

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094515

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de marzo de 2024

Sala 2.^a

Recl. nº. 5167/2022

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Facultades de la inspección. Entrada y reconocimiento de fincas. Las pruebas recabadas por la Inspección de los Tributos en la entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido violentando el derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio en resolución judicial son ilícitas y no pueden ser tenidas en cuenta para dictar liquidación. En estos casos se debe anular la entrada y el registro domiciliario y, con ello, todos los ajustes que derivan de la información obtenida o recabada por esa actuación; pero, igualmente, deben mantenerse los ajustes que no se derivan de esa información, sino que se han practicado en base a la información normalmente obtenida por la Inspección. **(Criterio 1 de 1).**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

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

Se han visto los presentes recursos de alzada contra la resolución estimatoria parcial del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León de 22 de diciembre de 2021, R.G. 47-03239-2018 y, acumulada, 47-04531-2018, en relación con los acuerdos de liquidación y sancionador dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos de enero a diciembre, de 2014.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada los siguientes recursos de alzada que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-05167-2022	16/03/2022	20/06/2022
00-05168-2022	28/03/2022	20/06/2022

Segundo.

Con fecha 1 de junio de 2016, se notificó a la entidad recurrente el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de alcance general y relativas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 a 2014, e IVA, periodos comprendidos entre febrero de 2012 y diciembre de 2014, si bien, con fecha 18 de julio de 2016, se notificó la ampliación de la extensión al IVA, periodos de 2015, con alcance parcial limitado a la comprobación de las deducciones de las facturas rectificadas por sus proveedores correspondientes a los periodos de 2015.

Tercero.

Con fecha 17 de julio de 2018, tras la tramitación del correspondiente procedimiento, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León, de la AEAT., dictó acuerdo de liquidación en el que, en síntesis, se regularizaban las cuotas de IVA soportadas por la entidad recurrente en los periodos en que ejerció el derecho a su deducción por haber sido las mismas objeto de sobrefacturación por parte de los proveedores o haber sido rectificadas por los repercutidores (proveedores de la entidad recurrente) con motivo de la declaración de concurso de acreedores de la entidad recurrente y sobre la base de lo dispuesto en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (Ley del IVA).

Asimismo, asociado al anterior acuerdo de liquidación, la misma Dependencia inició procedimiento sancionador que finalizó mediante acuerdo sancionador, dictado en la misma fecha 17 de julio de 2018, en el que

se determina la comisión de la infracción leve contenida en el artículo 191.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) en los periodos de mayo y junio de 2014, de la infracción muy grave contenida en el artículo 191.2 por los periodos de abril, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre del mismo año, con incremento de la sanción en determinados meses por producirse un perjuicio económico determinado de acuerdo con el artículo 187.1.b) de la misma Ley, y la infracción grave contenida en el artículo 195.1 en los meses de enero, febrero, marzo, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2014.

Cuarto.

Con fecha 30 de julio de 2018, disconforme con los acuerdos de liquidación y sancionador anteriores, la entidad recurrente interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Castilla y León, que las tramitó acumuladamente con R.G. 47-03239-2018 y 47-04531-2018, formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones:

I- Nulidad de todos los Acuerdos de liquidación impugnados, por falta de las debidas imparcialidad y objetividad del Inspector actuario.

II- Subsidiariamente, nulidad de los Acuerdos de Liquidación y Sancionadores, por haber continuado la tramitación de los procedimientos cuando procedía haberla suspendido.

III- Subsidiariamente, ilicitud de las pruebas que sirven de base para una parte de la regularización practicada.

IV- Subsidiariamente, improcedencia de la parte de la regularización practicada relativa al IVA soportado por los denominados "gastos contabilizados no justificados por servicios facturados pero no recibidos de QR, S.A. y TW, S.A."

V- Subsidiariamente, procedencia de que la AEAT practique una regularización íntegra.

VI- Subsidiariamente, improcedencia de una parte de la regularización propuesta con motivo de la regularización de cuotas de IVA repercutido realizada por proveedores tras la declaración de concurso de acreedores.

VII- Subsidiariamente, la Ley del IVA no fija ningún plazo concreto en que la empresa concursada haya de realizar la rectificación de las deducciones de IVA soportado.

VIII- Subsidiariamente, errónea rectificación de deducciones por IVA soportado de algunos proveedores.

IX- Subsidiariamente, los intereses de demora están mal calculados.

X- Nulidad de los Acuerdos sancionadores impugnados, derivada de la nulidad de los Acuerdos de Liquidación de los que traen causa inmediata y directa.

XI- Subsidiariamente, imposibilidad de determinar el importe de la base sancionadora de forma aproximada sin haber seguido el método de estimación indirecta.

XII- Subsidiariamente, falta de acreditación y motivación de la culpabilidad.

XIII- Subsidiariamente, improcedencia de los Acuerdos Sancionadores: Vulneración del principio de proporcionalidad sancionadora."

Quinto.

Con fecha 22 de diciembre de 2021, el TEAR de Castilla y León dictó resolución estimatoria parcial de las referidas reclamaciones que igualmente resolvió de forma acumulada.

Con respecto a la sobrefacturación, estimó las alegaciones formuladas concluyendo lo siguiente:

"Así, tras el examen del expediente, concluye esta sede que el ajuste practicado en relación a la sobrefacturación en las facturas recibidas de QR, S.A. y de TW, S.A tiene como fundamento, aunque sea de forma indirecta, la documentación obtenida por la AEAT en la entrada y registro declarados nulos por el Alto Tribunal, tal y como reconoce el propio acuerdo de liquidación (página 46 de 65): "La documentación obtenida en la entrada realizada el 1 de julio de 2016 en las instalaciones de XZ SA, autorizada por orden judicial, no hace sino corroborar la que ya se había obtenido de la entrada de QR."

Con respecto a la regularización de las cuotas deducidas con motivo de la rectificación de la repercusión por parte de los proveedores, el TEAR desestimó las alegaciones formuladas confirmando la regularización salvo en lo referido a la parte de "sobrefacturación" relativa a QR, S.A. y TW, S.A. que debía ser ajustado conforme a lo estimado.

En cuanto al acuerdo sancionador, el TEAR estimó en parte las alegaciones formuladas apreciando la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo del tipo infractor y la correcta motivación de ello en el acuerdo sancionador, si bien anulando la calificación de la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT como muy grave y calificándola como leve, con el fin de imponer la sanción prevista en el artículo 191.2 de la LGT sin graduación

alguna, y determinando la procedencia de ajustar la sanción a lo dispuesto estimatoriamente con respecto a la liquidación.

Sexto.

Con fecha 28 de marzo de 2022, disconforme con la resolución en la parte desestimatoria referida, la entidad recurrente interpuso ante este TEAC recurso de alzada, alegando, en síntesis:

"I.- Nulidad total de los acuerdos de liquidación y sancionador impugnados, por traer causa inmediata y directa de un acto nulo de pleno derecho. Prescripción. Subsidiariamente, prescripción parcial.

II.- Subsidiariamente, improcedencia de la regularización practicada con motivo de la regularización de cuotas de IVA repercutido realizada por proveedores tras la declaración de concurso de acreedores, por falta de acreditación de la remisión de las facturas rectificativas, realizada por los proveedores a la concursada.

