

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081100

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de enero de 2021

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 5601/2017

### SUMARIO:

**IVA. Hecho imponible. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Lugar de realización del hecho imponible.** *Compraventa de vehículos usados.* Las adquisiciones de vehículos usados efectuadas por la entidad que nos ocupa durante los períodos objeto de regularización, tienen la calificación de adquisiciones intracomunitarias de bienes, toda vez que tiene lugar la puesta a disposición del adquirente -es decir, la entidad- de bienes muebles corporales -los vehículos-, el adquirente es un empresario o profesional, el transmitente es empresario o profesional, y se produce el transporte de los bienes por cuenta del adquirente desde un Estado miembro -Alemania- con destino a otro Estado Miembro -Francia-. Los proveedores de los vehículos dieron la consideración de «entregas intracomunitarias» a las transacciones, con exención de IVA, de acuerdo con las facturas emitidas. Estas circunstancias han sido constatadas por la Inspección y no han sido en ningún caso rebatidas por la entidad. Asimismo, la Inspección ha puesto de manifiesto en el curso de las actuaciones que la entidad ha comunicado un NIF-IVA suministrado por la Administración española en las mencionadas adquisiciones intracomunitarias, sin que ésta haya manifestado su oposición a estos hechos.

Dicho esto, no concurren en el presente caso ninguno de los supuestos de no sujeción o exención de las adquisiciones intracomunitarias. La Inspección ha puesto de manifiesto que en las facturas emitidas por los empresarios vendedores de los vehículos en los demás Estados miembros distintos de España queda patente que las citadas operaciones han sido calificadas como entregas intracomunitarias de bienes, exentas en origen, y sujetas en destino, ya que se trata de entregas efectuadas por un empresario o profesional, a otro empresario o profesional que facilita su NIF-IVA español. Estos vendedores en otros Estados miembros han podido deducir el IVA soportado en las adquisiciones de los citados vehículos, toda vez que los destinan a operaciones con derecho a la deducción del Impuesto. Se pone por tanto de manifiesto que los vendedores no han tributado por el régimen especial de bienes usados, sino por el régimen general, circunstancia que no ha sido desvirtuada por la entidad.

Tampoco procede la aplicación de esta exención, toda vez que los destinatarios de las entregas cuestionadas, realizadas por la entidad en el Estado miembro de Francia, son particulares no empresarios ni profesionales identificados a efectos del Impuesto en Francia. Solamente en el caso de que esos destinatarios fueran empresarios o profesionales identificados a efectos de IVA en Francia, cabría la inversión del sujeto pasivo en la subsiguiente entrega, que es la mecánica que recoge el art. 26. Tres de la Ley del Impuesto. Además de lo anterior, debe recordarse que la entidad no facilitó a los proveedores comunitarios un número de operador a efectos de IVA atribuido por Francia, sino el español, por lo que dichas transacciones no se habrán declarado como adquisiciones intracomunitarias en Francia, país en el que, en su caso, se aplicaría la exención conforme a la regulación prevista para las llamadas operaciones triangulares.

En relación con el lugar de realización del hecho imponible, como regla general, las adquisiciones intracomunitarias de bienes se consideran realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se encuentre en el mismo el lugar de llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente. No obstante, también se consideran realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se hayan efectuado comunicando al vendedor el NIF-IVA español, y no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte. Corresponde a la entidad probar, por cualquier medio de prueba, que las referidas adquisiciones han tributado en el Estado de llegada, para así evitar la aplicación de la regla especial de localización o regla antifraude.

En el supuesto de que las adquisiciones intracomunitarias se graven en el Estado miembro que ha atribuido el NIF-IVA, esto es, que sea de aplicación la regla antifraude, el sujeto pasivo no tiene derecho a deducir las cuotas soportadas. Si los bienes adquiridos no se introducen en dicho Estado miembro, no se destinan a las necesidades de las operaciones gravadas, ya que si en estos casos se concediera al sujeto pasivo el derecho a la deducción en el Estado miembro de identificación, se perdería todo incentivo para declarar la adquisición intracomunitaria en cuestión en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, es decir, en el Estado miembro de consumo final, que es el que se considera como lugar de sujeción de las adquisiciones intracomunitarias. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 13, 14, 15, 26, 71, 82, 92, 94, 135 y 138.  
RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 23.  
Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 41 y 311.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 178, 179, 183 y 191.  
Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

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

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

El día 25/10/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 25/07/2017 contra la resolución dictada el 20 de abril de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de las reclamaciones económico-administrativas 08/04812/13 y 08/04607/13.

