiento de comprobación tributaria seguido, no existiendo precepto alguno que impida dicha actuación » [Sentencias de 11 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 158/2004), FD Cuarto; y de 18 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 43/2004), FD Tercero].*

*Como tampoco puede afirmarse que dichos inspectores actuarios tengan un "interés particular" que colisione con el "interés general" perseguido en las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas cerca del Sr. Jenaro. La Administración tributaria, "en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general"; "y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el art. 31 de la Constitución" [entre muchas otras, Sentencia de 29 de noviembre de 2006 (rec. cas. núm. 5002/2001), FD Quinto]. Finalmente, a mayor abundamiento, es evidente que la parte recurrente debió esgrimir la causa de abstención y recusación que alega en esta sede en el momento en que apreció su concurrencia durante el procedimiento de comprobación tributaria. El apartado 1 del art. 29 de la LRJAP y PAC dispone que los interesados pueden promover la recusación "en cualquier momento de la tramitación del procedimiento". En fin, como señalamos en la Sentencia de esta Sección de 1 de abril de 1996 (rec. cas. núm. 6388/1991), las causas de abstención del art. 28 de la LRJAP y PAC « han de ser alegadas en todo caso durante la tramitación del procedimiento en que intervienen las personas en quienes las causas de abstención concurren », porque, en caso contrario -como aquí ha sucedido-, « se ha[b]ría privado a quienes se reprocha el dictar una resolución mediando causa de abstención del mecanismo de defensa legalmente previsto, así como de que resolviera la recusación invocada el órgano competente para ello » (FD Tercero).*

*Si a los motivos expuestos añadimos que, de conformidad con el art. 28.3 de la LRJAP y PAC, "la actuación de las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas en los que concurren motivos de abstención no implicará, necesariamente, la invalidez de los actos en que hayan intervenido" -como dijimos en la Sentencia de 26 de mayo de 2003 (rec. cas. núm. 3963/1999), « [s]e trata de una actuación siempre irregular sometida a sospecha de parcialidad que anuda responsabilidades de diversa índole, pero que no comporta siempre la ineficacia del acto de que se trate, salvo que el contenido de éste resulte afectado ciertamente de esa falta de objetividad que se sospecha por razón de la incompatibilidad de su autor y que por ello incurra en una infracción del ordenamiento jurídico determinante de su nulidad o anulabilidad » (FD Quinto; véase también la Sentencia de 20 de diciembre de 1999 (rec. cas. núm. 429/1997), FD Octavo)-, resulta de una radical evidencia que el motivo debe ser desestimado."*

Procede, por tanto, desestimar la alegación de la parte actora en este sentido.

**DUODÉCIMO:** En cuanto a la alegación consistente en que la consideración de una posible infracción tributaria por exactamente los mismos hechos y conceptos que han motivado el Auto firme de 19 de octubre de 2009 resulta contraria al artículo 180.1 de la LGT y al "non bis in idem", la recurrente se basa en una Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de fecha 19 de junio de 2009, "Ruotsalainen v. Finlandia".

Para tratar esta cuestión debemos acudir al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos (CEDH) y sus Protocolos adicionales. El artículo 4 del Protocolo número 7 recoge en el ámbito europeo el principio *non bis in idem*, estableciendo la prohibición de sancionar doblemente los mismos hechos, así como el desarrollo de dos o más procedimientos sancionadores cuando concurra identidad de hechos, sujeto y fundamento. En particular, el precepto citado dispone que "*Nadie podrá ser inculcado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiere sido anteriormente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado*", sin perjuicio de la posibilidad de reabrir el proceso si aparecen hechos nuevos o algún vicio esencial en el proceso anterior que pudiera afectar a la sentencia ya dictada.

La protección de los derechos humanos contenidos en el Convenio corresponde en el ámbito jurisdiccional al Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), cuyas sentencias tienen un valor interpretativo adicional. En este punto, la STEDH en el caso Ruotsalainen contra Finlandia que cita C... aplica el artículo 4 del Protocolo número 7 a una segunda sanción penal por los mismos hechos, pues primero se había impuesto una sanción penal por unos hechos y se pretendía imponer una sanción administrativa (de la misma cuantía que la penal, el 300%) por los mismos hechos, y considera infringido el precepto que impide enjuiciar y sancionar por segunda vez unos mismos hechos. De acuerdo con la doctrina establecida por el TEDH, no sería posible la iniciación o continuación de un procedimiento administrativo sancionador con posterioridad a la absolución en un procedimiento penal sobre los mismos hechos. De esta forma, a juicio del TEDH, el artículo 4 del Protocolo número 7 protege al ciudadano, no solo frente a una segunda sanción, sino también frente a una nueva persecución de los mismos hechos una vez que ha recaído sentencia firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado del mismo, y siempre que se haya desarrollado con todas las garantías.