III.- Nulidad del Acuerdo sancionador impugnado, derivada de la nulidad del Acuerdo de Liquidación del que trae causa inmediata y directa.

IV.- Subsidiariamente, nulidad del Acuerdo Sancionador, por falta de las debidas imparcialidad y objetividad del funcionario instructor.

V.- Subsidiariamente, nulidad del Acuerdo Sancionador, por falta de acreditación y motivación de la culpabilidad.

VI.- Subsidiariamente, improcedencia del Acuerdo Sancionador: vulneración del principio de proporcionalidad sancionadora y del derecho fundamental a la igualdad ante la ley."

Por otro lado, en fecha 16 de marzo de 2022, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso recurso de alzada con respecto a la parte estimatoria de la resolución del TEAR referida alegando, en síntesis, la procedencia de la regularización por los siguientes motivos:

"1) Por la existencia de pruebas de la sobrefacturación por parte de QR y de TW, que se obtuvieron como consecuencia de la entrada en el domicilio del primero (QR) que se hizo mediando auto judicial FIRME, porque no fue recurrido en ese momento, tratándose, por tanto, de una entrada lícita con todas las garantías.

2) Porque, en cualquier caso, la documentación relacionada con datos de producción coincidentes con los hallados en la entrada realizada en QR se obtuvo en el local de ..., el cual no se incluía entre los locales afectados por el auto judicial anulado por la STS de ...de ...de 2019 y en el que se entró con consentimiento del Administrador concursal conforme al artículo 142.2 de la LGT.

3) Porque aun si el Tribunal al que nos dirigimos comparte con el TEAR, que la liquidación se fundamenta de manera indirecta en documentación obtenida en la entrada que ha sido anulada, de acuerdo con la teoría del agente ello no invalidaría la liquidación ni la sanción objeto del recurso por haberse utilizado de buena fe por la Administración."

Asimismo, notificada a la entidad recurrente la interposición del recurso de alzada del Director del Departamento, la misma presentó, con fecha 25 de abril de 2022, escrito de oposición a dicho recurso alegando, en síntesis:

"I.- Inadmisibilidad del Recurso de Alzada formulado por la AEAT, por extemporaneidad al haber sido interpuesto fuera del plazo establecido.

II.- Subsidiariamente, procedencia de desestimar el Recurso de Alzada formulado por la AEAT.

III.- Subsidiariamente, procedencia de resolver los motivos de impugnación formulados por esta sociedad ante el TEAR y que éste dejó irresueltos al estimar el motivo principal de impugnación derivado de la ilicitud de la entrada y registro en las que se obtuvieron los documentos que sirvieron de base a la regularización practicada.

Dichos motivos de impugnación subsidiarios son los siguientes:

III.A) Nulidad de los Acuerdos de Liquidación y Sancionadores, por haber continuado la tramitación de los procedimientos cuando procedía haberla suspendido.

III.B) Improcedencia de la parte de la regularización practicada relativa al IVA soportado por los denominados "GASTOS CONTABILIZADOS NO JUSTIFICADOS POR SERVICIOS FACTURADOS PERO NO RECIBIDOS DE QR, S.A. Y TW, S.A."

III.C) Procedencia de que la AEAT practique una regularización íntegra.

III.D) Subsidiariamente, improcedencia de una parte de la regularización propuesta con motivo de la regularización de cuotas de IVA repercutido realizada por proveedores tras la declaración de concurso de acreedores.

III.E) Nulidad de los Acuerdos sancionadores impugnados, derivada de la nulidad de los Acuerdos de Liquidación de los que traen causa inmediata y directa.

III.F) Inexistencia de prueba de cargo suficiente para enervar la presunción de no culpabilidad.

III.G) Subsidiariamente, imposibilidad de determinar el importe de la base sancionadora de forma aproximada sin haber seguido el método de estimación indirecta."

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.

Los recursos de alzada arriba señalados se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución del TEAR de Castilla y León impugnada y de los acuerdos de liquidación y sancionador de que trae causa.

Cuarto.

En primer lugar, procede analizar la relación de la regularización practicada por la Administración con el desarrollo de las actuaciones inspectoras y, en particular, con la práctica de entradas y registros en sede de la empresa.

Tal y como se ha indicado someramente en los antecedentes de hecho y como bien indica el TEAR en la resolución impugnada, la regularización trae causa de los siguientes hechos:

"CUARTO.- Por la Inspección de los Tributos del Estado se han venido desarrollando actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación a XZ, S.A. con NIF ..., en adelante y de forma indistinta, obligada tributaria, ... o XZ.

El ... de ... de 2015 el Juzgado de 1ª Instancia N.... y ... de MUNICIPIO_1 dictó auto de declaración de concurso voluntario ordinario de ... XZ y conforme al auto del mismo juzgado de fecha ... de ... de 2015 se designó administrador concursal a ... (...) (NIF ...), quien a su vez designó gerente y representante de la misma a D. Bts, con NIF ..., de acuerdo a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. El domicilio designado por dicha ... es (...) de MUNICIPIO_1, según consta en el Edicto de la Secretaria de dicho juzgado publicado en el BOE de ... de ... de 2015.

El mismo juzgado dictó auto el ... de ... de 2016, acordando la apertura de la fase de liquidación de la sociedad XZ, S.A., acordándose la sustitución de su órgano de administración como órgano liquidatorio por la administración concursal.

El día 24 de mayo de 2016 la Delegada Especial de la Agencia Tributaria en Castilla y León, emitió autorización administrativa de entrada en fincas y negocios de ...XZ.

Por escrito de 26 de mayo de 2016, la Agencia Tributaria solicitó al Juzgado Contencioso Administrativo de MUNICIPIO_1 autorización de entrada en las instalaciones del contribuyente XZ, S.A. sitas en (...) de LOCALIDAD_1 (MUNICIPIO_2), así como en las oficinas de la calle ... núm. ... de MUNICIPIO_1; y también en las instalaciones de la empresa en la calle ..., núm. ... y anexos de LOCALIDAD_1.

Con fecha ... de ... de 2016, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número ... de MUNICIPIO_1, dictó el auto núm. .../2016, dentro del procedimiento autorización de entrada en domicilio núm. .../2016, autorizando dicha entrada para el día 1 de junio a los funcionarios de la Agencia Tributaria que se indicaban en el mismo. Los funcionarios designados procedieron a la entrada en las instalaciones para las que se había solicitado la autorización judicial respecto a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2011 a 2014 y

al Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos de liquidación comprendidos entre febrero de 2012 y diciembre de 2014, incautando toda la documentación que entendieron oportuna.

El inicio de las actuaciones se produjo el día 1 de junio de 2016, mediante notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación al representante de la administración concursal, en el domicilio designado por la misma.