**Segundo.**

En relación con la entidad XZ SL, el 30 de marzo de 2012 se inician actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña (Agencia Estatal de Administración Tributaria). Las actuaciones, de carácter general, afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2009.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas, el 18 de enero de 2013 se formaliza acta de disconformidad A02-...3.

El acuerdo de liquidación se dicta el 15 de febrero de 2013, y del mismo resulta una deuda tributaria de 5.658.125,65 euros.

La regularización practicada se fundamenta en la exigibilidad de las bases imponibles de IVA devengado correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias realizadas por el obligado tributario que deben localizarse en territorio español por aplicación del artículo 71.Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en la inadmisión de la deducción de las cuotas autorrepercutidas correspondientes a dichas adquisiciones, al no haber sido destinados los bienes adquiridos a la realización en el territorio de aplicación del impuesto de operaciones que otorgan el derecho a la deducción, de conformidad con los artículos 92 y 94 de la citada Ley. Los hechos y fundamentos jurídicos de la regularización se exponen a continuación.

En el ejercicio objeto de comprobación, la entidad XZ SL (en adelante, XZ) realiza la actividad de compraventa de automóviles usados, mediante la adquisición de vehículos a empresas situadas en otros Estados miembros de la Unión Europea, principalmente Alemania, en régimen de adquisición intracomunitaria, y la posterior venta de dichos vehículos a empresarios y a particulares establecidos en otros Estados miembros, prácticamente en su totalidad en Francia. Los vehículos son transportados directamente desde el Estado miembro de origen hasta el Estado miembro del adquirente final.

Las entregas realizadas por proveedores alemanes son consideradas por estos como entregas intracomunitarias exentas, identificando a XZ como destinatario de las entregas en el territorio de aplicación del impuesto, al haberles suministrado XZ su NIF-IVA español. Posteriormente, XZ vende los vehículos en Francia, en parte a empresarios, considerándose estas ventas realizadas en el ámbito de operaciones triangulares, y en parte a particulares no identificados a efectos de IVA, sin que la entidad haya acreditado la tributación efectiva por el impuesto en Francia en este caso. Esta operativa dificulta a la Administración tributaria del Estado miembro de llegada de la mercancía la verificación de la tributación de las entregas a particulares franceses, y en particular la comprobación de la procedencia de aplicar el régimen especial de bienes usados por el margen de beneficio.

La entidad declara como adquisiciones intracomunitarias en sus autoliquidaciones por el impuesto la totalidad de las compras de vehículos a proveedores comunitarios, e incluye como entregas intracomunitarias las ventas realizadas a clientes empresarios establecidos en Francia. No declara bases imponibles ni cuotas devengadas por ventas acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, a pesar de haber consignado en las facturas emitidas a sus clientes la mención "IVA incluido, régimen especial de bienes de segunda mano", cuya aplicación efectiva supondría la tributación en origen de las entregas.

La regularización practicada por la Inspección afecta a las ventas de vehículos realizadas por XZ a particulares franceses no empresarios ni profesionales y no identificados como operadores intracomunitarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Las adquisiciones de vehículos a proveedores alemanes

posteriormente transmitidos a particulares franceses se consideran adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto, de conformidad con los artículos 13 y siguientes de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En principio, el punto de conexión para localizar las adquisiciones intracomunitarias es el lugar de llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente, como establece el artículo 71.Uno de la Ley del Impuesto. Por tanto, XZ debió, respecto de las adquisiciones intracomunitarias citadas, identificarse a efectos de IVA ante la Administración tributaria francesa y autorrepercutirse el IVA francés, con derecho a deducción de las cuotas autorrepercutidas, y repercutir el IVA francés en las entregas interiores al particular adquirente final. Sin embargo, XZ no acredita que estas adquisiciones intracomunitarias hayan tributado en Francia, por lo que procede aplicar la norma antifraude respecto del lugar de localización prevista en el apartado Dos del artículo 71 de la Ley 37/1992, debiendo tributar las adquisiciones en España. Finalmente, las cuotas autorrepercutidas declaradas por adquisiciones intracomunitarias localizadas en España por aplicación del artículo 71.Dos de la Ley del Impuesto no son deducibles, por no haberse destinado a la realización en el territorio de aplicación del impuesto de operaciones que otorguen el derecho a la deducción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 92 y 94 de la citada Ley.

### **Tercero.**

A partir de las actuaciones inspectoras realizadas, por la Dependencia Regional de Inspección se inicia expediente sancionador mediante la notificación de propuesta de imposición de sanción el 18 de enero de 2013.