De acuerdo con esta concepción del *non bis in idem* que propugna dicho Tribunal, sería discutible la aplicación de nuestro artículo 180.1 de la LGT, que no impide el desarrollo del procedimiento sancionador tributario en el caso de no haberse apreciado la existencia de delito.

La aplicación del principio *non bis in idem* exige que las medidas sancionadoras ya adoptadas mediante una resolución firme tengan carácter penal, y es en este caso cuando no se podrá volver a sancionar por los mismos hechos. Por lo tanto, el principio *non bis in idem* no se opone a la existencia de varias sanciones aplicables, sino que pretende prohibir un nuevo procedimiento penal (o administrativo, si se le pudiese atribuir este carácter, como ocurre en la Sentencia analizada) cuando ya uno que ha finalizado con una resolución firme.

Para determinar si en los procedimientos hay una imputación criminal, el TEDH fija en su jurisprudencia tres criterios que hay que analizar, los criterios Engel, que son los siguientes: la calificación jurídica de la infracción en el Derecho interno, la verdadera naturaleza de la misma, y el grado de severidad de la pena. El TEDH entiende que sus criterios segundo y tercero son alternativos. Sin embargo, si un análisis por separado de los dos criterios no arroja ningún resultado claro, los examina también de manera acumulativa.

- El primer criterio Engel se refiere a la clasificación de la disposición en el Derecho penal de conformidad con el ordenamiento jurídico nacional. Sin embargo, el TEDH no considera que dicha clasificación sea determinante, sino meramente un punto de partida para el análisis.

A C... primero se le enjuicia en vía penal, llegándose a un sobreseimiento provisional, y es clara la naturaleza penal del procedimiento; el segundo procedimiento (el que ahora analizamos) es administrativo y se regula en el ámbito tributario, y aunque el Tribunal no excluye en estos casos el carácter penal de forma absoluta porque puede haber infracciones con connotaciones criminales, debemos tener en cuenta esta circunstancia. Con carácter general, no apreciamos en las sanciones impuestas a la entidad este carácter criminal.

- En el marco del segundo criterio Engel, el TEDH examina, en primer lugar, el grupo de destinatarios de una norma que sanciona una determinada infracción. Cuando una norma está dirigida al público en general y no como, por ejemplo, en materia de Derecho disciplinario a un grupo que tiene un determinado estatuto, este dato aboga por entender que la sanción tiene carácter penal. Al mismo tiempo, el TEDH tiene en cuenta el objetivo de la sanción prevista en la disposición penal. El carácter penal se niega si la sanción únicamente tiene por objeto reparar daños patrimoniales; sin embargo, si tiene por objeto la represión y la prevención, existe una sanción penal. Además, el TEDH tuvo en cuenta en su jurisprudencia más reciente el hecho de si la sanción de la infracción tiene por objeto la protección de bienes jurídicos cuya protección se garantiza normalmente mediante normas de Derecho penal.

Atendiendo a estos criterios, no podemos encuadrar las infracciones tributarias imputadas a C... entre aquellas con una naturaleza penal o criminal, apreciando este TEAC que tienen un carácter de reparación patrimonial.

- El tercer criterio Engel se refiere al tipo y la gravedad de la sanción prevista. En el supuesto de penas privativas de libertad existe, en general, la presunción de que la sanción tiene carácter penal, que únicamente admitirá prueba en contrario de manera excepcional; asimismo, las penas pecuniarias para cuyo incumplimiento está prevista una pena sustitutiva privativa de libertad, o que conllevan una anotación en el registro de antecedentes penales abogan, en general, por entender que existe un procedimiento penal.

Tampoco podemos considerar que concurra este requisito en el presente supuesto.

En este sentido se ha pronunciado también el Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de 24 de febrero de 2016 (recurso 4044/2014), según la cual:

"La Constitución y el Protocolo 7 al Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales consagran el derecho a no sufrir dos procesos penales por los mismos hechos, con independencia del sentido absolutorio o de condena del primer procedimiento. Esta prohibición constituye el llamado *non bis in idem* procesal, que, sin embargo, ha de precisarse en su significado y alcance.