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector, se informó al representante de la entidad que el plazo de duración de las actuaciones era de 27 meses, contado desde la fecha de su notificación, en virtud del artículo 150, apartados 1 y 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), según la redacción dada por la Ley 34/2015 de modificación parcial de la Ley General Tributaria. La circunstancia determinante de la aplicación de ese plazo es la prevista en el número 1º de la letra b) del artículo 150.1 de la Ley General Tributaria:

La cifra anual de negocios es igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

Las actuaciones inspectoras inicialmente tenían carácter general, extendiéndose al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2011 a 2014 y al Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos de liquidación comprendidos entre febrero de 2012 y diciembre de 2014. Con fecha 18 de julio de 2016 se notificó la ampliación de la extensión de las actuaciones inspectoras al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los periodos de liquidación de 2015, con alcance parcial limitadas a la comprobación las deducciones de las facturas rectificadas por sus proveedores imputables a dicho ejercicio.

La actividad principal desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados fue la de ... y preparación de ..., actividad clasificada en el epígrafe 111.1 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

... **XZ**, es una compañía titular de una explotación de recursos de la Sección ... (...) denominada "(... ..)" con número de registro ..., situada en el término municipal de MUNICIPIO_2 (...) y siendo también su explotador autorizado.

QUINTO.- Los ajustes efectuados por la Inspección se basan, en esencia, en:

- Existencia de sobrefacturación en las facturas recibidas de **QR**, S.A. y de **TW**, S.A.
- Rectificación de las cuotas soportadas como consecuencia de la declaración de concurso.

Paralelamente, y a consecuencia del procedimiento inspector, la Administración inició un procedimiento sancionador que concluyó con el acuerdo de resolución de expediente sancionador ahora impugnado; en el que se imponen sanciones por la comisión de las infracciones tributarias previstas en el artículo 195.1, párrafo primero y en el artículo 191 LGT, consistentes 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 y 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.

SEXTO.- Por otro lado, por entender la mercantil **XZ**, SA que el mencionado auto núm. .../2016 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número ... de MUNICIPIO_1, por el que se autorizaba la entrada en el domicilio de funcionarios de la Agencia Tributaria, vulneraba su derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y le provocaba indefensión, dedujo contra el mismo recurso de apelación ante la Sala competente del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, que lo desestimó por sentencia de ... de ... de 2017 -recurrida en casación-en la que se entendió, fundamentalmente, que el auto había razonado suficientemente sobre la necesidad y proporcionalidad de la medida, habida cuenta la "inmediatez" que resultaba imprescindible dada la situación en la que se encuentra la compañía, los intereses en juego y el necesario factor sorpresa que debe acompañar a estas actuaciones, aunque solo sea para evitar que el fin perseguido no pueda en absoluto conseguirse por la propia actuación del interesado.

La representación procesal de **XZ**, SA preparó recurso de casación (admitido por la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en auto de ... de ... de 2017), en el que identificó como infringidos los artículos 18.2 y 24.1 y 24.2 de la Constitución Española, por cuanto la sentencia recurrida respaldó la autorización para la entrada y registro conferidos a pesar de que no eran necesarios, proporcionados ni estaban justificados, en la medida en que la finalidad para la cual la Agencia Estatal de la Administración Tributaria solicitó la autorización judicial de entrada y registro fue única y exclusivamente la de acceder a la documentación justificativa de la aplicación de un beneficio fiscal, cuya no aportación o eventual destrucción u ocultación no suponía para la AEAT perjuicio- alguno, añadiendo también que se vulnera el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y a los derechos fundamentales de defensa y a utilizar los medios de prueba pertinentes por cuanto la autorización judicial de entrada y registro en el domicilio se había concedido sin audiencia previa del titular del domicilio afectado.

Así, el recurso de casación nº .../2017 fue resuelto por Sentencia de fecha ... de ... de 2019, dictada por la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, en la que se acuerda:

"Tercero. Anular la autorización de entrada y registro acordada por auto de ... de ... de 2016 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. ... de MUNICIPIO_1, con las consecuencias legales inherentes a dicha

declaración de nulidad, incluida la devolución a la compañía de los documentos o archivos obtenidos en el registro llevado a cabo."

SÉPTIMO.- Finalmente, con fecha 12/12/2019 el reclamante presentó escrito de alegaciones complementarias, haciéndose constar, en lo que aquí interesa, que la regularización efectuada por la Inspección está directamente basada en las pruebas obtenidas por la AEAT en la entrada y registro de los inmuebles de XZ autorizada por el Auto judicial cuya nulidad ha sido declarada por el Tribunal Supremo."

La entidad recurrente alega en el recurso de alzada interpuesto que el procedimiento iniciado por la Administración Tributaria es nulo en tanto que el auto de entrada dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo referido fue anulado por sentencia del Tribunal Supremo (...) de 2019, rec. Cas. .../2017, lo que debe extenderse a todo el procedimiento.

Al respecto, no cabe cuestionarse por parte de este TEAC, en ningún punto, la procedencia de la anulación acordada por el Alto Tribunal, que aceptamos en todos sus términos y asumimos.

Por tanto, y como consecuencia de la nulidad determinada por el Alto Tribunal, procede confirmar la ilicitud de las pruebas obtenidas en violación del derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio, no pudiendo ser las mismas tenidas en cuenta por la Inspección para dictar la liquidación impugnada. En tal sentido se pronuncia el artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que señala:

"1. En todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales."

Sobre esta cuestión cabe traer a colación la sentencia nº 97/2019 del Pleno del Tribunal Constitucional de 16/07/2019 (rec de amparo 1805/2017), en la que se fijaban los criterios y puntos más relevantes de la doctrina sobre la ilicitud de la prueba (el subrayado es nuestro):

"3. Elementos del juicio de ponderación. Evolución de la doctrina constitucional.

La primera aproximación a la ponderación necesaria para resolver los intereses en conflicto en relación con la prueba de origen ilícito se contiene en la propia STC 114/1984, de 29 de noviembre, que estableció ya la necesidad de operar a través de un doble juicio:

A) En primer lugar, ha de determinarse la índole de la ilicitud verificada en el acto de obtención de los elementos probatorios. La STC 114/1984, de 29 de noviembre, distingue, a esos efectos, los casos en que ésta tiene una «base [...] estrictamente infraconstitucional», en los que la decisión judicial de incorporación de los elementos de convicción al acervo probatorio carece de relevancia desde el punto de vista del art. 24.2 CE, de aquellos otros casos en los que la ilicitud del acto de obtención de los elementos de convicción radica en «la vulneración de un derecho fundamental» (FJ 4). El Tribunal ha considerado que sólo en ese segundo grupo de supuestos pueden verse comprometidas las garantías constitucionales del proceso. La ilicitud del acto de obtención de pruebas que interesa al art. 24.2 CE es, por tanto, la que radica en la vulneración de un derecho fundamental de libertad o sustantivo. La existencia de una violación antecedente u originaria de un derecho de este tipo constituye, en la doctrina posterior de este Tribunal, la premisa indispensable para que puede existir una violación del art. 24.2 CE mediante su posterior incorporación al acervo probatorio.