Tras la modificación de la propuesta sancionadora mediante acuerdo de 15 de febrero de 2013, el 12 de marzo de 2013 se dicta acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, por el que se determina un importe de sanción a ingresar de 6.017.276,86 euros.

### **Cuarto.**

Disconforme con los acuerdos de liquidación y sancionador descritos en los antecedentes de hecho anteriores, la entidad interpone reclamaciones económico-administrativas 08/04812/13 y 08/04607/13 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

El Tribunal Regional dicta resolución acumulada el 20 de abril de 2017 por la que desestima las reclamaciones y confirma los acuerdos impugnados.

La resolución se notifica a la entidad el 27 de junio de 2017.

### **Quinto.**

Contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, la entidad interpone recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

En el escrito de interposición del recurso, la entidad formula las siguientes alegaciones:

- La entidad cumple los requisitos exigidos por la norma para considerar que las operaciones realizadas se corresponden con operaciones intracomunitarias exentas dentro de una operación triangular, que deben localizarse en Francia de acuerdo con el artículo 71.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- No es aplicable el artículo 71.Dos de la Ley 27/1992 a las operaciones realizadas. Corresponde a la Administración tributaria y no a la entidad probar que las operaciones han sido gravadas en el Estado miembro de destino.

- La entidad ha aplicado correctamente el régimen especial de bienes usados en sus facturas.

- Es incorrecta la determinación de la base imponible de IVA devengado, debiendo aplicar el margen total de las operaciones.

- Falta de acreditación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. Interpretación razonable de la norma. Vulneración del principio de proporcionalidad.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

**Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

**Tercero.**

La cuestión a decidir en la presente resolución se centra en la adecuación a Derecho de la regularización relativa a la tributación como adquisiciones intracomunitarias en España de las adquisiciones de vehículos efectuadas por la entidad XZ a proveedores situados en otros Estados Miembros distintos de España, fundamentalmente Alemania, para su posterior transmisión a particulares no empresarios ni profesionales en Francia.

Sobre la cuestión planteada existe doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogida, entre otras, en resolución de 12 de mayo de 2009, RG 1668/07, cuyos criterios se aplicarán al caso que analizamos. El artículo 13 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece:

Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

1.<sup>a</sup> Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:

a) Las adquisiciones de bienes cuya entrega se efectúe por un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

b) Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

c) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje comprendidas en el artículo 68, apartado dos, número 2.<sup>a</sup> de esta Ley.

d) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las ventas a distancia comprendidas en el artículo 68, apartado tres, de esta Ley.

e) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere el artículo 68, apartado cinco, de esta Ley.

f) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el Estado de origen de la expedición o transporte haya estado exenta del Impuesto por aplicación de los criterios establecidos en el artículo 22, apartados uno al once, de esta Ley.

g) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con el apartado siete del artículo 68.

(...).

El artículo 14 de la misma Ley dispone:

Uno. No estarán sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes, con las limitaciones establecidas en el apartado siguiente, realizadas por las personas o entidades que se indican a continuación:

1.<sup>o</sup> Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.

2.<sup>o</sup> Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto.

3.<sup>o</sup> Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

(...).

En cuanto al concepto de adquisición intracomunitaria de bienes, señala el apartado Uno artículo 15 de la Ley del Impuesto:

Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al

adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

El artículo 26 de la Ley regula las exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes, y establece:

Estarán exentas del impuesto:

(...).

Tres. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que concurren los siguientes requisitos:

1º. Que se realicen por un empresario o profesional que:

a) No esté establecido ni identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, y

b) Que esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en otro Estado miembro de la Comunidad.

2º. Que se efectúen para la ejecución de una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, realizada en el interior del territorio de aplicación del impuesto por el propio adquirente.

3º. Que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentre identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido el adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.

4º. Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, a quienes no les afecte la no sujeción establecida en el artículo 14 de esta Ley y que tengan atribuido un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española.

(...).

Teniendo en cuenta los preceptos expuestos, podemos afirmar que las adquisiciones de vehículos usados efectuadas por la entidad reclamante durante los períodos objeto de regularización, tienen la calificación de adquisiciones intracomunitarias de bienes, toda vez que tiene lugar la puesta a disposición del adquirente (es decir, la entidad reclamante) de bienes muebles corporales (los vehículos), el adquirente es un empresario o profesional, el transmitente es empresario o profesional, y se produce el transporte de los bienes por cuenta del adquirente desde un Estado miembro (Alemania) con destino a otro Estado Miembro, que es Francia. Los proveedores de los vehículos dieron la consideración de "entregas intracomunitarias" a las transacciones, con exención de IVA, de acuerdo con las facturas emitidas. Estas circunstancias han sido constatadas por la Inspección y no han sido en ningún caso rebatidas por la entidad reclamante.

