

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071425

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de septiembre de 2018

Vocalía 6.^a

R.G. 8979/2015

SUMARIO:**IRPF. Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales no justificadas.**

En general. *IVA relativo a operaciones ocultas no facturadas.* Señala el contribuyente que la Inspección no ha determinado correctamente los ingresos imputados, porque, del mismo modo que se le han atribuido las cantidades que figuraban en las liquidaciones sin membrete como pagos de la Cooperativa por sus compras, también debían haberse deducido otros conceptos de gastos que figuraban en la misma documentación. Ahora bien, para que sean admisibles como partidas deducibles, los gastos deben cumplir una serie de requisitos: contabilización, imputación, justificación y correlación con los ingresos. En el presente caso en las liquidaciones sin membrete se reflejan una serie de descuentos que parecen corresponder a gastos de etiquetado, descarga, Autoridad Portuaria pagados por la Cooperativa, cliente del hoy reclamante, a cuenta de éste, pero, dado que no se aporta documentación alguna al respecto, no procede deducirlos como gasto al determinar el rendimiento neto de la actividad económica.

Adicionalmente, manifiesta que debe deducirse de la supuesta contraprestación cobrada de la Cooperativa el importe del IVA, apoyando su alegación en la STJUE, de 7 de noviembre de 2013, asunto n.º C-249/12 y C-250/12 acumulados (NFJ052522), conforme a la cual, si un contrato se ha celebrado sin mención del IVA, el importe de dicho impuesto debe deducirse de la base tanto a efectos del propio IVA como del impuesto directo -IRPF o IS-. Pues bien, sobre este asunto el Tribunal Central trae a colación la STS, de 27 de septiembre de 2017, recurso n.º 194/2016 (NFJ068186) en la que se fija doctrina, y se señala que, cuando se descubren entregas de bienes no declaradas, el precio obtenido incluye el IVA, debiendo ser tenido en cuenta al determinar la base imponible del IS. En consecuencia, debe estimarse en este punto la alegación del contribuyente, debiéndose corregir las liquidaciones practicadas de forma que, al determinar el importe de las ventas no declaradas a efectos del IRPF, se minore en la cuantía de IVA que ha de entenderse incluido en el mismo. Lo que determinará asimismo la modificación de la base de la sanción practicada. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 8 y 14.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 93 y 183.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 55, 57, 171 y 178.

Constitución Española, art. 18.

En la Villa de Madrid y en la fecha señalada, en el recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central por Don **Jx...**, NIF ..., y Doña **Ax...**, NIF ..., y en su nombre y representación Don **Px...**, NIF ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la Resolución de fecha 17 de septiembre de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, por la que se desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas número 54/1157/2013, 54/1156/2013, 54/1178/2013 y 54/1177/2013, interpuestas contra:

- Acuerdo de Liquidación de Acta de disconformidad, dictado en fecha 10 de junio de 2013 por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Galicia, por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2007, cuantía 153.372,41€.

- Acuerdo de Resolución de Procedimiento sancionador derivado de la referida liquidación, dictado el 10 de junio de 2013 por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Galicia, por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2007, cuantía 152.179,10€.

- Acuerdo de Liquidación de Acta de disconformidad, dictado en fecha 10 de junio de 2013 por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Galicia, por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2009, cuantía 133.572,64€.

- Acuerdo de Resolución de Procedimiento sancionador derivado de la referida liquidación, dictado el 10 de junio de 2013 por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Galicia, por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2009, cuantía 145.686,93€.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en relación con el presente recurso debe destacarse lo siguiente:

En fecha 19 de junio de 2012 se notificó a los obligados tributarios el inicio de un procedimiento de inspección relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicios 2007 y 2009, con alcance general.

En fecha 26 de marzo de 2013 se instruyeron sendas Actas de disconformidad por el referido concepto y ejercicios, en la que la Inspección consideró que el Sr. **Jx...**, que ejercía la actividad de armador de pesca, había realizado ventas no contabilizadas ni declaradas a la **Sociedad Cooperativa X...**, nº NIF, ventas que se habían puesto de manifiesto en las actuaciones de comprobación llevadas a cabo con esta última.

En cuanto a los expedientes sancionadores, se calificó de muy grave, por la existencia de medios fraudulentos consistentes en anomalías sustanciales en la contabilidad, la conducta del recurrente de dejar de ingresar la deuda tributaria derivada de la regularización practicada, sancionándola con multa proporcional del 125% de la cuota defraudada.

Tanto las Actas de disconformidad por el referido concepto y ejercicios, así como los expedientes sancionadores, fueron confirmados en todos sus términos por los Acuerdos de liquidación notificados el 13 de junio de 2013, objeto de las reclamaciones del TEAR recurridas.

Segundo:

Disconforme con lo anterior, el interesado interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, que fueron desestimadas en su totalidad mediante Resolución de fecha 17 de septiembre de 2015, notificada el 26 de octubre de 2015.

Tercero:

Contra la Resolución del TEAR el interesado interpuso RECURSO DE ALZADA ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 9 de noviembre de 2015. La reclamación se tramita con número 00/8979/2015.

En su recurso, solicita se anule la Resolución impugnada por las siguientes argumentaciones que en síntesis se exponen, sin perjuicio de su desarrollo en los Fundamentos de Derecho:

- Dado que el propio Sr. **Jx...** fue denunciado por delito contra la Hacienda Pública por el IRPF 2008 y 2010 por los mismos hechos que se regularizaron en vía administrativa por la Inspección, y también la **Cooperativa X...** por IVA 2008, 2009 y 2010, no puede practicarse liquidación en tanto no haya un pronunciamiento en vía penal sobre aquéllos.