*De acuerdo con la doctrina del TC y del TEDH puede decirse que tanto el artículo 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos como el invocado artículo 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, protegen al ciudadano no solo frente a la ulterior sanción administrativa o penal, sino frente a una nueva persecución punitiva por los mismos hechos una vez que haya recaído resolución firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado- absolución o sanción- del mismo.*

*Ahora bien, en la actual regulación legal de nuestro procedimiento administrativo sancionador difícilmente se podrá efectuar la equiparación de ambos procedimientos, proceso penal y procedimiento administrativo sancionador, en orden a determinar el alcance de la prohibición constitucional de que se trata.*

*En efecto, la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualquier procedimiento sancionador, sino tan solo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento- su grado de complejidad- como a las de la sanción que sea posible imponer en él - su naturaleza y magnitud- pueden equiparse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de que se halla sometido a un proceso penal (Cfr. SSTC 2/2003 y 334/2005).*

*En definitiva, de acuerdo con esta doctrina, el "non bis ídem" procesal sólo prohíbe que exista un procedimiento administrativo sancionador posterior al proceso penal absolutorio por el mismo ilícito cuando aquél pueda equiparse por su complejidad y gravedad a un proceso penal.*

*La previsión del artículo 180 y la doctrina del TC sobre el non bis in ídem se orienta no solo a impedir el resultado material de la doble incriminación y castigo por unos mismos hechos, sino también a evitar que recaigan pronunciamientos contradictorios en el sentido que señaló la STC 77/1983, de 3 de octubre, esto es, que unos mismos hechos, sucesiva o simultáneamente, existan y dejen de existir para los órganos del Estado.*

*Y, precisamente, para impedir la eventual existencia de pronunciamientos contradictorios en el indicado sentido, el artículo 180 LGT otorgaba preferencia a los órganos penales sobre la Administración tributaria.*

*Por ello, expresamente, antes de la reforma introducida por la Ley 34/2015, disponía que si la Administración tributaria estuviera tramitando un procedimiento administrativo y apreciase la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública, previa audiencia del interesado, debía remitir tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal.*

*Se trata de una prejudicialidad penal no solo a efectos estrictamente punitivos, sino también a los efectos tributarios.*

*Dicha remisión producía la suspensión o interrupción de los plazos de prescripción del derecho de la Administración a imponer la sanción, sin que volviera a abrirse dicho plazo hasta el sobreseimiento o archivo de las actuaciones penales o devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.*

*Por consiguiente, puesto que la Administración ha de paralizar el procedimiento sancionador hasta la decisión del órgano de la jurisdicción penal, en el caso de que ésta sea absolutoria o no aprecie la existencia de delito, la Administración podrá continuar o incoar el procedimiento sancionador y, si procede, imponer la correspondiente sanción, conforme al ordenamiento administrativo o tributario, desde la perspectiva del ilícito administrativo, distinta del ilícito penal.*

*Esto es, concluido el proceso penal o devuelto el expediente por el Ministerio Fiscal, lo procedente era estar a lo que disponía el anterior artículo 180.1 y Disposición Adicional décima de la LGT : "de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el procedimiento de comprobación e iniciará o continuará el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados" (en la actualidad artículo 250.2 de la misma Ley, según redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre).*

*Y es que la integración de normas penales y tributarias no está exenta de dificultades, pues aun cuando en ambos casos nos encontramos ante manifestaciones de potestades de los poderes públicos (el ejercicio del ius puniendi y el ejercicio de la potestad de exigir la contribución al gasto público), los principios y fundamentos de estos sectores del ordenamiento jurídico no coinciden plenamente. Y, en el Derecho español, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos, la normativa de los ilícitos tributarios aparece escindida, de manera que las infracciones tributarias se regulan, tanto en sus aspectos sustantivos como procedimentales, en la LGT y disposiciones reglamentarias que la desarrollan (RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Sancionador Tributario), mientras que los delitos contra la Hacienda Pública aparecen regulados en el Código Penal".*

*Este Tribunal considera que no se infringe el principio non bis in ídem, tanto de acuerdo con lo ahora expuesto, como con lo señalado en el Fundamento de Derecho Octavo de la presente resolución y, en concreto, la remisión efectuada a la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2015, recurso nº 1032/2013. En dicha sentencia, parcialmente transcrita en el Fundamento de Derecho aludido, se concluye admitiendo, a la vista de lo dispuesto en el artículo 180 de la LGT, la posibilidad de continuar con el procedimiento administrativo de liquidación tributaria después de haberse dictado una sentencia absolutoria con tal de que se respeten los hechos que el tribunal penal hubiese considerado probados, por lo que es posible la calificación diferente de unos mismos hechos como consecuencia de la aplicación de normativas diferentes, ya que lo único que establece, en base al principio "non bis in ídem" es la prohibición de dos sanciones, no la de dos pronunciamientos sobre los mismos hechos.*

