

**Sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del 18 de Diciembre de 2014 (rec.1419/2012)**

---

**Encabezamiento**

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**Sección Quinta**

C/ General Castaños, 1 - 28004

33009750

**NIG:** 28.079.00.3-2012/0010714

**Procedimiento Ordinario 1419/2012**

**Demandante:** AVIATION PRODUCTS, S.A.

PROCURADOR D./Dña. FEDERICO PINILLA ROMEO

**Demandado:** Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.  
Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA**

**DE**

**MADRID**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN QUINTA**

**SENTENCIA 1588**

RECURSO NÚM.: 1419-2012

PROCURADOR D. FEDERICO PINILLA ROMEO

**Ilmos. Sres.:**

**Presidente**

**D. José Alberto Gallego Laguna**

**Magistrados**

**D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo**

**Dña. María Rosario Ornos Fernández**

**Dña. María Antonia de la Peña Elías**

**Dña. Sandra María González de Lara Mingo**

**Dña. Carmen Álvarez Theurer**

-----  
En la Villa de Madrid a 18 de Diciembre de 2014

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1419/2012 interpuesto por AVIATION PRODUCTS, S.A. representado por el procurador D. Federico Pinilla Romeo contra fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 3.9.2009 reclamación nº 28/12543/2005, 2749/2006, 15882/06 y 4265/07 interpuesta por el concepto de IVA 2000/01/02/03/04, y sanción derivada.

Habiendo sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por su Abogacía.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO:** Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la suplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

**SEGUNDO:** Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

**TERCERO:** No estimándose necesario el recibimiento a prueba ni la celebración de vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para la votación y fallo, la audiencia del día 9-12-2014 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. Carmen Álvarez Theurer.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** En esta ocasión, se somete al enjuiciamiento de la Sala la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 3.9.2009 por la que si bien se estiman las reclamaciones números 15882/06 y 4265/07, relativas a la liquidación por IVA, ejercicio 2003/04, se desestiman las reclamaciones números 28/12543/2005 y 2749/2006, respectivamente contra:

1º.-Acuerdo de la Oficina Técnica de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de fecha 30 de junio de 2005, en el que se contiene la liquidación tributaria derivada de acta suscrita en disconformidad correspondiente al IVA, ejercicio 2000/01/02, y cuantía de 250.971,55 euros.

2º.-Acuerdo de la Oficina Técnica de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de fecha 31 de octubre de 2005, de sanción por comisión de infracción tributaria grave consistente en dejar de ingresar en plazo reglamentario parte de la deuda tributaria, en relación con la liquidación correspondiente al IVA, ejercicio 2000/01/02, y cuantía de 106.074,18 euros.

**SEGUNDO** .- El TEAR, en la resolución ahora impugnada, desestima ambas reclamaciones presentadas.

En relación con la reclamación interpuesta contra la liquidación, desestima el alegato de la parte recurrente referido a la paralización del procedimiento por seguirse un procedimiento penal relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002, sobre la base de que se trata de ejercicios impositivos distintos y no resultan aplicables las normas relativas a la prejudicialidad penal invocadas por la recurrente. Y en lo que se refiere al fondo de la cuestión controvertida, considera que no cabe admitir la deducción de los importes que figuran en las facturas al existir indicios más que suficientes para negar la realidad de las operaciones reflejadas en las mismas, sin que por parte de la recurrente se haya acreditado la realidad de la existencia de los servicios facturados. Igualmente rechaza la alegación relativa a la indebida imputación de una dilación a la recurrente. En cuanto al fondo de la cuestión, indica que no existe prueba suficiente que permita deducir los importes que figuran en las mencionadas facturas, existiendo indicios suficientes para negarla realidad de las operaciones reflejadas en las mismas.

Y en lo que se refiere al acuerdo de imposición de sanción, desestima la reclamación por considerar que la recurrente reviste forma societaria, a la cual, por propia definición, finalidad y estructura, se le ha de requerir un conocimiento y cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones contables y fiscales superior al del "ciudadano común", ajeno por formación y ocupación al mundo jurídico tributario.

**TERCERO** .- La regularización efectuada deriva de acta suscrita en disconformidad por la Inspección de Hacienda del Estado en fecha 4 de marzo de 2005, en la que se afirma que no pueden considerarse gastos deducibles en el IVA de la entidad Aviation Productos determinadas facturas emitidas por Don Sixtoy Don Victor Manuel, a su vez socios de dicha entidad.

Como datos más relevantes que derivan del acta de disconformidad y del informe complementario hemos de señalar los siguientes:

1º.-La actividad principal desarrollada por la entidad recurrente consistió en la construcción, reparación y mantenimiento de aeronaves (epígrafe 382 del IAE).