Con sustento en esta primera idea básica, el Tribunal ha afirmado que la regla constitucional de exclusión de las pruebas obtenidas en vulneración de derechos fundamentales se refiere siempre a la «vulneración de derechos fundamentales que se comete al obtener tales pruebas», y no a las violaciones de procedimiento que, también en relación con la prueba, se producen «en el momento de su admisión en el proceso o de su práctica en él», que quedan reconducidas, en cuanto a su posible dimensión constitucional, a la existencia de una garantía específica que resulte concretamente vulnerada o al juego general de «la regla de la interdicción de la indefensión» (SSTC 64/1986, de 21 de mayo, FJ 2, y 121/1998, de 15 de junio, FJ 6). La prohibición constitucional de valoración de prueba ilícita no entra, por tanto, en juego cuando el acto de obtención de los elementos de prueba ha sido conforme con la Constitución (SSTC 114/1984, de 29 de noviembre, 107/1985, de 7 de octubre, y 123/1997, de 1 de julio) o cuando la vulneración de un derecho de libertad o sustantivo no ha sido debidamente individualizada en relación con el acto de obtención de la fuente de prueba (STC 64/1986, de 21 de mayo).

B) Una vez constatada la lesión antecedente del derecho fundamental sustantivo, debe determinarse, como segundo paso, su ligamen o conexión con los derechos procesales de las partes desde el prisma del proceso justo y equitativo, o, en palabras de la propia STC 114/1984, la «ligazón» de la prueba controvertida con «un derecho de libertad de los que resultan amparables en vía constitucional». Tal nexos o ligamen existe si la decisión de incorporación al acervo probatorio evidencia una ruptura del equilibrio procesal entre las partes, esto es, una «desigualdad entre las partes en el juicio (art. 14 de la Constitución), desigualdad que ha procurado antijurídicamente en su provecho quien ha recabado instrumentos probatorios en desprecio de los derechos fundamentales de otro» (SSTC 114/1984, de 29 de noviembre, FJ 4, y 49/1999, de 5 de abril, FJ 12). La prohibición constitucional de

admisión de prueba ilícita se revela, así, como prohibición instrumental, esto es, como mandato constitucional de identificar aquellas vulneraciones de derechos fundamentales consumadas justamente para quebrar la integridad del proceso, esto es, encaminadas a obtener ventajas procesales en detrimento de la integridad y equilibrio exigibles en un proceso justo y equitativo en cuanto genera «una inaceptable confirmación institucional de la desigualdad entre las partes» (SSTC 114/1984, de 29 de noviembre, FJ 5, y 49/1996, de 26 de marzo, FJ 2).

Este doble juicio analítico, en el que se sustancia la ponderación constitucional sobre la exclusión de la prueba ilícitamente obtenida, ha sido desarrollado en la doctrina de este Tribunal en dos fases jurisprudenciales:

a) En una primera fase de desarrollo, el Tribunal resolvió un amplio grupo de casos que pueden considerarse como imagen o modelo general del nexo o ligamen entre la violación antecedente de un derecho sustantivo y la prohibición de valoración de prueba ilícita. Se trata de supuestos de ausencia o insuficiencia de la motivación de la resolución judicial autorizadora de una injerencia en el derecho fundamental al secreto de las comunicaciones (SSTC 85/1994, de 14 de marzo, FJ 4; 86/1995, de 6 de junio, FJ 3; 181/1995, de 11 de diciembre, FJ 6; 49/1996, de 26 de marzo, FJ 2; 54/1996, de 26 de marzo, FJ 8, y 127/1996, de 9 de julio, FJ 3) o en el derecho a la inviolabilidad del domicilio (STC 126/1995, de 25 de julio, FJ 5), injerencias todas ellas directamente consumadas por las autoridades públicas con fines de investigación criminal y de obtención de pruebas de cargo, normalmente en procesos relativos a delitos contra la salud pública (aunque no siempre, véanse las SSTC 64/1986, de 21 de mayo, respecto de un delito de prostitución ilegal, 49/1996, de 26 de marzo, respecto un delito de cohecho, y 54/1996, de 26 de marzo, respecto de detención ilegal) y cuya incorporación al acervo probatorio comprometía, según constató el Tribunal en las citadas resoluciones, la integridad del proceso penal como proceso equitativo y justo (art. 24.2 CE).

En esta primera fase, la tendencia del Tribunal fue, asimismo, extender la aplicación de la regla de exclusión a la prueba llamada derivada, esto es, aquella respecto de la cual la vulneración del derecho fundamental sustantivo constituye mera fuente de conocimiento indirecto, y ello en virtud de una simple conexión causal (SSTC 85/1994, de 14 de marzo, FFJ 3 y 4; 86/1995, de 6 de junio, FJ 3, y 49/1996, de 26 de marzo, FJ 2), aunque en otros casos afirmó la independencia de la prueba derivada y, con ello, la compatibilidad de la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías con la indemnidad del derecho a la presunción de inocencia, al restar dentro del acervo probatorio, una vez excluida la prueba ilícitamente obtenida, prueba de cargo válida suficiente, para fundar la condena (STC 54/1996, de 26 de marzo, FJ 9).

b) Una segunda fase de definición más precisa del juicio ponderativo sobre el nexo o ligamen del derecho fundamental sustantivo, sus necesidades de tutela y el equilibrio e igualdad de las partes en el seno del proceso se inicia, en la doctrina de este Tribunal, con la STC 81/1998, de 2 de abril, que centra la esencia del conflicto de intereses en la evaluación de las necesidades de tutela que la violación originaria del derecho sustantivo proyecta sobre el proceso en el que se plantea la admisibilidad de la prueba así obtenida. Como condensa la STC 49/1999, de 5 de abril, FJ 12, «[e]n definitiva, es la necesidad de tutelar los derechos fundamentales la que, en ocasiones, obliga a negar eficacia probatoria a determinados resultados cuando los medios empleados para obtenerlos resultan constitucionalmente ilegítimos». Desde la citada STC 81/1998, de 2 de abril, el Tribunal utiliza dos parámetros fundamentales para evaluar el nexo determinante de una necesidad específica de tutela dentro del ámbito procesal:

(i) El parámetro de control llamado «interno» exige valorar la proyección que sobre el proceso correspondiente tiene la «índole, características e intensidad» de la violación del derecho fundamental sustantivo previamente consumada (STC 81/1998, FJ 4).

(...)

(ii) Hay, adicionalmente, un parámetro de control «externo» que exige valorar si existen necesidades generales de prevención o disuasión de la vulneración consumada que se proyectan sobre el proceso penal. En palabras de la STC 81/1998, de 2 de abril, se trata de dilucidar si «de algún modo» la falta de tutela específica en el proceso penal supone «incentivar la comisión de infracciones del derecho al secreto de las comunicaciones [el entonces controvertido] y, por lo tanto, privarle de una garantía indispensable para su efectividad» (FJ 6).

Estos criterios de ponderación han sido aplicados por este Tribunal al examen de la prueba llamada derivada, de la que la vulneración del derecho fundamental sustantivo no es más que fuente de conocimiento indirecto. En estos casos nuestra doctrina distingue entre la mera conexión natural con el acto de vulneración del derecho fundamental, requisito considerado necesario pero no suficiente, de la conexión o enlace jurídico, que es el único que evidencia una necesidad de protección procesal del derecho fundamental, aplicando, consiguientemente, los criterios de valoración ya expuestos para apreciar la existencia de ese vínculo jurídico y de la correspondiente necesidad de tutela dentro del proceso (STC 121/1998, de 15 de junio, FJ 2; 49/1999, de 5 de abril, FJ 14; 161/1999, de 27 de septiembre, FJ 4, y 8/2000, de 17 de enero, FJ 2).