- Nulidad de la liquidación por ser nulas las pruebas obtenidas por la Inspección en el domicilio de la Cooperativa, tanto por falta de competencia del Juzgado que autorizó la entrada, como por la utilización para otros sujetos terceros (el Sr. **Jx...**).

- Las ventas que la Inspección considera ocultas y no declaradas no son tales, sino que se trataba simplemente de documentos que contenían entregas de producto antes de la subasta.

- La base imponible está mal cuantificada, pues habría que excluir las cantidades que no fueron percibidas por el armador, así como el importe del IVA.

- En cuanto a la sanción, se considera que no se ha justificado la concurrencia de culpabilidad en la conducta infractora, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia y las pruebas de las que se infieren.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo:

La cuestión que se plantea consiste en determinar si la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, citada en el encabezamiento, es ajustada a Derecho, o si, por el contrario, debe ser anulada.

Así, con carácter previo será preciso resolver las cuestiones procedimentales que se suscitan en el presente expediente:

- Si es posible practicar liquidación administrativa sobre los ejercicios objeto de comprobación estando pendiente pronunciamiento judicial sobre los mismos hechos en otros ejercicios impositivos del propio obligado tributario, así como en los mismos ejercicios en la Cooperativa a la que realizaba sus ventas.

- Si las pruebas obtenidas por la Inspección en el domicilio de la Cooperativa son válidas, y en su caso es posible su utilización para la regularización de un tercero.

En cuanto a la cuestión de fondo, se trataría de determinar si es correcta la regularización practicada por la Inspección, consistente en incrementar los ingresos de su actividad empresarial de comercio al por mayor de pescado como consecuencia de las ventas ocultas, no contabilizadas ni declaradas, realizadas a la **Sociedad X...**, puestas de manifiesto en la documentación obtenida en la sede de la sociedad. Valorando asimismo si el incremento de base regularizado es correcto tanto por los conceptos que lo integran como por la posible inclusión del IVA.

Por último, y en cuanto a la sanción impuesta, se plantea si es constitutiva de infracción tributaria la conducta del recurrente, en la medida en que se ocultaron a la Administración ventas de pescado realizadas en el ejercicio de su actividad empresarial.

Tercero:

Las circunstancias del expediente a considerar son las siguientes:

Don **Jx...**, dedicado al comercio al por mayor de pescado en su calidad de armador de pesca, vende sus capturas a la **Sociedad Cooperativa X...**, que fue objeto de actuaciones inspectoras iniciadas mediante personación de la Inspección en su domicilio con autorización judicial (auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Vigo de fecha 11 de octubre de 2011) para la entrada tanto en el domicilio fiscal de la entidad como en el domicilio de la actividad ubicado en la lonja del Puerto de Vigo, incluyendo la autorización el registro y la adopción de medidas cautelares, así como el examen de la documentación existente tanto en soporte papel como electrónico con la posibilidad de obtención de copia de la misma.

En el registro domiciliario se encontraron dos clases de archivadores:

1) Archivadores rotulados en negro, que contenían liquidaciones en color azul en las que aparecía sobreimpreso el nombre y el anagrama de **Cooperativa X...**, y en las que se identificaba al proveedor, grapadas cada una con una factura en las que se liquidaba IVA.

2) Archivadores rotulados en rojo, que contenían liquidaciones de color blanco en las que únicamente aparecía identificado el proveedor con un número y el nombre del barco. Cada una llevaba grapada una hoja en la que también se identificaba al proveedor con un número y el nombre del barco, y en la que para cada fecha de descarga se detallaba la cantidad y el importe resultante de la venta. Los conceptos que aparecían en la parte inferior eran idénticos a los de la factura, con excepción de que nunca aparecía IVA.

La Inspección consideró que tanto las facturas grapadas como las hojas que acompañaban a las liquidaciones sin membrete recogían compras efectuadas por la Cooperativa a sus proveedores y las ventas efectuadas de esas compras, por lo que la suma de la totalidad de los importes-subasta que aparecían en ambos tipos de liquidaciones constituían las ventas totales, y ello por las siguientes razones:

- Generalmente todas las liquidaciones aparecían firmadas por el proveedor.
- Las liquidaciones con membrete estaban perfectamente contabilizadas, pero no las liquidaciones sin membrete.
- Para un mismo proveedor y una misma fecha no coincidían en ningún caso los datos de unos y otros.
- Generalmente en la fecha de una factura había también una liquidación sin membrete realizada al mismo proveedor que correspondía a la misma fecha de factura, pero en la que había diferencias en cuanto a especies, cantidad por cada fecha de descarga, fecha de descarga, importe por fecha de descarga, importe total subasta, importe de la comisión de la cooperativa, cantidades a deducir.

Como resultado de las referidas actuaciones se incrementaron las bases imponibles de la Cooperativa en concepto de ventas ocultas (ventas no contabilizadas ni declaradas), las cuales tenían su origen en compras ocultas (no contabilizadas ni declaradas) efectuadas por la Cooperativa a distintos armadores, socios o no socios. Dentro de estos armadores que vendían sus capturas a través de la **Sociedad Cooperativa X...**, no declarando a la Hacienda Pública parte de dichas ventas ni reflejándolas en su contabilidad, se encontraba el Sr. **Jx...**

En consecuencia, la Inspección procedió a incrementar el importe de las ventas declaradas por el interesado en la actividad económica de su IRPF en los períodos objeto de comprobación.