Asimismo, la Inspección ha puesto de manifiesto en el curso de las actuaciones que la entidad ha comunicado un NIF IVA suministrado por la Administración española en las mencionadas adquisiciones intracomunitarias, sin que ésta haya manifestado su oposición a estos hechos.

No concurren en el presente caso ninguno de los supuestos de no sujeción o exención de las adquisiciones intracomunitarias, sino que la regla general es la realización del hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes por la adquisición de los automóviles a otros empresarios situados en otros Estados miembros, y solo en el caso de que se dé alguno de los supuestos de no sujeción o exención, no se gravaría dicho hecho imponible.

Puesto que es la entidad reclamante la que pretende beneficiarse de un supuesto de exención o no sujeción, le corresponde a la misma la carga de la prueba de la no tributación de las operaciones como adquisiciones intracomunitarias de bienes. De forma que no podemos compartir la tesis de la reclamante y exigir a la Administración tributaria española que demuestre la no exoneración de la tributación en Francia, y consecuentemente la exoneración de la tributación en España. Es decir, de conformidad con el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, de manera que corresponde a la entidad acreditar el derecho a la exoneración de tributación de las citadas operaciones como adquisiciones intracomunitarias.

En primer lugar, el artículo 13 de la Ley dispone que no se comprenden entre las adquisiciones intracomunitarias, las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

El régimen especial de bienes usados se regula en los artículos 135 y siguientes de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (que constituyen la transposición al ordenamiento interno de los artículos 311 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido). Dispone el citado artículo 135:

Uno. Los sujetos pasivos revendedores de bienes usados o de bienes muebles que tengan la consideración de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección aplicarán el régimen especial regulado en este capítulo a las siguientes entregas de bienes:

1.ª Entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección adquiridos por el revendedor a:

- a) Una persona que no tenga la condición de empresario o profesional.
- b) Un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte del bien, siempre que dicho bien tuviese para el referido empresario o profesional la consideración de bien de inversión.
- c) Un empresario o profesional en virtud de una entrega exenta del Impuesto, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 24.º ó 25.º, de esta Ley.
- d) Otro sujeto pasivo revendedor que haya aplicado a su entrega el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

(...).

Por su parte, el artículo 138 de la Ley del Impuesto establece:

En las facturas que documenten las operaciones a que resulte aplicable este régimen especial, los sujetos pasivos no podrán consignar separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse ésta comprendida en el precio total de la operación.

No serán deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que les hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación del régimen especial regulado en este capítulo.

La Inspección ha puesto de manifiesto que en las facturas emitidas por los empresarios vendedores de los vehículos en los demás Estados miembros distintos de España queda patente que las citadas operaciones han sido calificadas como entregas intracomunitarias de bienes, exentas en origen, y sujetas en destino, ya que se trata de entregas efectuadas por un empresario o profesional, a otro empresario o profesional que facilita su NIF IVA español. Estos vendedores en otros Estados miembros han podido deducir el IVA soportado en las adquisiciones de los citados vehículos, toda vez que los destinan a operaciones con derecho a la deducción del impuesto. Se pone por tanto de manifiesto que los vendedores no han tributado por el régimen especial de bienes usados, sino por el régimen general del impuesto, circunstancia que no ha sido desvirtuada por la entidad reclamante.

Por otro lado, si bien en las facturas que documentan las ventas posteriores efectuadas por la entidad reclamante en Francia recogen la tributación por el régimen especial de bienes usados, a tenor de lo expuesto es claro que la entidad reclamante no puede aplicar este régimen especial a dichas entregas posteriores en Francia, toda vez que la adquisición de vehículos no se efectúa a las personas enumeradas en el artículo 135 de la Ley que dan derecho a la aplicación de dicho régimen especial.

Aplicando nuevamente la teoría de la carga de la prueba, corresponde a la entidad reclamante acreditar el hecho de que los empresarios establecidos en los demás Estados miembros han aplicado en origen el régimen especial de bienes usados a las entregas de vehículos adquiridos por la reclamante, lo que eximiría de la tributación como adquisición intracomunitaria. Para ello, la entidad reclamante podrá utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

No habiendo acreditado la entidad reclamante la tributación en origen de las entregas por este régimen especial, este Tribunal debe ratificar la postura mantenida por la Inspección y considerar que no resultó aplicable el mismo.