Respecto de la prueba llamada originaria, de la que la vulneración del derecho fundamental constituye la fuente de conocimiento directo, este Tribunal ha señalado, con carácter general, que, en un principio, ha de entenderse que «la necesidad de tutela es mayor cuando el medio probatorio utilizado vulnera directamente el derecho fundamental» (STC 49/1999, de 5 de abril, FJ 12), pero ha estimado que puede apreciarse la desconexión entre la violación del derecho fundamental sustantivo y las garantías procesales que aseguran la igualdad de las

partes y la integridad y equidad del proceso atendiendo a los criterios ponderativos generales ya indicados. En otras palabras, cuando la violación del derecho fundamental es la fuente inmediata de conocimiento de los elementos de convicción que pretenden incorporarse al acervo probatorio existe, a priori, una mayor necesidad de tutela sin que esto impida, no obstante, apreciar excepcionalmente que tales necesidades de tutela no concurren por ausencia de conexión jurídica suficiente entre la violación del derecho fundamental sustantivo y la integridad y equidad del proceso correspondiente."

En definitiva, no cabe duda de que las pruebas recabadas por la Inspección en la entrada y registro que se realizó, en virtud de la sentencia del TS, violentando un derecho fundamental, como es el de la inviolabilidad del domicilio, son ilícitas y no pueden ser tenidas en cuenta para dictar liquidación.

Sin embargo, debe tenerse claro que el hecho de que se haya declarado nulo el auto judicial de entrada y registro no tiene por qué suponer directamente la nulidad de toda la liquidación dictada como resultado del procedimiento inspector, en absoluto.

En estos casos resulta necesario analizar si la liquidación impugnada puede subsistir en virtud de otras pruebas no relacionadas con la entrada en el domicilio; esto es, la ilicitud de las pruebas recabadas en la entrada y registro no tiene por qué contaminar las restantes pruebas que se han podido obtener legalmente por la Inspección en el curso de las actuaciones de comprobación y que pueden bastar para motivar y sostener la liquidación impugnada. Así lo viene señalando el Tribunal Constitucional en la doctrina citada (STC 16/07/2019, rec de amparo 1805/2017) y este Tribunal Central, en numerosas resoluciones, entre ellas en resolución de fecha 24/05/2022 (RG 4894/2019), en la que fijábamos como criterio que:

"(...) al considerarse ilícita la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido del sujeto pasivo, se debe anular la entrada y registro domiciliario y, con ello, todos los ajustes que derivan de la información obtenida o recabada por esa actuación; pero, igualmente, deben mantenerse los ajustes que no se derivan de esa información sino que se han practicado en base a la información normalmente obtenida por la Inspección (porque el obligado se la ha aportado en el curso de las actuaciones)."

En idéntico sentido nos pronunciamos en resolución de 29/05/2023, con RG 5972/2021, en la que nos remitíamos a la sentencia 910/2005 de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 08/07/2005 respecto la eventual "contaminación" de las restantes pruebas, por las pruebas ilegalmente obtenidas, en la que señalaba:

"(...) el efecto indirecto no es predicable cuando sea posible establecer una desconexión causal entre las pruebas ilegítimamente obtenidas y las demás obrantes en la causa, ya que no se vicia las restantes pruebas si es posible la desconexión causal entre la ilegítimamente obtenida y las otras. Por ello la ineficacia de una diligencia determinada no impide la validez de otra prueba, salvo que ésta guarde una directa relación con aquélla, de tal modo que sin la primer no hubiese existido la segunda".

Por tanto, ninguna tacha legal puede oponerse a las pruebas obtenidas por la Inspección en el curso de aquellas actuaciones, distintas a las obtenidas (y destruidas) en aquella entrada y registro, cuando no se acredita conexión alguna entre éstas y aquéllas, de ahí que no cabe la "contaminación" de pruebas genérica y total.

En el presente caso, asimismo, la regularización practicada trae causa de circunstancias que en absoluto tienen relación con las pruebas que pudieran haberse obtenido en las entradas efectuadas, y es que se fundamenta en elementos que obraban y obrarían en poder de la Administración con independencia de la entrada referida, esto es, que las entidades repercutidoras rectificaron la repercusión de las cuotas de IVA y que la entidad recurrente, que fue la entidad que las soportó y dedujo, no realizó dicha rectificación de la deducción.

Consecuentemente con todo lo anterior, procede desestimar las alegaciones formuladas por la entidad recurrente **XZ**, S.A. al respecto.

Quinto.

En segundo lugar, la entidad recurrente alega que la regularización practicada es improcedente en tanto que no se ha acreditado la remisión de las facturas rectificadas por sus proveedores.

Al respecto procede señalar lo contenido en el artículo 114 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA) que, en su redacción ratióne temporis, dispone (el subrayado es de este TEAC):

"Uno. Los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán rectificar las deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de esta Ley.

La rectificación de las deducciones será obligatoria cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido.

Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:

1.º Cuando la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, podrá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las declaraciones-liquidaciones siguientes, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación.

Sin perjuicio de lo anterior, en los supuestos en que la rectificación de las cuotas inicialmente soportadas hubiese estado motivado por causa distinta de las previstas en el artículo 80 de esta Ley, no podrá efectuarse la rectificación de la deducción de las mismas después de transcurrido un año desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican dichas cuotas.

2.º Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres de esta Ley, la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del artículo 80 de esta Ley deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas."

En relación con lo anterior, el artículo 80.Tres de la misma Ley, dispone:

"Tres. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente."

En desarrollo de lo anterior, el artículo 24.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Reglamento del IVA), también en su redacción aplicable *ratione temporis* dispone:

"1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida. En los supuestos de los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión."

Tal y como se ha indicado, la entidad recurrente alega que no consta la recepción de las facturas rectificativas, en relación con lo cual, el TEAR manifestó lo siguiente en la resolución impugnada:

"Consta en el expediente que numerosos proveedores del obligado tributario comunicaron por vía electrónica, a través del modelo 952, la modificación de la base imponible practicada junto con la documentación

señalada en el artículo 24.2 a) del RD 1624/1992 (copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas); y es por ello, por lo que se practica la presente regularización."

Efectivamente, constan en el expediente modelos 952 presentados por los proveedores de la entidad recurrente, facturas rectificativas por éstos emitidas e incluso acuses de recibo de la entidad recurrente de facturas rectificativas.

Así, como bien concluye el TEAR de Castilla y León, lo anterior implica la obligación de la entidad recurrente de regularizar la deducción, tal y como dispone el artículo 114 de la Ley del IVA.

Esta obligación de rectificación que incumbe al destinatario/adquirente, existe con plena independencia de la potencial comunicación del proveedor/transmitente al mismo o, incluso, de la ausencia de regularización del IVA repercutido por parte del proveedor.