Cuarto:

La primera cuestión a resolver se refiere a la alegada prejudicialidad penal, al indicar la parte actora que la Inspección no debía haber practicado liquidaciones por el IRPF 2007 y 2009 en la medida en que, por los mismos hechos, y en base a la misma documentación, denunció por delito contra la Hacienda Pública los ejercicios 2008 y 2010 del mismo impuesto. Y como la referida documentación fue la obtenida en el registro en el domicilio de la **Cooperativa X...**, y a su vez esta entidad también fue denunciada por delito contra la Hacienda Pública por el IVA de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, incidía otra causa de prejudicialidad penal, dado que los mismos hechos en los mismos ejercicios estaban siendo objeto de un procedimiento penal.

Sobre esta cuestión –la posible prejudicialidad penal- ya ha tenido ocasión de pronunciarse anteriormente este Tribunal Central. Y así, en Resolución 5920/2014, de 10/05/2018, ha establecido el criterio de que no hay prejudicialidad penal si se trata de distintos períodos impositivos. En palabras del Tribunal Supremo (STS de 18 de octubre de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina número 1287/2015), la hay si se está desarrollando un proceso penal “sobre los mismos hechos y períodos,” aunque se refiera a un concepto impositivo distinto, ya que “ni se estaba ante distintos ejercicios impositivos ni ante distintos servicios ni ante distintas facturas”. Los hechos producidos en distintos ejercicios pueden guardar mucha similitud entre ellos, pero no son los mismos hechos, lo que permite el enjuiciamiento separado.

En la mencionada sentencia el Tribunal Supremo, tras exponer lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT y el artículo 32 del RD 2063/2004, señala que:

“(...) compartimos la interpretación de la recurrente de que de estos preceptos se desprende la obligación de paralizar los procedimientos que versan sobre los mismos hechos, y también claramente queda especificado por el reglamento que si la calificación de los hechos se está discutiendo en sede penal, no se pueden continuar actuaciones administrativas, sino que debe esperarse a que concluya la actuación judicial. La Ley y el Reglamento

prevén que si la Administración conoce que los mismos hechos están sub iudice, no se puede continuar el procedimiento administrativo, y que ello se establece para evitar contradicciones.

Si, en sede penal no se apreciara la existencia de delito, la Administración tributaria podrá entonces continuar sus actuaciones, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerados probados, y todas las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes”.

.....
“(...) en el caso analizado por la sentencia recurrida (...) ni se estaba ante distintos ejercicios impositivos ni ante distintos servicios ni ante distintas facturas, sino que son los mismos hechos los que están siendo analizados en sede penal y en sede administrativa, con la única salvedad de que en sede judicial se analiza la deducibilidad de las facturas en el Impuesto sobre Sociedades y en sede administrativa la deducción en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido”.

.....
“(...) consideramos que la Sentencia impugnada incurre en infracción de los artículos 180 de la LGT 58/2003 y 32.1 del Reglamento General de régimen Sancionador Tributario, porque estando probado que la Administración tributaria tuvo conocimiento de que se estaba desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos y períodos, si bien referido a un concepto impositivo distinto, debió paralizar sus actuaciones por preferencia del orden jurisdiccional penal, en evitación de soluciones contradictorias sobre los mismos hechos, y debió abstenerse de liquidar y de sancionar en tanto en cuanto no hubiera recaído sentencia en el proceso penal relativo a los mismos hechos (...)”.

Siguiendo el criterio señalado, este Tribunal Central declaró en la Resolución de 10/05/2018 antes citada que, para que la Administración deba abstenerse de seguir con las actuaciones inspectoras, incluso aunque se tratase de diferentes figuras impositivas, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- La apreciación de indicios de delito debe venir motivada por unos mismos hechos.
- Estos hechos deben ser regularizados dentro de un mismo procedimiento inspector.
- Los hechos regularizados deben referirse a un mismo período impositivo.

En el caso ahora analizado, si bien es cierto que los hechos sobre los que la Inspección aprecia indicios de delito son regularizados dentro de un mismo procedimiento inspector, los hechos sobre los que la Inspección regulariza en vía administrativa (IRPF, ejercicios 2007 y 2009) no se refieren a los mismos períodos impositivos que los que son objeto de análisis en sede penal (IRPF, ejercicios 2008 y 2010), como exige el Tribunal Supremo para ordenar a la Administración que se abstenga de seguir el procedimiento administrativo. Ello es así porque los hechos que motivan la regularización en cada período impositivo pueden ser completamente distintos, guardar cierta similitud entre ellos o incluso ser idénticos, pero en ningún caso, obviamente, pueden ser los mismos hechos, lo cual impide entender aplicable la prejudicialidad a distintos períodos impositivos.

Sí se trata, en cambio, de los mismos períodos impositivos (al menos uno de ellos, el 2009) de los denunciados penalmente en relación con la entidad a la que el recurrente realizaba sus ventas no declaradas, la Cooperativa. Pero en este caso tampoco se puede hablar de prejudicialidad penal, al tratarse de dos obligados tributarios distintos.

A todo lo anterior hay que añadir que, por parte de los Tribunales de Justicia del orden contencioso, esta cuestión ya ha sido objeto de examen con ocasión del recurso interpuesto relativo a la regularización practicada por la Inspección sobre el IVA, períodos correspondientes a los años 2008, 2009 y 2010, del Sr. **Jx...**, que por razón de la cuantía no pudo ser objeto de recurso de alzada ante este TEAC, ni tampoco fue denunciado en la vía penal.