Un motivo adicional de no tributación de las adquisiciones intracomunitarias sería la exención del impuesto. En particular, se alega por la entidad reclamante el cumplimiento de los requisitos del artículo 26.Tres de la Ley 37/1992, que regula las denominadas operaciones triangulares, antes transcrito.

No procede la aplicación de esta exención, toda vez que los destinatarios de las entregas subsiguientes cuestionadas, realizadas por la entidad reclamante en el Estado miembro de Francia, son particulares no empresarios ni profesionales identificados a efectos del Impuesto en Francia. Solamente en el caso de que esos destinatarios fueran empresarios o profesionales identificados a efectos de IVA en Francia, cabría la inversión del sujeto pasivo en la subsiguiente entrega, que es la mecánica que recoge el artículo 26.Tres de la Ley.

Además de lo anterior, debe recordarse que la entidad no facilitó a los proveedores comunitarios un número de operador a efectos de IVA atribuido por Francia, sino el español, por lo que dichas transacciones no se habrán declarado como adquisiciones intracomunitarias en Francia, país en el que, en su caso, se aplicaría la exención conforme a la regulación prevista para las llamadas operaciones triangulares.

Debemos por todo lo anterior desestimar las pretensiones de exención de la adquisición intracomunitaria planteadas por la entidad.

**Cuarto.**

Una vez determinada la improcedencia de aplicar los supuestos de no sujeción o exención de las adquisiciones intracomunitarias de vehículos usados, corresponde establecer el lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por la entidad reclamante.

Dispone el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido:

Uno. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando se encuentre en este territorio el lugar de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente.

Dos. También se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 13, número 1.º de la presente Ley cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el número de identificación a efectos del impuesto sobre el Valor Añadido atribuido por la Administración española, en la medida en que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte.

Por su parte, el artículo 23 del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece:

2. El gravamen de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los bienes a que se refiere el artículo 71, apartado dos de la Ley del impuesto, podrá acreditarse mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, con la declaración tributaria en que hayan sido incluidas. Si fuera necesario, se proporcionará a la Administración un desglose de la declaración, suficiente para su comprobación.

Y el artículo 82.Dos de la Ley 37/1992 señala:

Dos. Cuando sea de aplicación lo previsto en el artículo 71, apartado dos, la base imponible será la correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias que no se hayan gravado en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes.

El lugar de localización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes será el de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente. En el caso que analizamos, los vehículos eran transportados desde los demás Estados miembros distintos de España, fundamentalmente Alemania, con destino al adquirente en Francia.

Es decir, el hecho imponible adquisición intracomunitaria de los vehículos usados se produce en Francia, de manera que en aplicación de la regla general de localización de las adquisiciones intracomunitarias del artículo 71 de la Ley 37/1992 es en ese Estado Miembro donde la entidad reclamante debió presentar y autoliquidar el impuesto.

No consta a la Inspección que las adquisiciones intracomunitarias regularizadas hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, es decir, en Francia. Como consecuencia de lo anterior, procede la aplicación del apartado Dos del artículo 71, que se configura como una regla antifraude para el caso de que las adquisiciones intracomunitarias no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada del transporte, en cuyo caso, se gravarán en el territorio de aplicación del impuesto, cuando el adquirente, es decir, la entidad reclamante, haya comunicado el NIF IVA suministrado por la Administración española, circunstancia que concurre en el presente supuesto y que no ha desvirtuado la entidad reclamante.

La entidad debe probar que ha tributado por las mencionadas operaciones en Francia, y para ello, se está a lo dispuesto en el transcrito artículo 23 del Reglamento del Impuesto, que prevé la acreditación mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho y, en particular, con la declaración tributaria en que hayan sido incluidas dichas operaciones.

Es más, como ya se ha indicado, la entidad facilitó a los proveedores intracomunitarios el NIF español, por lo que no se habrá declarado ni tributado en Francia por las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Igualmente se hizo constar el NIF español en las facturas de venta en las que, además, se hacía referencia a la aplicación del régimen especial de bienes usados, que supondría la tributación en origen y no en Francia.

La entidad centra sus alegaciones en la improcedencia de atribuirle la carga de la prueba de la tributación de las adquisiciones intracomunitarias en Francia. Sin embargo, ha de señalarse que el artículo 71.Dos de la Ley de IVA trae causa directa del artículo 41 de la Directiva 2006/112/CE, el cual dispone (el subrayado es nuestro):

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 40, tendrá la consideración de lugar de adquisición intracomunitaria de bienes contemplada en el inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2, el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el cual el adquirente ha efectuado

esta adquisición, en la medida en que el adquirente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al IVA conforme a lo dispuesto en el artículo 40.