2º.-De las actuaciones de comprobación, resulta que no se pueden considerar deducibles las cuotas de IVA correspondientes a facturas emitidas por Don Victor Manuely Don Sixto, por no responder a entregas de bienes o prestaciones de servicios reales, al no tener capacidad productiva para facturar las cantidades que han cobrado.

Se hacen constar los siguientes datos:

-Don Victor Manuely Don Sixtoso socios de la entidad, al 25% junto con sus respectivos cónyuges.

-Desde el 4 de febrero de 2000 la sociedad tiene su domicilio social en la calle Eduardo Torroja 22, nave 5, el mismo domicilio que la empresa Aircraft Interior Refurbishment. Ambas empresas tienen el mismo objeto social.

-Aviation Products no tiene personal distinto de la propia dirección de la empresa. Tampoco consta que Don Sixto y Don Victor Manuel tengan trabajadores.

-Tanto Don Sixto como Don Victor Manuel son ingenieros técnicos aeronáuticos. Con fecha 15 de diciembre de 1999 y 2 de diciembre de 1999, respectivamente, se dan de alta en el epígrafe 699 otras reparaciones, incluido en el régimen de estimación objetiva por módulos. Durante el ejercicio 2000, Don Sixto ejerce el puesto de Director de Comercio de la empresa Aircraft Interior Refurbishment, recibiendo unas retribuciones anuales de 52.875,84 euros. Las cantidades facturadas a Aviation Products fueron 188.586,56 euros. Don Victor Manuel ejerce el puesto de Director de Ventas en la empresa Aircraft Interior, recibiendo unas retribuciones de 52.875,36 euros. Las cantidades facturadas a Aviation Products fueron 163.894,97 euros. El domicilio de su actividad es la calle Potosí 11 de Madrid, siendo la dimensión del local de 20 metros. No tiene trabajadores dados de alta en estos ejercicios..

3º.-Las cantidades facturadas por Aviation Products en 2000 fueron 623.602,52 euros y no tuvo trabajadores. Los ingresos de explotación de Aircraft Interior en 2000 fueron 1.260.757,02 euros y los trabajadores contratados, según el modelo 190, fueron 29. La mayoría de ellos no son ingenieros ni titulados superiores, siendo la actividad de ambas compañías muy similar.

4º.-Como consecuencia de ello, la Inspección considera que Don Victor Manuely Don Sixto no pudieron prestar los servicios, ya que:

-Carecen de personal.

-No disponen de local con dimensiones suficientes para realizar las reparaciones que facturan (por ejemplo, reparación y sellado de 6.508 cajones, 610 reparaciones de posabrazos, 30.000 corte de mantas, etc)

-No disponen de tiempo dado que las actividades que realizan en Aircraft les obligan a viajar frecuentemente fuera de Madrid. Por otra parte, además de a Aviation Products facturan a otras sociedades.

5º.-En definitiva, entiende la Inspección que Don Sixto y Don Victor Manuel lleven a cabo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción (locales, herramientas), ni tampoco de recursos humanos. Teniendo en cuenta que el domicilio de la actividad de Aviation Products y de Aircraft Interior es el mismo, que el representante legal ha manifestado a la Inspección que los trabajos se realizan en los locales de Aviation Products, y que según la visita efectuada por la Inspección en fecha 31 de marzo de 2004, no hay naves diferentes para cada sociedad, podría considerarse que los trabajos de Don Sixto y de Don Victor Manuel se realizaron con el personal contratado por Aircraft Interior, correspondiendo a Don Sixto a Don Victor Manuel, socios de las sociedades, el ejercicio de las facultades de dirección.

A su vez, y tras seguirse el preceptivo procedimiento, se dictó acuerdo de imposición de sanción a la entidad en fecha 31 de octubre de 2005, en el que se consideraba que había incurrido en la conducta típica prevista en el *artículo 79 a) de la LGT de 1963*, confirmando así la propuesta de sanción, por importe de 106.074,18 euros, conforme a la Ley 230/1963 y tras efectuar la comparativa con la Ley 58/2003, constitutiva del 50% de la cuota no ingresada en plazo reglamentario.

**CUARTO** .- En la demanda rectora de esta *litis*, la representación procesal de la entidad recurrente, articula los siguientes motivos de impugnación:

1º.- Prescripción en sede económico administrativa.

2º.- Nulidad de la resolución y de la liquidación por no poder imputarse dilaciones a la recurrente, con los efectos previstos en el *artículo 150.2 a) de la LGT*.

3º.-Nulidad de las liquidaciones impugnadas, que en virtud del *artículo 180 de la Ley 58/2003* y *32 del Real Decreto 2063/2004*, así como del *artículo 137.2 de la Ley 30/1992*, debieron paralizarse, porque los mismos hechos estaban y están siendo objeto de proceso penal. Las actuaciones, según la recurrente, deben considerarse inexistentes.