En concreto, en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 18 de julio de 2016, rec .../2015, se indica (el original en gallego, la traducción es de este Tribunal):

“En el presente caso las actuaciones penales, tal y como se han desarrollado, sólo tendrían relevancia en el presente procedimiento –a los efectos de entender que concurriría una cuestión prejudicial excluyente- si llegaran a declarar que **NO EXISTEN LOS HECHOS** de los que parte la Administración, es decir, que no existe contabilidad B y, en consecuencia, que no existieron ventas que no se declararon, y dicha declaración –nos atrevemos a adelantar- no es posible: como resultado de la entrada en el domicilio de la cooperativa se aprehendió documentación que acreditaba ventas diferentes de las contabilizadas legalmente y, lo que es más relevante, 147

de los vendedores firmaron actas de conformidad asumiendo la existencia de ventas en B, y este es un dato que no es posible que se declare como no existente en una sentencia penal.

Cuestión diferente es si es o no suficiente para una condena penal. A esto añadimos que, como resulta de las actuaciones penales, no parece que se pusiera en cuestión la legalidad de la entrada en el domicilio de la Cooperativa o que acarreará alguna consecuencia para la eficacia de la documentación intervenida o su uso en el actual procedimiento.

En conclusión, de lo dicho resulta que no existía razón legal que impusiera que la Inspección suspendiera las actuaciones contra los vendedores hasta la firmeza de las actuaciones penales”.

Es de destacar que sobre las pruebas que ahora nos ocupan se ha pronunciado asimismo el Juzgado de lo Penal número 3 de Pontevedra en Sentencia número .../2015 de fecha 17 de junio de 2015, en la que condena a... por un delito contra la Hacienda Pública en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2008 a 2010, y a la propia Cooperativa en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2010.

En ella se recoge como hechos probados que la entidad realizaba dentro de su objeto social operaciones de compra y venta de pescado que se reflejaba fielmente en su contabilidad, y operaciones que no se reflejaban en contabilidad (operaciones en B) por las que no se tributó.

Esta Sentencia del Juzgado de lo Penal fue declarada nula por la Audiencia Provincial de Pontevedra (sentencia de 15/03/2016, rec .../2015) por falta de motivación suficiente en relación con la autoría tanto de la persona física (el Presidente de la Cooperativa) como de la jurídica, ordenando la retroacción de las actuaciones al Juzgado y sin entrar a valorar el resto de las cuestiones recurridas. Sin que haya llegado al conocimiento de este Tribunal Central la existencia de nueva sentencia penal, tanto respecto a la Cooperativa, como al Sr. **Jx...**, obligado tributario recurrente.

En definitiva, y por los motivos expuestos, procede desestimar la cuestión planteada.

Quinto:

El siguiente asunto a resolver se refiere a la alegada nulidad de las liquidaciones practicadas por la Inspección al considerar el reclamante que son nulas las pruebas obtenidas en el registro de la Cooperativa. Y ello en base a los siguientes motivos:

- Falta de competencia del Juzgado de Vigo para la autorización de entrada en el domicilio social.
- Nulidad de la diligencia de entrada en el domicilio de la Cooperativa al no estar presente en el registro el Secretario Judicial
- El auto judicial sólo autorizaba la entrada en el domicilio al objeto de obtener información para la comprobación tributaria de la Cooperativa.

Por auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Vigo número 1, de fecha 11 de octubre de 2011, se autorizó la entrada de la Inspección en el domicilio fiscal de la **Cooperativa X...** sito en el Puerto Pesquero de ... (Pontevedra) y en el domicilio de la actividad sito en la lonja del puerto de Vigo, incluyendo autorización del registro del domicilio y la toma de medidas cautelares relacionadas con las autorizaciones objeto de inspección. Si bien uno de los domicilios indicados se hallaba en ..., el Juzgado se declaró competente para autorizar la entrada porque la sede del órgano administrativo que solicitó la autorización (la Inspección) estaba en Vigo, aplicando el artículo 14 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

El reclamante discute la competencia del Juzgado de Vigo para otorgar la autorización de la entrada en el domicilio de ..., aduciendo que el órgano de la AEAT que realizó la solicitud de entrada, el Delegado Especial de Galicia, radicaba en A Coruña, y que en cualquier caso el domicilio fiscal de la Cooperativa, donde legalmente debía hallarse la contabilidad, estaba en ... y no en Vigo. Sobre el particular hay que indicar que el órgano que realiza la solicitud, y a quien se autoriza la actuación, es la Inspección de la AEAT de Vigo, aunque se tramite a través de la Delegación Especial. Pero es que, en cualquier caso, el auto del Juzgado autorizando la entrada en los domicilios era recurrible en apelación ante el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, sin que conste que se hubiera recurrido –por el único legitimado, la Cooperativa-, y habiendo por ende alcanzado firmeza. Y sin que este Tribunal Central sea competente para pronunciarse sobre la competencia del Juzgado para la autorización concedida.