Así lo ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en diversas sentencias, como es la de 28 de mayo de 2020, asunto C-684/18, World Comm Trading Gfz SRL que señala (el subrayado es de este TEAC):

"40 En el caso de autos, de la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que, para oponerse a la regularización del IVA, World Comm Trading se apoya en el hecho de que su proveedor, que dejó de operar en Rumanía, ya no está registrado a efectos del IVA en ese Estado miembro y, por ello, ya no está en condiciones de emitir una factura por los descuentos correspondientes a las entregas nacionales que incluya un número de identificación de IVA rumano ni de solicitar, ante las autoridades tributarias rumanas, la devolución de una parte del IVA que había pagado.

41. A este respecto, procede señalar que el hecho de que el propio IVA devengado por el proveedor del sujeto pasivo no esté regularizado es irrelevante a efectos del derecho de la Administración tributaria nacional competente a exigir la regularización del IVA deducido por un sujeto pasivo.

42 En efecto, por una parte, tal circunstancia no figura entre las excepciones establecidas en el artículo 185, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, que enumera los distintos casos en los que no procede la regularización de una deducción inicialmente practicada.

43 Por otra parte, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la circunstancia de que el propio IVA devengado por el proveedor de un sujeto pasivo no haya sido regularizado es irrelevante a efectos del derecho de la Administración tributaria de obtener la restitución del IVA deducido por un sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, apartado 57)."

Asimismo, la sentencia de 13 de marzo de 2014, asunto C-107/13, FIRIN, establece lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"50. En efecto, el mecanismo de regularización previsto por dichos artículos forma parte del régimen de deducción del IVA establecido por la Directiva 2006/112. La finalidad de dicho mecanismo es aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que sirvan para las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, ese mecanismo persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen (sentencia TETS Haskovo, antes citada, apartados 30 y 31).

51. Por lo que respecta al nacimiento de una posible obligación de regularización de una deducción del IVA practicada sobre las cuotas soportadas, el artículo 185, apartado 1, de dicha Directiva establece el principio según el cual tal regularización se efectuará, en particular, cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción en cuestión (sentencia TETS Haskovo, antes citada, apartado 32).

(...)

53. Esta conclusión no puede desvirtuarse por la circunstancia de que el IVA adeudado por el proveedor, por su parte, no haya sido regularizado.

(...)

57. En estas circunstancias, y sin perjuicio del derecho del sujeto pasivo a obtener de su proveedor, por las vías previstas al efecto por el Derecho nacional, la restitución del pago anticipado a cuenta por la entrega de bienes que finalmente no se ha realizado, la circunstancia de que el IVA adeudado por ese proveedor no haya sido regularizado es irrelevante a efectos del derecho de la Administración tributaria de obtener la restitución del IVA deducido por dicho sujeto pasivo como consecuencia del pago a cuenta correspondiente a dicha entrega.

58. Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que los artículos 65, 90, apartado 1, 168, letra a), 185, apartado 1, y 193 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que la deducción del IVA practicada por el destinatario de una factura expedida en razón de un pago anticipado a cuenta de una entrega de bienes debe regularizarse cuando, en circunstancias como las del litigio principal, dicha entrega finalmente no se realice, a pesar de que el proveedor siga adeudando ese impuesto y no haya reembolsado el pago a cuenta."

La obligación de rectificación de cuotas de IVA deducidas que recae sobre el destinatario de la operación existe y por ello es por lo que la Administración tributaria practicó la regularización.

Como consecuencia, este TEAC determina correcta la liquidación practicada, desestimando las alegaciones formuladas por la entidad recurrente **XZ**, S.A. al respecto.

Sexto.

Sobre la base de lo concluido en el fundamento de derecho anterior, debe analizarse lo relativo al acuerdo sancionador .

Al respecto y en primer lugar, la entidad recurrente alega la falta de la debida imparcialidad y objetividad del funcionario instructor D. Axy, entendiéndose que procedía su recusación.

Sobre esta cuestión cabe remitirnos a lo dispuesto en los artículos 28 y 29 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC) que disponen:

Artículo 29.1, "Recusación":

"En los casos previstos en el artículo anterior podrá promoverse recusación por los interesados en cualquier momento de la tramitación del procedimiento".

Artículo 28.1, "Abstención":

"1. Las autoridades y el personal al servicio de las Administraciones en quienes se den algunas de las circunstancias señaladas en el número siguiente de este artículo se abstendrán de intervenir en el procedimiento y lo comunicarán a su superior inmediato, quien resolverá lo procedente.

"2. Son motivos de abstención los siguientes:

a) Tener interés personal en el asunto de que se trate o en otro en cuya resolución pudiera influir la de aquél; ser administrador de sociedad o entidad interesada, o tener cuestión litigiosa pendiente con algún interesado.

b) Tener parentesco de consanguinidad dentro del cuarto grado o de afinidad dentro del segundo, con cualquiera de los interesados, con los administradores de entidades o sociedades interesadas y también con los asesores, representantes legales o mandatarios que intervengan en el procedimiento, así como compartir despacho profesional o estar asociado con éstos para el asesoramiento, la representación o el mandato.

c) Tener amistad íntima o enemistad manifiesta con alguna de las personas mencionadas en el apartado anterior.

d) Haber tenido intervención como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate.

e) Tener relación de servicio con persona natural o jurídica interesada directamente en el asunto, o haberle prestado en los dos últimos años servicios profesionales de cualquier tipo y en cualquier circunstancia o lugar".

El carácter taxativo de las causas de abstención y recusación previstas en los arts. 28 y 29 de la Ley 30/1992 impide la aplicación a casos distintos a los contemplados en los mismos. El Tribunal Supremo reconoce que el carácter taxativo de las causas de abstención y recusación, que establecen los artículos 28 y 29 de la LRJAP y PAC, no permiten su aplicación analógica. En sentencias de 03/12/2009, (rec. cas. 5170/2004), de 15/02/2010 (rec. cas. 6422/2004) o de 08/04/2010 (rec. cas. 6449/2004), declara el Alto Tribunal, con cita a las sentencias de 11/12/2008 (rec. cas. 158/2004) y de 18/03/2009 (rec. cas. 43/2004), lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Así lo ha puesto de manifiesto esta Sala y Sección en reiteradas ocasiones al afirmar, teniendo presente la dicción del mencionado art. 28.2.d) LRJAP y PAC, que no «procede la aplicación analógica pretendida por la recurrente, consistente en asimilar la condición de "actuuario" en el procedimiento de comprobación tributaria, a la de "perito" prevista en la norma legal», razón por la cual «no puede apreciarse causa alguna de abstención o recusación en el instructor del expediente por el hecho de haber intervenido con anterioridad en el procedimiento de comprobación tributaria seguido, no existiendo precepto alguno que impida dicha actuación»

(...) Como tampoco puede afirmarse que dichos inspectores actuarios tengan un "interés particular" que colisione con el "interés general" perseguido en las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas cerca del Sr. Balbino . La Administración tributaria -hemos dicho en varias ocasiones-, «en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general»; «y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución» entre muchas otras, Sentencia de 29 de noviembre de 2006 (RJ 2006, 9769) (rec. cas. núm. 5002/2001), FD Quinto"

En el mismo sentido, se ha pronunciado la Audiencia Nacional en las sentencias de 16/10/2013 (rec. 1082/2011 y 1158/2012).