(...)

Esto es, la propia norma comunitaria atribuye directamente la carga probatoria al contribuyente.

En definitiva, puesto que la entidad no ha probado la tributación de las operaciones en Francia, procede la aplicación de la regla antifraude del artículo 71.Dos de la Ley del Impuesto y, por tanto, la tributación de dichas operaciones en el territorio de aplicación del impuesto como adquisiciones intracomunitarias.

Debemos asimismo confirmar la determinación de las bases imponibles de IVA devengado realizada por la Inspección en aplicación de lo dispuesto en el artículo 82.Dos de la Ley del Impuesto, antes transcrito.

## Quinto.

Finalmente, debemos analizar la conformidad a Derecho de la inadmisión de la deducibilidad de las cuotas autorrepercutidas por adquisiciones intracomunitarias localizadas en España por aplicación del artículo 71.Dos de la Ley del Impuesto.

Para ello acudimos al artículo 92 de la Ley 37/1992:

Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

(...).

4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Ley.

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley.

A su vez, el referido artículo 94 establece en su apartado Uno:

Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado.

d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley.

2.º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

(...).

En aplicación de los requisitos de deducibilidad de las cuotas soportadas recogidos en los artículos 92 y 94 de la Ley del Impuesto debemos confirmar la inadmisión de la deducibilidad de las cuotas autorrepercutidas, pues efectivamente no se acredita que las adquisiciones se hayan destinado a la realización en el territorio de aplicación del impuesto de operaciones que otorguen el derecho a la deducción.

A este respecto, debe hacerse mención a la sentencia del TJUE de 22 de abril de 2010, asuntos acumulados C-536/08 y C-539/08, a la que se refiere el propio acuerdo de liquidación impugnado, en la que en un supuesto en que no se habían declarado las adquisiciones intracomunitarias ni la subsiguiente entrega (operación triangular), se exigió el IVA devengado correspondiente a las AIB en el Estado miembro que había atribuido el número de identificación fiscal a efectos de IVA (artículo 28 ter, parte A, de la Sexta Directiva), al considerar este Estado como lugar en que se habían realizado las correspondientes adquisiciones intracomunitarias, se planteó al

Tribunal si dicho adquirente tenía derecho a deducir inmediatamente el IVA así adeudado en el Estado miembro. A ello se responde por el TJUE del siguiente modo:

39 Se plantea, pues, la cuestión de si se debe otorgar el derecho a deducción inmediata al sujeto pasivo en el caso, previsto en el artículo 28 ter, parte A, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, de que, al no haber gravado con el IVA la adquisición intracomunitaria en cuestión en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, se exija al sujeto pasivo dicho impuesto en el Estado miembro de identificación.

40 A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que, de conformidad con el artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva, la deducción del IVA que ha gravado los bienes y servicios intermedios adquiridos por el sujeto pasivo, en particular en las adquisiciones intracomunitarias, está supeditada al requisito de que los bienes y los servicios intermedios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

41 Pues bien, en circunstancias como las del asunto principal, consta que, en realidad, los bienes gravados en concepto de adquisiciones intracomunitarias supuestamente realizadas en el Estado miembro de identificación, en aplicación del artículo 28 ter, parte A, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, no se introdujeron en dicho Estado miembro.

42 Por lo tanto, no se puede considerar que dichas operaciones den «derecho a deducción» en el sentido del artículo 17 de la Sexta Directiva. En consecuencia, tales adquisiciones intracomunitarias no pueden beneficiarse del régimen general de deducción previsto en dicho artículo.

43 Procede subrayar que el régimen general de deducción del impuesto, en los términos previstos en el artículo 17 de la Sexta Directiva, no pretende sustituir en una situación como la controvertida en el asunto principal el régimen particular contemplado en el artículo 28 ter, parte A, apartado 2, párrafo segundo, de la misma, basado en un mecanismo de reducción de la base imponible que permite corregir la doble imposición.

44 Además, reconocer en dicho supuesto el derecho a deducción puede afectar al efecto útil del artículo 28 ter, parte A, apartado 2, párrafos segundo y tercero de la Sexta Directiva, habida cuenta de que el sujeto pasivo que se ha beneficiado del derecho a deducción en el Estado miembro de identificación pierde todo incentivo para declarar la imposición de la adquisición intracomunitaria en cuestión en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte. Tal solución podría, a fin de cuentas, poner en peligro la aplicación de la norma de base en virtud de la cual, al tratarse de una adquisición intracomunitaria, se considera como lugar de sujeción el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, es decir, el Estado miembro de consumo final, que es objeto del régimen transitorio.