Mantiene asimismo el reclamante la nulidad de la diligencia de entrada por no estar presente en el registro el Secretario Judicial. Cita una serie de Sentencias al respecto, las cuales sin embargo no se refieren al ámbito tributario. En éste, no es necesaria la presencia del Letrado de la Administración de Justicia (antes Secretario Judicial) en la actuación, porque la finalidad de la misma es la ejecución forzosa de un acto de la Administración, en este caso el ejercicio de las facultades de comprobación e investigación de la Inspección habilitado por la Orden de carga en plan firmada por el Inspector Jefe (art. 8.6 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, Ley 29/1998: *“Conocerán también los Juzgados de lo Contencioso-administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la administración pública...”*). El único requisito que impone el auto para la actuación en el domicilio de la empresa es que, finalizada ésta, se remita la Juzgado copia del acta levantada e informe de las incidencias acontecidas durante la misma. Por lo que se desestima también esta cuestión.

En lo que se refiere a la alegación de que la información obtenida en el registro domiciliario de la Cooperativa sólo podía ser utilizada en la regularización de la situación tributaria de ésta y no en la del contribuyente reclamante, hay que señalar que en el curso de las actuaciones inspectoras relativas a un obligado tributario pueden obtenerse datos con trascendencia tributaria para otros terceros deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras. Y ello en base a lo dispuesto en el art. 93 de la LGT, que establece que *“Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”*.

En el presente caso las pruebas fueron lícitamente obtenidas al amparo del auto judicial en el que se establecía que la autorización incluía el registro del domicilio y la adopción de medidas cautelares relacionadas con las actuaciones objeto de inspección, que comprendían el Impuesto sobre Sociedades y el IVA de los ejercicios 2007 a 2010 de la Sociedad Cooperativa. Entre esas actuaciones se hallaba el examen de la documentación existente, tanto en soporte papel como electrónico, con la posibilidad de obtención de copia de la misma.

No se percibe en qué medida la Inspección pudo vulnerar los derechos del recurrente cuando, tras el examen de la documentación de la Cooperativa - art. 171 RGAT – y determinar que existía una contabilidad B, inicia nuevas actuaciones contra los vendedores (entre ellos el reclamante) y aporta el soporte documental correspondiente, actuaciones que cumplen con las exigencias del art. 178 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (RD 1065/2007). Dentro de las facultades/obligaciones de la Inspección están las de obtener información con trascendencia tributaria, y esto puede acontecer en actuaciones con autonomía propia (requerimientos de información - art. 55 RGAT - que en el caso del art. 57 no exigen una notificación al obligado tributario) o en el curso de una actuación inspectora contra un tercero, sin que ningún precepto exija la presencia del afectado (futuro), quien podrá defenderse en las actuaciones que puedan iniciarse en su contra, aportando pruebas que puedan contradecir la documentación que aporte la Inspección.

Conviene recordar que no nos hallamos ante actuaciones penales de autos de entrada/registro dictadas por el Juez de instrucción, sino ante una autorización del art. 8.6 LJCA en el curso de unas actuaciones administrativas, y los terceros –reseñados en la facturación B - no son titulares del derecho a la inviolabilidad de domicilio del art. 18.2 CE, por lo que no tenían que ser mencionados en el auto que autorizó a la Inspección la entrada en las oficinas de la Cooperativa.

En modo alguno es de aplicación la STSJ Cataluña de 28/09/2006 que se cita por el reclamante, porque dicha sentencia anula las actuaciones por la nulidad previa del auto de entrada, ni tampoco las reiteradas referencias a sentencias penales y a diligencias de entrada/registro e intervención de comunicaciones autorizadas por el Juez de instrucción, que nada tienen que ver con el caso presente.

En definitiva, las pruebas obtenidas en la actuación en el domicilio de la Cooperativa, cliente del obligado tributario, y utilizadas en la regularización practicada, son plenamente válidas, por lo que procede desestimar las alegaciones realizadas en este punto.

Sexto:

En cuanto al fondo del asunto debatido, la parte actora rechaza que hubiera realizado ventas no declaradas de pescado a la Cooperativa, e indica que la Inspección no lo ha probado debidamente.

Para empezar, manifiesta que la hoja adjunta a la liquidación sin membrete que la Inspección considera que refleja las ventas ocultas es un albarán que recoge tanto la mercancía que se va a subastar como la entregada a conforme directamente al cliente por el armador y que también es facturada por la Cooperativa. Pero, tal y como fundamenta la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado, ello no es así por los siguientes motivos:

- Cuando se desglosan especies se observa que en las facturas hay algunas que no se encuentran en las hojas que acompañan a las liquidaciones sin membrete y viceversa. El contribuyente lo trata de justificar señalando que las anotaciones del armador a veces son difíciles de interpretar, pero lo cierto es que tanto las liquidaciones con membrete como las sin membrete, como las hojas que se acompañan, están mecanizadas y firmadas generalmente por los armadores.

- En cuanto a las diferencias de peso, manifiesta el sujeto pasivo que el pesaje se realiza en los barcos y no siempre son las condiciones ideales para realizar esta labor. Esta manifestación justificaría unas pequeñas discrepancias pero no las diferencias abismales como existen en muchos casos.

- Cuando aparecen especies en liquidaciones sin membrete que no se hallan en las facturas contabilizadas el sujeto pasivo manifiesta que se trata de un error o se las quedó el armador.

- Se intenta justificar la facturación de determinadas cantidades de especies descargadas según hojas que acompañan a liquidaciones sin membrete mediante facturas de una fecha posterior, e incluso en muchos casos muy posterior que corresponde según se hace constar en las mismas a otras fechas de descarga.