Subsidiariamente a la nulidad, se solicita que se paralice este procedimiento contencioso-administrativo por aplicación de las normas de prejudicialidad penal.

4º.-Nulidad de la resolución sancionadora, pues no cabe sanción ante un problema de valoración de operaciones vinculadas como es el caso y por no acreditación de los elementos esenciales de la infracción.

6º.-Procedencia de imposición de costas a la Administración si no por temeridad, al menos porque de otro modo este recurso habría perdido su finalidad.

El Abogado del Estado solicita la desestimación de la demanda reproduciendo literalmente la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo.

**QUINTO** .- La primera cuestión planteada por la actora es la relativa a la prescripción en sede administrativa.

En el análisis de la cuestión debatida en el presente litigio debe tenerse en cuenta que el *art. 68 de la Ley 58/2003* General Tributaria establece que "1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el *párrafo a) del artículo 66 de esta ley* se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.

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

paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria."

La jurisprudencia sentada por Sala Tercera del *Tribunal Supremo en sentencias de 16 de julio de 2009 de su Sala de lo Contencioso-Administrativo (Rec. n.º 2220/2006)* en la que expresa que "*Es reiterada doctrina de esta Sala, interpretando el apartado b) del artículo 66 de la antigua Ley General Tributaria* , en el sentido de que *la formulación de alegaciones en la vía económico -administrativa produce efecto interruptivo del plazo de prescripción, en cuanto viene a fijar las pretensiones del recurrente y constituye la actuación fundamental de la reclamación.*

*Así se recoge, entre otras, en la sentencia de 14 de abril de 2003, según la cual: «esta Sala ha sostenido que, así como la formulación de alegaciones al Acta, en el curso de una inspección tributaria, no interrumpe plazo alguno, -ni siquiera el de paralización de dichas actuaciones a efectos de que mantengan el efecto interruptivo de la prescripción -el escrito de alegaciones, tras la puesta de manifiesto del expediente, en la tramitación de una reclamación económico - administrativa, sí produce dicho efecto interruptivo del plazo de prescripción, al integrar la pretensión del recurrente en dicha vía impugnatoria, por tratarse de un acto principal e indispensable de desarrollo de la «interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase» a que se refiere el apartado b) del art. 66.1 de la Ley General Tributaria* , aun cuando literalmente no vaya nominado entre las causas interruptivas que tal precepto establece, como se declara -entre otras muchas- en la *Sentencia de 6 de mayo de 2002* ».

*En el mismo sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2003 señala que es doctrina consolidada, por numerosísimas sentencias, «que en la hipótesis de iniciación de reclamaciones económico-administrativas siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 92, apartado uno, letra a), del Reglamento aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto* , consistente en la presentación de un simple escrito en el que el interesado se limita a pedir que se tenga por interpuesto, es el posterior escrito de alegaciones, en el que se exponen los hechos, los fundamentos de derecho y se formula el suplico, el que interrumpe la prescripción, porque constituye ciertamente el recurso o reclamación».

*En la misma línea se encuentran también las sentencias de 13 de febrero de 2004 y 6 de junio de 2005 ."*

*En el mismo sentido se pronuncian las sentencias de 4 de junio y de 29 de octubre de 2002 , que mantienen que, al contrario de lo que sucede en los procedimientos que se inician de oficio, en los iniciados a instancia de parte interrumpe el cómputo del plazo prescriptivo las alegaciones del reclamante cumpliendo los fines que contempla el artículo 66.1.b) de la Ley General Tributaria y según la primera sentencia citada " es menester distinguir entre la interrupción de la prescripción "por cualquier acción administrativa ( art. 66.1.a) de la Ley General Tributaria ) realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto (...), del supuesto previsto y regulado en la letra b), del mismo precepto, que dispone que la prescripción se interrumpe por "la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase", supuesto éste en el que el escrito de alegaciones presentado por los contribuyentes recurrentes, juega un papel esencial, principalmente en las reclamaciones económico-administrativas, razón por la cual esta Sala Tercera mantiene doctrina reiterada, completamente consolidada, consistente en que, en la vía de reclamación económico - administrativa, la presentación del escrito de alegaciones interrumpe la prescripción."*

En el presente caso, la reclamación económico administrativa se interpuso el 1 de agosto de 2005, siendo el escrito de alegaciones presentado el 12 de abril de 2006, produciendo el efecto de interrumpir el cómputo del plazo de prescripción, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo citada, por lo que no se puede considerar superado el plazo de cuatro años entre dicha fecha y la que el recurrente alega de notificación, el 6 de octubre de 2009, de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 3 de septiembre de 2009, habida cuenta de que la reclamación interrumpe el plazo prescriptorio.