45 A la vista de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 17, apartados 2 y 3, y el artículo 28 ter, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva, deben interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo que se encuentra en la situación prevista en el párrafo primero de esta última disposición, no tiene derecho a deducir inmediatamente el IVA soportado en una adquisición intracomunitaria.

De acuerdo con todo lo expuesto, este Tribunal confirma la regularización practicada por la Inspección por ser ajustada a Derecho.

## Sexto.

Corresponde a continuación decidir sobre la conformidad a Derecho del acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impugnado, teniendo en cuenta las alegaciones de la reclamante en cuanto a la falta de acreditación de la culpabilidad, la existencia de interpretación razonable de la norma y la vulneración del principio de proporcionalidad.

En primer lugar debemos señalar que la existencia de infracción tributaria viene determinada por dos elementos: el elemento objetivo o tipicidad, y el elemento subjetivo o culpabilidad.

En cuanto al elemento objetivo o tipicidad, como consecuencia de la regularización practicada se produce una serie de conductas tipificadas en la Ley 58/2003, General Tributaria, constitutivas de infracción. En particular, en todos los periodos mensuales del ejercicio 2009 se aprecia la tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. Las infracciones cometidas se califican como muy graves, al apreciarse la utilización de medios fraudulentos.

Asimismo, en los periodos mensuales del ejercicio 2009, a excepción de los periodos 09 y 12, se comete la infracción tipificada en el artículo 195 de la Ley 58/2003, consistente en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros, calificándose en este caso las infracciones como graves.

No aprecia este Tribunal error alguno en la tipificación realizada, por lo que se confirma la concurrencia del elemento objetivo en las infracciones sancionadas. Tampoco se aprecia error en la calificación de las infracciones antes descrita.

Respecto al elemento subjetivo o culpabilidad, debe señalarse que la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que le otorga la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal, como lo prueba la afirmación contenida en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional, "ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados".

En términos análogos se pronuncia la actual Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, en sus artículos 178 y 179.

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

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria".

La negligencia, por otra parte, como han indicado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

Es importante traer a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de especial trascendencia respecto del asunto que estamos tratando: sentencias de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación número 2422/2003) y 1 de febrero de 2010 (recurso de casación número 6906/2004), de las que ya se ha hecho eco este Tribunal en resoluciones anteriores (RG 3232/08, de 22 de junio de 2010; RG 7130/08, de 21 de septiembre de 2010). En las indicadas sentencias, el Tribunal Supremo señala que la Administración debe desarrollar una actividad probatoria, no solo de los hechos que motivan la regularización, sino de la existencia de culpabilidad en la comisión de los mismos. La ausencia o insuficiencia de esta última actividad probatoria desemboca en una falta de motivación de la culpabilidad que vicia el acuerdo sancionador, en cuyo caso debe ser anulado. Mantiene el Tribunal Supremo que la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado de cualquier incumplimiento, y la no concurrencia de alguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad, no es suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia no permite justificar la existencia de culpabilidad por exclusión.

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

Acudimos a continuación a la motivación contenida en el fundamento de derecho quinto del acuerdo sancionador impugnado:

(...). En resumen, la regularización afecta a las operaciones de adquisición de vehículos en otro país miembro de la Unión Europea, casi siempre Alemania, y su posterior venta en Francia a particulares. Las cuotas dejadas de ingresar resultan de la exigencia del IVA devengado correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias realizadas por el obligado tributario que deben localizarse en territorio español por aplicación del

artículo 71.Dos de la Ley del IVA, y no permitiendo la deducibilidad del IVA soportado correspondiente a dichas adquisiciones intracomunitarias al no haber sido destinados los bienes adquiridos a la realización en el territorio de aplicación del impuesto de operaciones que otorguen el derecho a la deducción de conformidad con lo dispuesto por los artículos 92 y 94 de la Ley del IVA.

Así pues, analizada la conducta irregular del sujeto infractor, para la apreciación de la culpabilidad ha de considerarse también la capacidad propia del sujeto infractor para conocer, prever y evitar el daño.