- Las cantidades que aparecen a deducir en concepto de entrega son distintas en las liquidaciones con membrete y en las liquidaciones sin membrete. Dado que en múltiples ocasiones aparecen entregas a cuenta realizadas en las liquidaciones sin membrete que no están o lo están por importe distinto en las liquidaciones con membrete, y el importe a liquidar consignado en estas liquidaciones es el que aparece satisfecho según la contabilidad, está claro que dichas liquidaciones son totalmente distintas. Requerida explicación sobre múltiples discrepancias concretas entre las cantidades que aparecen como entregas a cuenta entre una y otra liquidación, el sujeto pasivo manifiesta en todas las ocasiones que estas cantidades que figuran como “nuestra entrega” en las liquidaciones sin membrete se refiere al pescado que han confirmado los clientes y que se pasa a factura el mismo día o a la venta siguiente.

- Existen determinados conceptos a deducir en las liquidaciones sin membrete que no aparecen en las liquidaciones con membrete. Al respecto se manifiesta que los conceptos que aparecen a deducir tanto en unas como en otras son gastos del armador pagados por la Cooperativa por cuenta de aquél, que en caso de las relacionadas en las hojas sin membrete tienen su reflejo posterior en las liquidaciones a los armadores. Sin embargo, requerida información sobre múltiples discrepancias en casos concretos, e identificados conceptos descontados en liquidaciones sin membrete que no aparecen en liquidaciones contabilizadas, se manifiesta que son los importes que corresponden al pescado entregado al armador (que es vendido a través de la Cooperativa) y que se incluyen para que el armador tenga una idea aproximada del importe que le queda por cobrar.

El recurrente, por su parte, además de las alegaciones indicadas, niega la valoración que la Inspección da a la documentación que descubrió en los locales de la Cooperativa, y expone: las descargas de pescado dan lugar a dos entregas, una realizada horas antes de la subasta y otra en la misma subasta, por lo que es posible que existan diferencias por error en la identificación de las especies; en ocasiones la contabilización es por cajas y otras por kilos; existe pescado descargado que no llega a la subasta (retirado por falta de talla, consumo personal del armador...), y en otros casos se trata sólo de albaranes. También subraya que no se obtuvieron datos incriminatorios en la contabilidad oficial de la Cooperativa, ni tampoco del destino de las ventas B, ni se identifica a los compradores de éstas.

Pero la parte actora no niega, por ser algo obvio, que existía en la Cooperativa una contabilidad diferente de la oficial en la que se recogían descargas de pescado, siendo su línea de defensa dar una explicación del motivo de estas anotaciones, y subrayando las deficiencias de prueba de la Inspección.

A su vez, las explicaciones del recurrente para justificar las diferencias entre la documentación obtenida por la Inspección en el domicilio de la Cooperativa y, en concreto las compras a los proveedores- entre los que se halla el recurrente- y las ventas declaradas por éste, las rebate el informe ampliatorio del acta de la Inspección de forma convincente, como ya se ha indicado: existen discordancias entre las cantidades y/o especie de pescado descargado; se intentan justificar con facturas emitidas en plazo alejados; las explicaciones de la Cooperativa fueron

cambiando a lo largo de las actuaciones inspectoras; listados de ventas pendientes que carecen de sentido si se trata del mismo pescado, etc, explicaciones que impiden atribuir carácter probatorio a las razones alegadas.

Pero, además, en la Sentencia .../2015 del Juzgado de lo Penal nº 3 de Pontevedra, en la que se condena a la **Cooperativa X...** por delito contra la Hacienda Pública por IVA 2008 a 2010, se recoge como hechos probados que dicha entidad realizaba dentro de su objeto social operaciones de compra y venta de pescado que se reflejaba fielmente en su contabilidad, y operaciones que no se reflejaban en contabilidad (operaciones en B) por las que no se tributó. Y se añade:

“...lo que viene confirmado por el hecho no controvertido de que, a raíz de estas diligencias inspectoras se incoaron expedientes a numerosos armadores que vendían a la cooperativa, y 147 de ellos firmaron actas de conformidad con la Agencia tributaria reconociendo “ventas a la Cooperativa del Mar San Miguel no contabilizadas ni declaradas a efectos fiscales, ni se ha repercutido el IVA en relación a las mismas. El sujeto pasivo reconoce que los datos que contienen las liquidaciones sin membrete y los documentos adjuntos a las mismas, corresponden a ventas de pescado a la Cooperativa que no han sido declarados ni contabilizados”. Y el hecho de que tales armadores firmaran las actas de conformidad por cuanto resultaba mas beneficioso económicamente para los mismos, ello no supone, como pretende hacer creer la defensa, que únicamente firmaron por dicho motivo pero no porque efectivamente reconocieran ventas no declaradas a la Cooperativa san Miguel, ya que es inviable que 147 armadores prestaran una conformidad reconociendo hechos que no fueran ciertos, vistas las importantes consecuencias económicas que para ellos se derivaron”.

En consecuencia, se desestiman las alegaciones realizadas también en este punto.

Séptimo:

Señala también la parte actora que la Inspección no ha determinado correctamente los ingresos imputados, porque, del mismo modo que se le han atribuido las cantidades que figuraban en las liquidaciones sin membrete como pagos de la Cooperativa por sus compras, también debían haberse deducido otros conceptos de gastos que figuraban en la misma documentación.

Ahora bien, para que sean admisibles como partidas deducibles, los gastos deben cumplir una serie de requisitos:

- Contabilización: Resulta necesaria la contabilización como consecuencia del propio régimen de determinación de la base imponible que con carácter general se realiza en estimación directa, por diferencia entre ingresos y gastos. La contabilización del gasto pone de manifiesto un requisito adicional, que el gasto ha de ser efectivo, no siendo admisibles gastos manifestados por simples anotaciones contables.