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones de la recurrente relativas a la prescripción de la reclamación referida a la liquidación.

**SEXTO.** - En el segundo motivo impugnatorio, la hoy actora plantea la nulidad de la resolución y de la liquidación por no poder imputarse dilaciones a la recurrente, con los efectos previstos en el *artículo 150.2 a) de la LGT* .

En orden al cómputo de los plazos a que se refieren los *artículos 29 de la Ley 1/98 y 31 .ter del Reglamento General de la Inspección*, tales plazos, según dichos preceptos, han de ser computados descontando las interrupciones justificadas y las imputables al propio contribuyente.

Efectivamente, el *art. 29, apartado 1, de la Ley 1/1998* establece el plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación, investigación y liquidación llevadas a cabo por la Inspección. Y en su apartado segundo dispone que, a tales efectos, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente. De manera que el precepto legal anotado establece, sin hacer distinción, que las dilaciones atribuibles al contribuyente no son susceptibles de cómputo. Así ha venido a establecerlo también el *art. 31 bis del Reglamento General de la Inspección de los Tributos* , introducido por Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero , al disponer que "se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la

cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias 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 (...)"

La doctrina del *Tribunal Supremo en materia de dilaciones imputables al contribuyente se ha recogido en la reciente Sentencia de 8 de octubre dictada en el recurso 5114/2011* en cuyo fundamento jurídico Sexto se efectúa una recopilación de la jurisprudencia y la doctrina dictada por ese Alto Tribunal, en los siguientes términos:

"La *sentencia de fecha 24 de Enero de 2011 (Rec. 485/2007)* recoge una serie de criterios interpretativos que se basan en el principio general de que el *artículo 29 de la Ley 1/98* es un principio esencial del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la administración. Dichos criterios son:

- Dentro del concepto de "dilación" se incluyen tanto demoras expresamente solicitadas como pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles.

- "Dilación" es una idea objetiva desvinculada de todo juicio ó reproche sobre la conducta del inspeccionado.

- Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico y ello pues es necesario que impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

- Hay que huir de criterios automáticos pues no todo retraso constituye una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado.

Estos mismos criterios son asumidos, y transcritos literalmente, por la *Sentencia de fecha 21 de Septiembre de 2012 (Rec. 3077/2009)* que realiza en su Fundamento Jurídico Segundo un recordatorio general de la doctrina sobre las dilaciones imputables al contribuyente y añade los siguientes criterios:

- Según la *sentencia de fecha 28 de Enero de 2011, dictada en el recuso 5006/05*, la falta de cumplimiento de la documentación exigida no es dilación si no impide continuar con normalidad el desarrollo de la actividad inspectora.

- Las *sentencias dictadas en los recursos 541/2011 y 6555/2009* afirman que retrasarse es diferir ó suspender la ejecución de algo y dicho efecto solo puede ser computado a partir del señalamiento de un momento determinado para llevar a cabo dicha ejecución.

Poco anterior en el tiempo es la *sentencia de esta misma Sala de fecha 24 de Noviembre de 2011 (Rec. 791/2009)* que aunque solo se refiere a la necesidad de la fijación de un plazo, es muy clara al afirmar que "Por tanto, existe una norma de cuyo tenor literal se deduce que cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para su cumplimentación, de tal forma que la inobservancia de este deber como ha sucedido en el caso de autos, impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado, sin que el defecto expresado pueda subsanarse

computando un plazo de quince días siguientes a la solicitud de la Inspección".

También es importante, y además se ha dictado en un recurso de casación para unificación de doctrina, lo dicho por *esta Sala en la sentencia de fecha 13 de Diciembre de 2011 (Rec. 127/2008)* que insiste en la necesidad de fijar un plazo y afirma que "Por nuestra parte consideramos perfectamente acorde con la normativa y el espíritu de garantía temporal suficiente que anida en el *artículo 29 de la Ley 1/1998* el aceptar la interpretación que subyace en la alegación del Abogado del Estado, en cuanto que fijado un plazo (...) para la realización de las actuaciones inspectoras y advertida la parte con carácter general y al comienzo de éstas sobre las consecuencias en cuanto al cómputo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos, la norma reglamentaria invocada no tiene por qué interpretarse en un sentido de exigencia de que haya de reiterarse en todas y cada una en las que concurra alguna de aquellas circunstancias, a la vista de que tampoco se trata de una consecuencia extravagante en un discurrir de sentido común de los acontecimientos, que por eso imponga como elemento necesario para formar convicción de una repetición -no por eso desaconsejable- de una advertencia sobre un extremo intrínsecamente lógico, cual es el de que los retrasos no dependientes de la conducta dilatoria de la propia Administración no deben de imputarse a ésta.