*También podemos atender a lo establecido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2015 (recurso 3346/2014):*

*"La doctrina del Tribunal Constitucional reconoció como garantías del procedimiento administrativo sancionador el principio "non bis in ídem", preferencia de la jurisdicción penal y la vinculación de las Administraciones Públicas en dicho procedimiento a los hechos declarados probados por resoluciones judiciales penales firmes. Principio que recogería el invocado artículo 137.2 LRJ y PAC, dedicado a la presunción de inocencia.*

*La jurisprudencia de esta Sala señala que el referido reconocimiento comporta un sistema de relación entre las dos manifestaciones del ius puniendi estatal, potestad sancionadora de la Administración y ejercicio de la jurisdicción penal, en el que se otorga prevalencia a la sentencia penal, de manera que sancionado un ilícito como infracción penal por sentencia firme resulta claro el desapoderamiento de la Administración para sancionar por el mismo hecho. Pero no es ésta la única consecuencia de la prevalencia penal, ya que la prioridad trasciende al ámbito procesal, como resulta, incluso, de la previsión del artículo 114.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, y así promovido un juicio criminal en averiguación de un delito o falta no puede seguirse pleito sobre el mismo hecho, suspendiéndose, si lo hubiera, en el estado en que se hallare hasta que recaiga sentencia firme en la causa criminal. Y también resulta, con carácter general, la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta.*

*De acuerdo con la referida regla de prioridad del procedimiento penal, el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración ha de esperar al resultado de la sentencia penal y, si es condenatoria con la concurrencia de la triple identidad subjetiva, objetiva y de fundamento sancionador, la Administración resulta plenamente vinculada al pronunciamiento deviniendo improcedente la sanción administrativa como consecuencia material o positiva del principio de prohibición que incorpora el principio non bis in ídem.*

*Por el contrario, en el supuesto de que la sentencia penal sea absolutoria, no cabe sostener, como consecuencia del principio de que se trata, la prohibición genérica de un pronunciamiento administrativo sancionador, porque lo que excluye es la doble sanción y no el doble pronunciamiento. Pero no cabe duda de que la relación que el principio supone entre las dos manifestaciones del ius puniendi estatal determina un condicionamiento por la vía de los hechos que se declaran probados en la sentencia penal. O, dicho en otros términos, la sentencia penal absolutoria no bloquea las posteriores actuaciones administrativas sancionadoras, pero sus declaraciones sobre los hechos probados inciden necesariamente sobre la resolución administrativa mediante la vinculación a que se refiere el artículo 137.2 LRJ y PAC.*

De lo hasta ahora expuesto resulta que, conforme a la jurisprudencia de esta Sala y a la doctrina del Tribunal Constitucional, el principio non bis in ídem establece el impedimento de dualidad de sanciones, penal y administrativa, respecto de unos mismos hechos; y, para el caso de la concurrencia de competencias de ambas clases de responsabilidades, la prioridad de la sentencia penal, que se produce también respecto del planteamiento fáctico o, más concretamente, acerca de la existencia de los hechos. No se da, en cambio, condicionamiento cuando existe diferencia en la conceptualización que la actuación del autor merece con arreglo a las normas penales y administrativas o tributarias, de manera que no resulta imposible que unos mismos hechos no merezcan reproche estrictamente penal y sí en cambio que lo sea desde la perspectiva del ilícito administrativo o tributario, siempre que la tipificación en uno y otro ámbito resulten diferentes al contemplar la protección de diversos bienes jurídicos. Pero en el bien entendido de que, en cualquier caso, el ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración ha de atenderse a lo que haya declarado la sentencia penal en la apreciación de los hechos.