- Imputación: Los gastos deben ser objeto de imputación al ejercicio en que se producen, aunque caben excepciones (criterios de imputación temporal distintos con determinados requisitos).

- Justificación: Los gastos deben estar suficientemente justificados, justificación que normalmente se debe realizar mediante el correspondiente documento o factura.

- Correlación con los ingresos: los gastos, además de ser reales, deben estar claramente relacionados con la actividad de la entidad, es decir, que tengan como causa ésta.

En el presente caso en las liquidaciones sin membrete se reflejan una serie de descuentos que parecen corresponder a gastos de etiquetado, descarga, Autoridad Portuaria pagados por la Cooperativa, cliente del hoy reclamante, a cuenta de éste, pero, dado que no se aporta documentación alguna al respecto, no procede deducirlos como gasto al determinar el rendimiento neto de la actividad económica.

Adicionalmente, el recurrente manifiesta que debe deducirse de la supuesta contraprestación cobrada de la Cooperativa el importe del IVA, apoyando su alegación en la Sentencia del TJCE de 7 de noviembre de 2013, conforme a la cual, si un contrato se ha celebrado sin mención del IVA, el importe de dicho impuesto debe deducirse de la base tanto a efectos del propio IVA como del impuesto directo (IRPF o Impuesto sobre Sociedades).

Sobre este asunto este Tribunal Central debe traer a colación la **Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1446/2017, de 27 de septiembre**, que estima el recurso de casación 194/2016, siendo la recurrente **QZ SA**,

interpuesto contra Sentencia del TSJ de Galicia núm. 194/2016. **QZ** era otro de los armadores que vendían su producto a la **Cooperativa X...**,

Pues bien, en esta Sentencia del TS se fija doctrina, y se señala que, cuando se descubren entregas de bienes no declaradas, el precio obtenido incluye el IVA, debiendo ser tenido en cuenta al determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En concreto, se señala en el Fundamento de Derecho Cuarto:

“CUARTO . Incidencia indirecta de la interpretación del artículo 78.Uno de la LIVA, regulador de la base imponible del IVA, en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Puede no resultar inicialmente explicable el criterio expuesto, sustentando en la doctrina del TJUE, en otros ámbitos impositivos distintos del IVA, en cuanto que entender implícito en el precio convenido por las partes que contratan un impuesto que no solamente no se menciona en la compraventa sino que, incluso, quieren ignorar y ocultar a la Administración, resulta contrario al principio de la autonomía de la voluntad y a la lógica de las presunciones. Sin embargo, este Tribunal, conforme a los principios de eficacia directa y primacía del Derecho europeo, ha de acoger la doctrina expuesta que se justifica, en relación con el IVA, por la naturaleza específica de este impuesto europeo, regulado en la Directiva 2006/112/CE, de 26 de noviembre, como un impuesto indirecto y general sobre el consumo, multifásico, que grava de manera exactamente proporcional el precio de las operaciones de comercio de bienes y servicios, y de carácter neto en cuanto que lo exigido es la diferencia entre el IVA repercutido por el contribuyente en sus operaciones y el IVA soportado en el coste de sus adquisiciones de bienes y servicios, al sujetar el valor añadido en cada operación.

Y siendo ello así, la interpretación del 78.Uno de la Ley 37/1992, ex jurisprudencia del TJUE, ha de incidir de manera indirecta o como consecuencia necesaria en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y, en su caso, en las sanciones que con base en el mismo se impongan.

En efecto, el artículo 10, apartados 1 y 2, de la LIS , señala que la base imponible en este impuesto es el importe de la renta obtenida en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imposables negativas de periodos impositivos anteriores. Y en el método de estimación directa, se calcula corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la propia Ley, el resultado contable determinado conforme a las normas del Código de Comercio y las demás relativas a dicha determinación y sus disposiciones de desarrollo.

Pero, aun sin contabilizar las operaciones de que se trata, lo que no puede admitirse es que, no siendo el IVA un ingreso que integre la renta de la sociedad, la determinación de ésta a efectos del IS se haga, sin tener en cuenta el Derecho europeo, con una base imponible por el impuesto indirecto diferente a la que debe prevalecer en la propia liquidación de éste.

Dicho en otros términos, el precio de las compraventas contempladas no puede ser distinto: con IVA incluido para las liquidaciones de este impuesto; y sin IVA incluido para las liquidaciones del IS y las sanciones derivadas.

Tal como consta en el expediente, la Sociedad Cooperativa Gallega del Mar de San Miguel, F36011641, fue objeto de actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria y como resultado de las mismas se instruyeron actas incrementando la base imponible en concepto de ventas ocultas (ventas no contabilizadas ni declaradas) que tienen su origen en compras ocultas (no contabilizadas ni declaradas) efectuadas por la Cooperativa a distintos armadores, socios o no socios.

Dentro de estos armadores que venden sus capturas a través de la Sociedad Cooperativa Gallega del Mar San Miguel, no declarando a la Hacienda Pública parte de dichas ventas ni reflejándolas en su contabilidad se encontraba Pesquera Pardavila, dando lugar a la siguiente propuesta de regularización, acogida en la liquidación impugnada:

....

Liquidaciones que han de ser corregidas, en cuanto que al determinar las ganancias en el IS, derivadas de las ventas ocultas contempladas, del precio correspondiente ha de deducirse el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que, conforme a la doctrina del TJUE, ha de entenderse incluido en el mismo.