En este sentido, a salvo circunstancias particulares que aquí no constan, debemos de considerar que, hecha la clara y precisa advertencia inicial, nada se opone a nivel normativo a que sea aplicado a cada uno de los retrasos por incomparecencia o no aportación íntegra de la documentación requerida la regla general de la imputación de las dilaciones consecuentes a los contribuyentes incumplidores".

En cualquier caso, la imputabilidad de la paralización no tiene que ser total ni que impida a la Administración Tributaria continuar con la tramitación de las actuaciones inspectoras, pues no se olvide que el último párrafo del artículo 31 señala que "La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse" por lo tanto, es posible que exista paralización imputable y, a la vez, que la administración haya practicado diligencias y actuaciones.

Lo que no puede confirmarse, por excesiva, es la interpretación que subyace en las sentencias de contraste en relación a lo previsto en el *artículo 36.4 del Reglamento de la Inspección* aprobado por RD 939/1986, cuando dispone que "Cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes y otros antecedentes que no resulten de la documentación que ha de hallarse a disposición de aquella ni de los justificantes de los hechos o circunstancias, consignados en sus declaraciones, se les concederá un plazo no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración". La concesión del plazo ha sido considerada como esencial por la Jurisprudencia emanada de esta Sala que acabamos de citar pero eso no puede interpretarse como que también sea preciso, junto a la concesión del plazo una advertencia individualizada de los efectos del posible incumplimiento. Esta exigencia no deriva del texto del precepto que acabamos de citar.

Igualmente, en relación al *artículo 31, bis, 2, in fine, del mismo Reglamento, a partir de la redacción introducida por el Real Decreto 136/2000* y cuando afirma que "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". Debe interpretarse como que la advertencia se refiere

al hecho de que no se ha cumplimentado la documentación requerida, pero no es una exigencia general de advertencia de los efectos del incumplimiento del plazo (fijación de plazo que sí es obligatoria)."

Pues bien, del examen de las actuaciones resulta que la Administración solicitó de la parte actora en fecha 10 de febrero de 2004, entre otra documentación, fotocopias selladas y firmadas por persona autorizada, de las facturas que amparen las operaciones comerciales y económicas, justificantes de medios de pago y movimientos bancarios correspondientes a las operaciones realizadas en los años 2000, 2001 y 2002, con los Sres. Sixto, Victor Manuely Argimiro, si bien el 24 de febrero siguiente se hace constar por diligencia que se aporta, no es sino hasta el 16 de diciembre de ese mismo año cuando se presentan los extractos bancarios de la cuenta de D. Victor Manuel del 27 de mayo de 2002 al 17 de diciembre de 2003, requeridos en la diligencia de 10 de febrero anterior como justificantes de pago de la hoy actora a su proveedor, con la advertencia de que su no aportación, o su aportación parcial constituiría una dilación imputable al contribuyente.

La parte recurrente opone en este recurso que no existió dilación imputable al contribuyente por cuanto que el 24 de febrero aportó determinada documentación sin que se le requiriera nada más, de modo que considera que no puede considerarse que los documentos aportados el 16 de diciembre hubieran debido ser aportados antes.

Sin embargo, de la lectura de la diligencia de 16 de diciembre de 2004 se desprende que la documentación aportada por el Sr. Victor Manuel responde al requerimiento efectuado el 10 de febrero anterior próximo, sin que a estos efectos hubiere opuesto salvedad alguna el propio interesado, quién sin embargo, firma dicha diligencia.

Amén de lo expuesto, y frente a las argumentaciones de la parte actora, hemos de significar que, conforme a la jurisprudencia transcrita y el *art. 31 bis del Reglamento General de la Inspección de los Tributos* establece, la dilación imputable al recurrente no ha de conllevar necesariamente la interrupción de las actuaciones inspectoras, habida cuenta de que durante dicho lapso de tiempo ha podido la Administración continuar practicando diligencias, tal y como consta en el expediente, necesarias al objeto de determinar si procedía o no practicar liquidación por el concepto de IVA.

En todo caso, cumple manifestar que la entidad actora no ha acreditado en modo alguno y en sustento del motivo impugnatorio planteado, que el supuesto retraso en la aportación de uno de los extractos bancarios no hubiera tenido trascendencia alguna en la regularización, mas al contrario, de la lectura detenida del acta e informe ampliatorio levantado por la Inspección revela lo contrario, y así se pone de manifiesto en la *Sentencia dictada por esta Sección, anteriormente aludida, de fecha 5 de octubre de 2012* :

" (...) En este sentido, debemos resaltar cómo la Inspección considera que los Sres. Victor Manuely Sixto (que forman parte del Consejo de Administración de Aircraft Interior Refurbishment, que son directores de ventas y de comercio de esta misma empresa, personal directivo de Aviation Products y socios de las dos empresas) no pudieron prestar los servicios de reparación facturados a la sociedad recurrente por los siguientes motivos:

1º.- Carecer de personal contratado dentro de la actividad. La empresa Aircraft

Interior, que se dedica a una actividad similar, necesitó 29 trabajadores en el año 2000, aunque su facturación fue 1.260.757,02 euros, frente a los 623.602,52 euros que facturó Aviation Products.