En el caso que nos ocupa, la valoración de la capacidad del sujeto pasivo debe ponerse en relación con sus propias características: se trata de una persona jurídica (no de un ciudadano particular no profesional) cuya única actividad económica conocida ha consistido en la compraventa de vehículos a nivel intracomunitario, con los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de esta actividad y que, a pesar de todo ello, declara las operaciones a efectos del IVA de manera incorrecta. Es decir, racionalmente, el sujeto pasivo del impuesto estaba obligado a conocer las normas aplicables en el ámbito tributario y, en cambio, las incumplió de modo habitual.

El contribuyente no declaró correctamente las adquisiciones intracomunitarias de vehículos que realizaba y que posteriormente vendía a particulares en Francia y por las que no tributaba ni en España ni en Francia. Para ello, al efectuar las ventas a los particulares franceses emitió facturas con aplicación del Régimen Especial de Bienes Usados, cuando éste no resultaba procedente y cuando él mismo no declaró cantidad alguna por este régimen.

Más aún, también hay que tener en cuenta que se trata de un contribuyente que ha realizado un volumen muy importante de compraventas de vehículos y con un notable volumen de facturación en el sector de su actividad. Teniendo en cuenta la reiteración de operaciones relacionadas con la Administración tributaria, lógicamente, el obligado tributario debe estar debidamente preparado para gestionar todos los aspectos del negocio que ejerce. Todo ello hace todavía más improbable que pueda admitirse que han existido dificultades razonables en la interpretación de la normativa del IVA que debe aplicar a todas sus transacciones habituales.

La regularización practicada por la Inspección, amparada por la jurisprudencia que se detalla en el acuerdo de liquidación, no rompe la neutralidad del impuesto ni transgrede el principio de proporcionalidad: el IVA no ha sido liquidado en ningún país; el IVA que se exige es el de las adquisiciones intracomunitarias y el sujeto pasivo de las mismas es quien las realiza; XZ es el sujeto pasivo de las adquisiciones intracomunitarias; el impuesto se exige en España en virtud de la regla antifraude regulada en el artículo 71.Dos de la LIVA al no haber justificado XZ la tributación en Francia.

En conclusión, ni se rompe la neutralidad ni la proporcionalidad, ni considera este órgano que el obligado tributario hay actuado con la debida diligencia ni mucho menos amparado por una interpretación razonable de la norma. XZ no podía desconocer que es sujeto pasivo de las adquisiciones intracomunitarias que realiza, que las compras a los proveedores alemanes eran adquisiciones intracomunitarias en régimen general y que dichas compras no se realizaban en REBU, no podía desconocer que no podía vender en REBU y sin embargo así lo hizo constar en las facturas que emitía, en las que no repercutió IVA amparándose indebidamente en dicho régimen especial, en definitiva XZ no podía desconocer que se había eludido el ingreso del IVA siendo ella el sujeto pasivo de las adquisiciones intracomunitarias que realizaba.

En definitiva, los hechos descritos y las circunstancias concurrentes en este caso permiten apreciar que la conducta del obligado tributario va más allá de la mera negligencia exigida por la normativa y la jurisprudencia para la imposición de sanciones por infracciones tributarias, al haber omitido la diligencia o el cuidado debido y que personalmente le era exigible en función de su capacidad para conocer el resultado antijurídico de su conducta, o asesorarse al respecto. Por todo ello, se aprecia a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT, el concurso de culpa en la conducta del obligado tributario.

No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes.

Este Tribunal considera que la motivación de la culpabilidad contenida en el acuerdo sancionador es suficiente para acreditar su concurrencia en la conducta de la entidad reclamante y suscribe las conclusiones expuestas, destacando la falta de apreciación de elemento alguno excluyente de responsabilidad y, en particular, de una interpretación razonable de la norma. Por tanto, se confirma el elemento subjetivo de las infracciones cometidas por la entidad.

Respecto a la cuantificación de las sanciones impuestas, este Tribunal las confirma al no apreciar error alguno en su determinación.

Finalmente, corresponde hacer referencia a la alegada vulneración del principio de proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad está expresamente reconocido en el artículo 178 de la Ley 58/2003, que establece:

La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley.

En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley.

Debemos tener en cuenta que la proporcionalidad debe existir entre la gravedad de la conducta infractora y la sanción que se impone como consecuencia de la misma. La conclusión que alcanza este Tribunal es que no cabe atribuir a la Administración la vulneración del principio de proporcionalidad dada la acreditada gravedad de la conducta de la reclamante, detalladamente analizada en el acuerdo sancionador, y la aplicación de la imposición de las sanciones expresamente previstas en la norma.

Sólo cabe, de acuerdo con todo lo anterior, confirmar el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## **ACUERDA**

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.