Pues bien, en el caso aquí analizado no se aprecia, en ningún momento, un interés particular en el actuario que pueda colisionar con el "interés general" perseguido por la actuación administrativa en el expediente tributario que nos ocupa, de forma que no puede apreciarse ninguna de las causas de abstención o recusación contemplada en el artículo citado, como alega la recurrente.

Tampoco comparte este TEAC las afirmaciones realizadas por la entidad recurrente en relación con la supuesta predisposición del actuario a liquidar y sancionar a la entidad recurrente, por mucho que ésta insista en que determinadas frases extractadas y sacadas de contexto de los documentos obrantes en el expediente así lo muestran. Por el contrario, este TEAC aprecia, como destacó el Tribunal Regional, la correcta sustentación de los procedimientos y la debida motivación del acuerdo sancionador.

Además, el artículo 29.1 de la precipitada norma, determina que la concurrencia de cualquiera de las causas de abstención anteriormente reproducidas, podrán ser alegadas por la interesada en cualquier momento del procedimiento. En nuestro caso, sin embargo, no consta que se haya hecho valer dicha circunstancia por la interesada, hasta la interposición de la reclamación económico-administrativa ante el TEAR en primera instancia, y la sustanciación del correspondiente trámite de audiencia, es decir, una vez finalizado el procedimiento de comprobación ante el Inspector actuante, que es el ámbito establecido legalmente para hacer valer la existencia de posibles circunstancias que afecten a la imparcialidad y objetividad que los funcionarios de la Inspección Tributaria están obligados a observar. Ello ha determinado que el actuario interviniente no haya tenido la oportunidad de alegar lo que considere en su defensa, ni se ha dado a su superior la oportunidad de pronunciarse fundadamente al respecto.

En definitiva, procede en todo caso desestimar esta primera cuestión planteada por la entidad recurrente.

Tampoco procede apreciar, como alega la entidad, la vulneración del principio de imparcialidad por el hecho de que la instrucción del procedimiento sancionador se haya realizado por el mismo actuario que llevó a cabo la instrucción de las actuaciones de comprobación e investigación.

En este sentido se viene pronunciando este Tribunal Central, entre otras, en resolución de 23/06/2009 (RG 74/2008) en la que fijamos como criterio que: "La instrucción del procedimiento podrá encomendarse por el Inspector Jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso. La referencia legal a la separación o independencia es relativa al expediente y no al funcionario instructor, y ello no permita fundar alegaciones de falta de imparcialidad."

En la resolución citada, nos pronunciamos en el siguiente sentido:

"A este respecto, dispone el artículo 25 del Real Decreto 2063/2004 de 15 de octubre por el que se regula el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario:

3. La instrucción del procedimiento podrá encomendarse por el por el Inspector Jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso. "

Por otra parte, el tercer apartado del artículo 63.bis del Real Decreto 939/1963 que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, establece que la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución del expediente sancionador podrá encomendarse al funcionario, equipo o unidad a que se refiere el apartado anterior (el que hubiera desarrollado las actuaciones de comprobación e investigación) o a otro funcionario, equipo o unidad distinto en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso. En el caso de actuaciones encomendadas a un equipo o unidad, la propuesta será suscrita por el jefe del mismo.

La Ley 58/2003 General Tributaria, por su parte establece en el artículo 208:

"El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario en cuyo caso se tramitará conjuntamente."

De los preceptos anteriores se desprende que la referencia legal a la separación o independencia es relativa al expediente y no al funcionario instructor, al igual que en los artículos 26 y 27 del Real Decreto 2063/2004 que regula el régimen sancionador tributario, en el que sólo se hace referencia a que la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará, en todo caso, audiencia al interesado.

Las garantías de «independencia e imparcialidad» no están previstas en la Constitución, ni en normas inferiores, respecto a los funcionarios que intervienen en los procedimientos administrativos. Lo que está previsto (artículo 103.1 de la Constitución Española), es que la Administración, cualquiera que sea el funcionario actuante, sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho."

Procede, por tanto, desestimar también las alegaciones formuladas por la entidad al respecto.

Séptimo.

Asimismo, con respecto al acuerdo sancionador, la entidad recurrente alega, en síntesis, determinados argumentos que suponen la reiteración de los ya vertidos ante el TEAR de Castilla y León, en particular, la falta de motivación de éste, la vulneración del principio de proporcionalidad y de igualdad.

Como señala el criterio contenido en la resolución de este TEAC de 28 de septiembre de 2008 (R.G. 00-08264-2008) y se reitera en la de 25 de mayo de 2017 (R.G. 00-01070-2014), hay que destacar que siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del TEAR, en pro de un pronunciamiento estimatorio. Esto es, realizar un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas en aquella resolución realizadas.

Por tanto, ante la reproducción de las alegaciones ya planteadas ante el TEAR, este TEAC considera que el presente recurso de alzada suscita cuestiones que, en general, fueron correcta y motivadamente resueltas por el TEAR en su resolución.

Consecuentemente, a la vista del expediente y de las alegaciones formuladas en el recurso de alzada que, aunque hayan sido reiteradas, han sido igualmente analizadas por este TEAC, procede desestimar las mismas apreciando la concurrencia de los tipos objetivo y subjetivo y su debida motivación en el acuerdo sancionador, así como la proporcionalidad de las sanciones impuestas, sobre la base de los argumentos empleados por el Tribunal Regional en la resolución impugnada con los que este TEAC plenamente concuerda y que hace suyos en la presente resolución.

Octavo.

En relación con las alegaciones formuladas por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, procede, previamente, y por haberse aducido por la entidad recurrente como motivo de oposición, analizar la temporaneidad del mismo.

El plazo para la interposición del recurso de alzada viene fijado en el artículo 241 de la LGT que señala, al respecto:

"Artículo 241. Recurso de alzada ordinario.

1. Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones."

Al respecto, si bien en el expediente constan fechas diferentes (7 de marzo de 2022 y 11 de marzo de 2022), lo que entiende este TEAC que puede referirse a los momentos de entrada en la Administración Tributaria o en la Oficina de Relaciones con los Tribunales, en cualquier caso, dado que el recurso de alzada por parte del Director de Departamento de Inspección se interpuso en fecha 16 de marzo de 2022, se habría interpuesto en el plazo de un mes señalado desde la notificación y no cabe apreciar su extemporaneidad.

Noveno.

Así lo anterior, analizando las cuestiones de fondo alegadas por el Director del Departamento procede analizar la posible subsistencia de la liquidación impugnada, a pesar de haberse declarado la nulidad del acuerdo judicial de entrada y registro en el domicilio de la entidad **XZ**, por existir, según defiende y alega el Director de

Departamento de Inspección en el recurso presentado, pruebas lícitas, no viciadas que son suficientes para mantener la liquidación.

Al respecto, procede partir de la base de que la sentencia del Tribunal Supremo referida anteriormente de fecha ... de ... de 2019, rec. Cas. .../2017, anuló el auto judicial de entrada en el domicilio disponiendo:

"Tercero. Anular la autorización de entrada y registro acordada por auto de ... de ... de 2016 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. ... de MUNICIPIO_1, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración de nulidad, incluida la devolución a la compañía de los documentos o archivos obtenidos en el registro llevado a cabo."