2º.-No disponer de locales con dimensión suficiente para realizar las reparaciones facturadas (por ejemplo, reparación y sellado de 6.508 cajones, 610 reparaciones de posabrazos, 30.000 corte de mantas, etc).

3º.-No disponer de tiempo para realizar una actividad como la reparación, dado que las actividades de dirección en Aircraft Interior les obligaban a viajar desde Madrid frecuentemente a los centros de trabajo que la sociedad tiene en Barcelona, Palma de Mallorca, Gran Canaria y Tenerife. Además, según declara el representante legal de la sociedad, estos señores facturan además de a Aviation Products, a otras sociedades, efectuándose las reparaciones en los locales de la actividad de sus distintos clientes.

Considera, pues, la Inspección, que los proveedores Don Sixtoy Don Victor Manuel carecen de medios suficientes para llevar a cabo la actividad por la cual facturan. Y puntualiza de manera concreta y concisa que no ha quedado demostrado que Don Sixtoy Don Victor Manuel lleven a cabo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción (locales, herramientas, etc), ni de recursos humanos. Teniendo en cuenta que el domicilio de la actividad de Aviation Products y de Aircraft es el mismo, que el representante legal ha manifestado a la Inspección que los trabajos se realizan en los locales de Aviation Products, y que según la visita efectuada por la Inspección en fecha 31 de marzo de 2004, no hay naves diferentes para cada sociedad, podría considerarse que los trabajos de Don Sixtoy Don Victor Manuel se realizan con el personal contratado por Aircraft, correspondiendo a Don Sixtoy a Don Victor Manuel, socios de las sociedades, el ejercicio de las facultades de dirección.

Los datos anteriores son suficientemente demostrativos e indicativos de la imposibilidad de haberse prestado los servicios cuestionados por Don Sixtoy Don Victor Manuel, no dejando de llamar la atención a este Tribunal que el representante legal de la recurrente manifestara a la Inspección que los trabajos eran realizados en los locales de Aviation Products y no en el local de los recurrentes afecto a su actividad profesional sito en la calle Potosí de Madrid y de 20 metros cuadrados, pues este dato constituye un reconocimiento implícito de que los Sres. Victor Manuel y Sixtono llevaron a cabo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos.

No siendo cierto que este Tribunal admita que las facturas son medio suficiente para la deducibilidad de los gastos, como se afirma en la página 29 de la demanda, debemos analizar si la recurrente ha acreditado la realidad de la existencia de los servicios facturados. Y la respuesta a dicho interrogante es claramente negativa.

La recurrente, en la vía administrativa y económico-administrativa, al igual que en esta sede jurisdiccional, intenta acreditar la realidad de los servicios facturados a través de los siguientes medios:

-facturas recibidas de los proveedores de servicios.

-justificación de los medios de pago y movimientos bancarios de las operaciones. (...)"

Es la propia recurrente, quién ahora sostiene la intrascendencia de los extractos

bancarios aportados, la que pretendía justificar en aquél recurso núm. 1029/2009 la veracidad de los servicios cuestionados.

En virtud de las consideraciones anteriores, procede desestimar el motivo impugnatorio analizado.

**SÉPTIMO.** - El siguiente motivo aducido por la entidad recurrente consiste en que la paralización del procedimiento resultaba obligada en vía económico-administrativa (y subsidiariamente, en sede jurisdiccional), a tenor de los *artículos 180 de la LGT y 32 del R.D. 2063/2004* . Y en este sentido, considera que no resulta correcto denegar la paralización por tratarse de periodos impositivos diferentes, ya que las normas se refieren a hechos y no a procedimientos. Considera que cuando la Inspección decidió incoar acta por el Impuesto de Sociedades ejercicio 2000, ya conocía que los hechos por los ejercicios 2001 y 2002 se habían remitido al Ministerio Fiscal por la posibilidad de que constituyeran delito contra la Hacienda Pública, y que si bien en el caso ahora enjuiciado la Inspección ha puesto en duda la realidad o efectividad de los servicios que se han prestado a la actora, el Juzgado de Instrucción nº 1 de Coslada está enjuiciando esos hechos dando por sentado que los servicios existieron pero que han sido sobrevalorados. Según la recurrente, lo único que se está dilucidando es la supuesta excesiva valoración de los servicios, puesto que en ningún momento del procedimiento penal se ha cuestionado la realidad de su prestación.