*Así resulta que, desde los primeros pronunciamientos del Tribunal Constitucional (SSTC 77/1983, de 3 de octubre, y 25/1984, de 21 de mayo), se señala que el principio non bis in ídem supone la interdicción de la duplicidad de sanciones administrativa y penal respecto de unos mismos hechos. Pero no impide que, cuando el ordenamiento jurídico prevé la dualidad de procedimientos, se haga el enjuiciamiento y calificación de los hechos con independencia en el plano jurídico, en la medida en que ello resulta de la aplicación de normativas diferentes, con el único límite que supone la determinación de los hechos "pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado".*

*En suma, de la jurisprudencia expuesta pueden extraerse los siguientes criterios: a) si el Tribunal penal declara inexistente los hechos, no puede la Administración imponer por ellos sanción alguna; b) si el Tribunal declara la existencia de los hechos pero absuelve por otras causas, la Administración debe tenerlos en cuenta y, valorándolos desde la perspectiva del ilícito administrativo distinta de la penal, imponer la sanción que corresponda conforme al ordenamiento administrativo; y c) si el Tribunal constata simplemente que los hechos no se han probado, la Administración puede acreditarlos en el expediente administrativo y, si así fuera, sancionarlos administrativamente".*

Por lo que procede desestimar las alegaciones de la parte actora en este sentido.

**DECIMOTERCERO:** A continuación, se reitera la parte recurrente en las alegaciones planteadas ante el Tribunal Regional de Madrid en cuanto a la inexistencia de dolo, ocultación o infracción en la conducta, así como en la improcedente apreciación de la utilización de medios fraudulentos.

El Tribunal de instancia dedica sus dos últimos Fundamentos de Derecho al análisis de esta cuestión, y lo hace en los términos siguientes:

*"OCTAVO: El reclamante alega, en segundo lugar, que es incorrecto el importe sobre el que se calcula la sanción, ya que, como indica la Inspección en la página 53 del informe que acompaña al acta, el perjuicio económico real sufrido por la Hacienda Pública, consecuencia de la simulación ejecutada por los contribuyentes, asciende a la cantidad de 3.220,05 € en el año 2003 y 20.938,32 € en el año 2004, resultado de compensar la cuota a ingresar liquidada a C... S.L. con los importes liquidados en las actas a devolver a las mercantiles T... S.L., Y... S.L. y B... S.L..*

Como afirma el reclamante, la Inspección en el informe que acompaña al acta realiza un cálculo del perjuicio económico global representado por la cantidad neta defraudada en los impuestos regularizados (Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Retenciones a cuenta). Sin embargo, este Tribunal entiende que el



cálculo realizado viene a justificar la regularización practicada por simulación de las operaciones ajustadas, pero no viene a condicionar el cálculo de la sanción, que, como se indica en el artículo 8 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador, será el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada, en el caso examinado serán las cuotas liquidadas en el acuerdo de liquidación nº ... . Por lo que procede confirmar el cálculo de la base de la sanción realizado por la Inspección en la Resolución impugnada.

**NOVENO:** *La reclamante alega, en tercer lugar, inexistencia de dolo, ocultación o infracción y que el acuerdo sancionador vulnera el derecho constitucional a la presunción de inocencia y de la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción. Por otra parte alega improcedente calificación de la infracción como muy grave como consecuencia de la utilización de medios fraudulentos. La alegación basada en la inexistencia del elemento objetivo del tipo infractor ya ha sido resuelta en los fundamentos de Derecho anteriores, por lo que dicha alegación debe ser desestimada. Debe, por tanto, analizarse la alegación basada en la inexistencia de culpabilidad. La conducta del reclamante, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, tal y como ha quedado acreditado por la Administración tributaria en el expediente sancionador, encuentra su calificación en la Ley 58/2003. En concreto, en su artículo 191, que bajo el título "Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación", establece en el apartado 1: "1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley. (...) 4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos. La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por 100 del importe de la base de la sanción. La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por 100 y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta Ley.*

Este Tribunal comparte el razonamiento anteriormente expuesto en el sentido de considerar que están presentes en el supuesto planteado los necesarios elementos, objetivo y subjetivo, del tipo infractor previsto en los artículos 191 (infracción cometida en noviembre de 2004) y 195 (infracción cometida en octubre de 2004) de la LGT. La conducta realizada por el obligado tributario no puede ser considerada más que voluntaria y consciente, encaminada a obtener ventajas fiscales, y el acuerdo de imposición de sanción, en el que se califica la conducta infractora como muy grave, goza de la necesaria motivación, por lo que se deben desestimar las alegaciones de la recurrente al respecto.

**DECIMOCUARTO:** Por último, por lo que respecta a los escritos de alegaciones complementarios presentados por la recurrente, se debe indicar lo siguiente:

En primer lugar, que la sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2013, recurso nº 321/2010, no resulta aplicable al caso ahora planteado, puesto que en ese caso, a diferencia del que ahora se enjuicia, no existe prueba bastante que acredite la no realización de los servicios controvertidos.