Los razonamientos expuestos justifican la estimación del recurso de casación interpuesto sólo en cuanto procede la anulación de las liquidaciones y sanciones impugnadas para que se tenga en cuenta, en las nuevas liquidaciones y sanciones que se practiquen y acuerden, que el precio convenido por las partes para las operaciones contempladas, en las que no se hace mención del IVA devengado, incluye dicho impuesto”.

Dicho criterio ha sido reiterado en otras dos sentencias del Alto Tribunal, **la de 12 de marzo de 2018, recurso de casación 166/2016**, formulado contra una liquidación de impuesto sobre sociedades, y **la de 19 de**

febrero de 2018, recurso de casación 192/2016, formulado contra una liquidación de IRPF, que, tras reiterar los argumentos de la sentencia de 27 de septiembre de 2017, afirma:

“En efecto, conforme al artículo 6.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre), constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de renta por el contribuyente, de la que no forma parte el IVA que éste último puede repercutir a sus clientes. No puede admitirse que, no siendo el IVA un ingreso que integre la renta de las personas físicas, la determinación de ésta a efectos del IRPF se haga, sin tener en cuenta el Derecho de la Unión Europea, con una base imponible por el impuesto indirecto diferente a la que debe prevalecer en la propia liquidación de éste.

4. En otros términos, el precio de las compraventas contempladas no puede ser distinto: con IVA incluido para las liquidaciones de este impuesto; y sin IVA incluido para las liquidaciones del IRPF y las sanciones derivadas.”

En consecuencia, debe estimarse en este punto la alegación del interesado, debiéndose corregir las liquidaciones practicadas de forma que, al determinar el importe de las ventas no declaradas a efectos del IRPF, se minore en la cuantía de IVA que ha de entenderse incluido en el mismo. Lo que determinará asimismo la modificación de la base de la sanción practicada.

Octavo:

El último asunto a considerar es la procedencia de la sanción impuesta sobre la liquidación practicada. La Inspección ha considerado constitutiva de infracción tributaria la conducta del interesado, calificándola como muy grave por utilización de medios fraudulentos consistentes en anomalías sustanciales en la contabilidad por omisión de operaciones realizadas, y sancionándola con multa del 125% sobre la cuantía defraudada en cada ejercicio objeto de comprobación.

La Inspección fundamenta la culpabilidad del recurrente indicando que *“...esa culpabilidad se aprecia con claridad en el comportamiento del obligado tributario puesto que no puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, al presentar declaración incorrecta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007, como consecuencia de no contabilizar ni declarar ventas de pescado capturado por sus buques realizadas a la **Sociedad Cooperativa X...** (NIF: ...), habiendo obtenido una devolución indebidamente y dejando de ingresar la totalidad de la deuda tributaria que le correspondería, hechos que determinan, a todas luces, una actuación culpable en el cumplimiento de sus deberes fiscales.*

En el presente expediente, es clara e inequívoca la vulneración de la obligación que incumbe a todo sujeto pasivo a liquidar y declarar correctamente las rentas conforme a su naturaleza y con arreglo a los supuestos de hecho recogidos en la normativa aplicable, por lo que esta Dependencia entiende probada la culpabilidad del sujeto infractor, confirmando la propuesta de imposición de sanción”.

Este Tribunal Central considera asimismo, y como también entiende el TEAR en su Resolución, que la conducta del obligado tributario sí es constitutiva de infracción tributaria. Al menos concurre en la misma la mínima negligencia que exige la norma, y sobre la que el Tribunal Supremo afirma: *“la negligencia no exige para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos en la misma”.*

Por su parte, y en lo que se refiere a la interpretación razonable de la norma, el Tribunal Supremo ha señalado en sentencia de 10 de septiembre de 2009:

“Es de recordar que la discrepancia interpretativa o aplicativa sobre las normas jurídicas a considerar -en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido- ha de poder calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamentos objetivos. De no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables -como lo ha sido la de autos- resultaran impunes”.

El artículo 183 de la Ley 58/2003 establece que: *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con **cualquier grado de negligencia** que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u*

otra ley”, de tal forma que la imposición de una sanción requiere “la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica conciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias...” (SAN de 07/12/1994).

Tal y como dispone el artículo transcrito, las infracciones tributarias serán sancionables incluso a título de simple negligencia. En el presente caso resulta claro que la conducta del interesado, al omitir en sus libros contables y en sus declaraciones-liquidaciones el beneficio obtenido en las operaciones realizadas en su actividad económica descubiertas por la Inspección, debe ser calificada como infracción tributaria muy grave, sin que su conducta haya venido amparada por ninguna interpretación razonable de la normativa tributaria, en cuanto que nos encontramos ante cuestiones de hecho y no de divergencias en la aplicación de las normas, por lo que resulta claro que concurre en su conducta el grado de culpabilidad preciso para la imposición de las sanciones.

En consecuencia, debe confirmarse la sanción impuesta, por estimarse que resulta ajustada a Derecho, sin perjuicio de que, como el obvio, se ajuste su base de cálculo en atención a la modificación de la cuota dejada de ingresar resultante de lo fallado en la presente resolución.

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en el referido recurso de alzada ordinario,

ACUERDA

SU ESTIMACIÓN PARCIAL, aceptando las alegaciones del interesado de acuerdo con lo indicado en el Fundamento de Derecho Séptimo, y **desestimando** el resto de su pretensión.

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