Pues bien, este concreto extremo ha sido objeto de análisis y resolución por *esta misma Sala, en la Sentencia dictada con fecha 5 de octubre de 2012, recaída en el recurso número 1029/2009* , siendo Ponente el Sr. Domínguez Calvo, suscitado entre las mismas partes contendientes, si bien respecto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000, cuya liquidación impugnada deriva del mismo Acta que hoy es examinada en el presente recurso. Por razones de seguridad jurídica y unidad de doctrina, resulta conveniente reproducir en el presente orden de consideraciones, los argumentos que en dicha Sentencia expusiéramos:

*<<El artículo 180.1 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* , establece:

"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 sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposibilidad de sanción administrativa.

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".

*El artículo 32 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre* , por el que se aprueba el Reglamento de Régimen Sancionador Tributario, establece:

"En el supuesto de que la Administración Tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el *artículo 305 del Código Penal* , se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido y procederá de conformidad con lo dispuesto en este artículo.

También quedará suspendido el procedimiento administrativo cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos".

Y por su parte, el *artículo 137.2 de la Ley 37/1992, de 26 de Noviembre* , también invocado por la recurrente, dispone que "los hechos declarados probados por resoluciones judiciales penales firmes vincularán a las Administraciones Públicas respecto de los procedimientos sancionadores que se substancien".

Pues bien, basta una somera lectura de los preceptos indicados para comprobar que la Administración no sólo actuó correctamente, sino que no se encontraba habilitada para paralizar el procedimiento administrativo respecto al ejercicio 2000.

En efecto, cuando la Administración Tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública previsto en el *artículo 305 del Código Penal* , se debe abstener de seguir el procedimiento administrativo, que ha de quedar suspendido hasta que resuelva la Autoridad Penal . Y de la misma manera, se debe suspender el procedimiento administrativo cuando la Administración Tributaria toma conocimiento de que por los mismos hechos se sigue un procedimiento penal .

De esta manera, al considerar la Inspección de Hacienda que la cuota defraudada durante los ejercicios 2001 y 2002 excedía del límite de 120.000 euros previsto en el *artículo 305.1 del Código Penal* para la consideración del delito fiscal, remitió las actuaciones al Ministerio Fiscal, absteniéndose de seguir el procedimiento administrativo. Sin embargo, en el ejercicio 2000, la cuantía supuestamente defraudada no llegaba a dicho importe, ya que ascendía a 104.062,24 euros. Y en este sentido, parece que, aunque obvio, no resulta ocioso recordar que el *artículo 305.2 del Código Penal* dispone que "a los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural".

Es evidente, en consecuencia, que la Administración Tributaria no se encontraba habilitada, ni legal ni reglamentariamente, para paralizar las actuaciones seguidas respecto a la regularización del impuesto de sociedades del ejercicio 2000, por cuanto el límite de la cuota defraudada en dicho periodo impositivo no superaba la cantidad de 120.000 euros.

Y por las mismas razones, no consideramos procedente, ni admisible en Derecho, paralizar el presente procedimiento jurisdiccional hasta tanto se resuelva el procedimiento penal referido a otros ejercicios impositivos. Evidentemente, al ser distintos ejercicios impositivos, no nos encontramos ni ante los mismos servicios, ni ante las mismas facturas, por lo cual las conclusiones alcanzadas por la Jurisdicción Penal no pueden vincular a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Por estos motivos nos resulta indiferente que en el procedimiento penal se esté

considerando, respecto de los ejercicios 2001 y 2002, que existió una sobrevaloración de los servicios prestados, o que el Ministerio Fiscal, en un informe fechado el 12 de julio de 2010, considere que las operaciones facturadas por los Sres. Victor Manuely Sixtose realizaron efectivamente. Las apreciaciones y consideraciones efectuadas por el Ministerio Fiscal en relación a otros ejercicios impositivos no tienen virtualidad ni capacidad para vincular a este Tribunal. En definitiva, lo que debe demostrar la recurrente en este procedimiento es la efectiva realidad de los servicios prestados en el ejercicio 2000.

Puntualizar, finalmente y respecto de este extremo, y en cuanto a la copia de la declaración testifical que en sede penal prestaron las Inspectoras (obviamente, respecto de los ejercicios 2001 y 2002), que no son ciertas las conclusiones que de dicha declaración extrae la recurrente, pues las mismas no afirman que los servicios fueran reales. Ambas consideran que no cabe la deducibilidad por los gastos ocasionados por las facturas del Sr. Sixtoy del Sr. Victor Manuel porque no tenían capacidad productiva. Y a preguntas del Ministerio Fiscal, "se remiten a lo expuesto en el informe respecto a la posibilidad de que los servicios prestados hayan sido reales pero sobrevalorados". Y si nos remitimos al informe ampliatorio al acta de disconformidad que obra en el expediente, en el mismo no se afirma la posibilidad de que los servicios fueran reales pero sobrevalorados. Remitiéndose a dicho informe, vienen a ratificar que, a su entender, los servicios no se prestaron.