En cuanto a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictada el 22 de noviembre de 2013 en el recurso 514/2011 se refiere, como así señala la interesada, al concepto tributario "Retenciones del Capital Mobiliario" y a la sanción conexas, anulándose las mismas porque los servicios facturados por las sociedades vinculadas ya han tributado en esas sociedades, no debiendo tributar también los dividendos pues se estaría produciendo una doble imposición. No obstante, este Tribunal no comparte esta conclusión, pues en el caso del IVA, por un lado la empresa repercutidora debe repercutir IVA e ingresarlo en Hacienda, pudiendo deducirlo la empresa destinataria. Si, como en este caso, se elimina la deducción en la empresa destinataria por considerar la Inspección que los servicios no eran reales, no se le debe permitir la deducción por el hecho de que el repercutidor haya ingresado el IVA (que además en el caso que examinamos no existe constancia de que efectivamente haya sido ingresado), sino que deberá efectuarse la devolución de ingresos indebidos que corresponda una vez analizado que se ha ingresado ese IVA repercutido de forma indebida. Es decir, una cosa es que la deducción sea improcedente, en cuyo caso debe eliminarse la misma, y si la repercusión efectuada de forma también improcedente fue ingresada, deberá acordarse la devolución que proceda, pero no por ello debe anularse la liquidación practicada eliminando esa deducción.

En último lugar, en relación con:

- La regularización contenida en las actas de conformidad **A01-...** y **A01-...**, incoadas a las entidades **B...**, **S.L.** y **T...**, **S.L.** en fecha 12 de noviembre de 2014.

así como en la liquidación **A23...** girada a la entidad **Y...**, **S.L.** en fecha 10 de febrero de 2015, reconociendo a dichas entidades el derecho a la devolución de los importes del Impuesto sobre Sociedades ingresados por los servicios supuestamente prestados a la entidad **C...**, **S.A.**

- En relación con el IVA también se ha reconocido por la AEAT en las Comunicaciones de reconocimiento del derecho a la obtención de la devolución de ingreso indebido de fecha 22 de julio de 2015, referidas al IVA deducido por la Sociedad en el ejercicio 2010 en relación con los servicios facturados por las Sociedades vinculadas que se consideró en su día no deducible.

Debe decirse que estos documentos no hacen más que confirmar la tesis plasmada por la Administración en la liquidación ahora impugnada en el sentido de no considerar probada la realidad de los servicios por ellas facturados, siendo procedente la Liquidación practicada por IVA, con independencia de que la entidad tenga derecho a la devolución de ingresos indebidos por el IVA repercutido de forma improcedente por unos servicios inexistentes. Es de destacar que el plazo de prescripción para la solicitud y obtención de estas devoluciones de ingresos indebidos comienza cuando esos ingresos sean efectivamente indebidos, esto es, cuando adquiera firmeza la liquidación aquí impugnada en la que se declara que el IVA fue repercutido improcedentemente por ser inexistentes los servicios, teniendo en cuenta que será la Administración la encargada de verificar si se dan supuestos de ingresos indebidos, que por ejemplo es difícil que concurren en los periodos que declaramos prescritos en esta Resolución, puesto que la entidad se dedujo el IVA correspondiente y la Administración ya no podría regularizarlo.

Asimismo, consideramos que el hecho de tener derecho a esta devolución de ingresos indebidos no excluye la calificación de la conducta de la entidad como sancionable por la deducción del IVA correspondiente a unos servicios reputados inexistentes, al haber participado **C...** de forma consciente en una conducta reprobable a efectos fiscales.

Por cuanto antecede:

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada número 799/13 interpuesto por la entidad **C..., S.A.**, **ACUERDA: ESTIMARLO PARCIALMENTE**, procediendo:

- la anulación de la liquidación practicada correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2003 y de los periodos de enero a septiembre de 2004, así como la sanción subyacente, por concurrir la prescripción del derecho de la Administración a determinar aquella deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, y
- Confirmar la liquidación practicada por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos de octubre a diciembre del ejercicio 2004, si bien debiéndose rectificar el importe de los intereses de demora exigidos en aquella liquidación debiéndose atender a lo señalado en el último párrafo del Fundamento de Derecho Séptimo, esto es, procederse a excluir de su cómputo los intereses de demora devengados durante el periodo que media entre el 16 de marzo de 2010 y el 30 de abril de 2010, según allí se concluyó.
- La confirmación del acuerdo de imposición de sanción correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos de octubre a diciembre del ejercicio 2004.