En consecuencia, deben desestimarse los tres primeros motivos de la demanda, pues ni debió paralizarse el procedimiento administrativo, ni puede paralizarse el presente procedimiento jurisdiccional por las normas de la prejudicialidad penal >>

Por las razones expuestas, no procede sino desestimar el motivo impugnatorio analizado.

**OCTAVO.-** En lo que se refiere a la sanción impuesta, la recurrente alega que no concurre el elemento objetivo de la infracción, al encontrarnos ante un problema de valoración de operaciones vinculadas que no puede ser sancionado, pero también se refiere a la falta de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo y ausencia de motivación en el acuerdo de imposición de la sanción. Obviamente, consideramos que concurre el elemento objetivo de la infracción, pues se ha dejado de ingresar a la Hacienda Pública una cantidad monetaria y no consideramos que nos encontremos ante un problema de valoración de operaciones vinculadas. Por consiguiente, hemos de analizar si el acuerdo sancionador se encuentra suficientemente motivado en orden a justificar la existencia de culpabilidad en la conducta de la entidad recurrente.

El principio de culpabilidad se encuentra recogido en el *artículo 77 de la Ley General Tributaria de 1963* al proclamar que "las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia", lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el *Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril*, y *164/2005, de 20 de junio*. La normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Por ello, debe ser el pertinente acuerdo el que, en virtud de la

exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. Así lo ha declarado la mencionada *sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional* al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado la Sala III del *Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo 1997 , 19 de julio de 2005 , 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008* , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la *sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008* , que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes". Además, en lo que aquí interesa, la *sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010* afirma que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el *artículo 24.2 de la CE* no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

Por consiguiente, la Jurisprudencia que se acaba de transcribir pone de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el sujeto pasivo hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

El acuerdo sancionador aquí recurrido, tras efectuar unas referencias genéricas a la culpabilidad en el ámbito tributario (página 9/11 del acuerdo), justifica la existencia de culpabilidad del siguiente modo: "(...) En el presente caso, aunque el obligado tributario presentó autoliquidación en el periodo comprobado, sin embargo dejó de ingresar 104.062, 24 euros en el ejercicio 2000, cuando de acuerdo con las

actuaciones inspectoras no debió incluir determinados gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades. Se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa, o cuando menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en el *artículo 77.1 de la Ley 230/1963* . Por ello, no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el *artículo 77.4 de la Ley 230/1963* , se estima que procede la imposición de sanción".

Pues bien, tales argumentos sólo contienen consideraciones genéricas y estereotipadas que resultan insuficientes para sancionar porque no especifican las circunstancias del caso y no analizan de forma concreta la actuación del sujeto pasivo, vinculando de modo objetivo la comisión de la infracción al resultado de la previa liquidación tributaria, lo que resulta incompatible con los principios inspiradores del derecho sancionador, toda vez que, como ya se ha indicado, la imposición de una sanción no puede venir determinada por el resultado. En definitiva, la resolución sancionadora carece de auténtica motivación al no justificar debidamente sus conclusiones, olvidando que no corresponde al supuesto infractor probar su inocencia, de manera que no está acreditada la concurrencia del elemento esencial para imponer la sanción recurrida, que por ello debe ser anulada y dejada sin efecto.

Procede, en consecuencia, la estimación parcial del recurso interpuesto, confirmando la liquidación practicada y anulando la sanción impuesta.

**NOVENO** .- De conformidad con lo dispuesto en el *art. 139 de la Ley de esta Jurisdicción* , no ha lugar a efectuar pronunciamiento alguno en orden a las costas procesales.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,

Por la potestad que nos confiere la Constitución Española, en nombre de S.M. El Rey,

## **FALLAMOS**

**Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Federico Pinilla Romeo, en nombre y representación de la entidad Aviation Products S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 3.9.2009 reclamación nº 28/12543/2005, 2749/2006, interpuesta por el concepto de IVA 2000/01/02, y sanción derivada, al resultar ajustada al Ordenamiento Jurídico, si bien dejamos sin efecto y anulamos el acuerdo de imposición de sanción que deriva de la anterior, al resultar, éste último, contrario a Derecho.**

Y todo ello sin realizar especial imposición de las costas procesales devengadas con ocasión del presente recurso contencioso- administrativo.

Contra esta sentencia no cabe interponer recurso ordinario alguno.

Así por esta nuestra sentencia, y definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN:** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.