Por tanto, la entrada que fue declarada nula fue la autorizada inicialmente por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº ... de MUNICIPIO_1, mediante auto nº ./2016, de ... de ... de 2016, y que se refería a las instalaciones del contribuyente XZ, S.A. sitas en (...) De LOCALIDAD_1 (MUNICIPIO_2), así como en las oficinas de la calle ... núm. ... de MUNICIPIO_1; y también en las instalaciones de la empresa en la calle ..., núm. ... y anexos de LOCALIDAD_1.

En relación con lo anterior, el TEAR estimó las alegaciones formuladas por la entidad recurrente indicando:

"Así, tras el examen del expediente, concluye esta sede que el ajuste practicado en relación a la sobrefacturación en las facturas recibidas de QR, S.A. y de TW, S.A tiene como fundamento, aunque sea de forma indirecta, la documentación obtenida por la AEAT en la entrada y registro declarados nulos por el Alto Tribunal, tal y como reconoce el propio acuerdo de liquidación (página 46 de 65): "La documentación obtenida en la entrada realizada el 1 de julio de 2016 en las instalaciones de XZ, SA, autorizada por orden judicial, no hace sino corroborar la que ya se había obtenido de la entrada de QR."

No obstante, este TEAC, de acuerdo con la información obrante en el expediente y sobre la base de la argumentación contenida en el fundamento de derecho cuarto anterior, al que nos remitimos, no puede compartir la conclusión alcanzada por el Tribunal Regional en la resolución impugnada.

Concuera este TEAC, por tanto, con lo alegado por el Director del Departamento al afirmar:

"En este caso, teniendo en cuenta que en la entrada en el domicilio de los proveedores de XZ, QR y TW, que NO ha sido objeto de anulación, se obtuvo la documentación necesaria para acreditar la existencia de sobrefacturación por parte de estos a XZ, no puede concluirse que la liquidación se basa en una prueba obtenida de manera ilícita, puesto que no es así. La documentación obtenida en la entrada en el domicilio de XZ no hizo más que corroborar lo que ya se había encontrado en el domicilio del proveedor de XZ, QR, pero sin aquella documentación (que de hecho se devolvió al contribuyente en ejecución de la Sentencia del Tribunal Supremo de ... de ... de 2019), había suficiente acervo probatorio de la sobrefacturación para liquidar y sancionar."

Así, no cabe oposición legal a la regularización practicada por la Administración tributaria sobre la base de pruebas obtenidas en actuaciones distintas de las de la entrada y registro que fue declarada nula, sin que quepa la "contaminación" de pruebas genérica y total, que parece sostener el TEAR.

Consecuentemente, procede estimar las alegaciones formuladas al respecto por el Director del Departamento y confirmar, en este punto, los acuerdos de liquidación y sancionador dictados.

Décimo.

Concluido lo anterior, habida cuenta de otras cuestiones que ofrece el expediente y que refiere la entidad recurrente en sus prolíficas alegaciones, procede analizar a continuación las mismas.

La primera cuestión que alega la entidad es la nulidad de los acuerdos de liquidación y sanción por haber continuado la tramitación cuando procedía haberla suspendido por prejudicialidad penal, por existir actuaciones de carácter penal seguidas en el Juzgado de Instrucción nº ... de MUNICIPIO_1, con motivo de querrela formulada por el Ministerio Fiscal, en relación al IVA de los ejercicios 2011, 2012 y 2013. Además, aprecia la entidad la existencia de prejudicialidad contencioso-administrativa, por existir recurso de casación ante el TS pendiente de resolución contra el auto judicial que autorizó la entrada y registro en diversos inmuebles de la entidad.

Las causas de suspensión del procedimiento inspector se encuentran reguladas en el apartado 3 del artículo 150 de la LGT, con el siguiente detalle:

"3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta Ley.

b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.

c) El planteamiento por la Administración Tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, o la recepción de la comunicación del mismo.

d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.

e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley.

f) La comunicación a las Administraciones afectadas de los elementos de hecho y los fundamentos de derecho de la regularización en los supuestos a los que se refiere el artículo 47 ter del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y aquellos supuestos de carácter análogo establecidos en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

g) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Salvo que concurra la circunstancia prevista en la letra e) de este apartado, la inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas anteriores, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas. No obstante, si la Administración Tributaria aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por las causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación. A los solos efectos del cómputo del periodo máximo de duración, en estos casos, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurran las circunstancias anteriormente señaladas, lo que se comunicará al obligado tributario a efectos informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente. En esta comunicación, se detallarán los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas que se encuentran suspendidos y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión.

La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración Tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación, o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor. No obstante, en el caso contemplado en la letra d), el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe.

(...)"

De lo anterior resulta que en ningún caso se contempla la suspensión de la tramitación del procedimiento por prejudicialidad contencioso-administrativa, como alega la entidad recurrente.

En el presente caso, con fecha 19/09/2017 se solicitó al Juzgado de Instrucción número ... de MUNICIPIO_1 que comunicase la suspensión del procedimiento en relación a aquellas operaciones, hechos y conductas incluidas en la denuncia por delito fiscal de los mismos ejercicios investigados en sede judicial. El Juzgado, mediante auto de .../.../2018, rectificado mediante el auto de .../.../2018, determinó la suspensión del procedimiento, en lo relativo a los servicios facturados por **QR Y TW**, referido al IVA y el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011, 2012 y 2013, afectados por la querrela por delito fiscal relativa al IVA de dichos periodos, aclarando que el procedimiento inspector continuaba respecto del resto de los elementos de la obligación tributaria no afectada por la suspensión, en el sentido señalado en el artículo 150.3 LGT.

Pues bien, en relación al resto de elementos de la obligación tributaria no afectados por la causa de suspensión señalada, respecto de los que se dictó el acuerdo de liquidación aquí impugnado, no concurre ninguna de las causas contempladas en el citado artículo que motiven la suspensión del procedimiento inspector. Procede, por tanto, desestimar esta primera alegación.

Décimoprimer.

Por otro lado, la entidad recurrente alega en el escrito de oposición al recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento que fue improcedente la parte de la regularización practicada relativa a los denominados "Gastos contabilizados no justificados por servicios facturados pero no recibidos de QR, S.A. y TW, S.A.".

Al respecto, al margen del debate que incluye la entidad recurrente sobre si era razonable o no la operativa que siguió en relación con dichas operaciones, dicha entidad alega, en síntesis, que no consta en el expediente el informe de las actuaciones de comprobación que se siguieron con respecto a dichas entidades (QR, S.A. y TW, S.A.) y que no se menciona en el acuerdo de liquidación si la regularización se realizó en régimen de estimación directa o indirecta.

En relación con la no aportación del informe al expediente, como bien indica la entidad recurrente en sus alegaciones, la Administración tributaria hizo constar en el acuerdo de liquidación del IVA del ejercicio 2014 que no aportaba el mismo a fin de no vulnerar lo dispuesto en el artículo 95 de la LGT.

Dicho artículo, en lo que aquí interesa, esto es, sus apartados 1 y 3, dispone lo siguiente:

"1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.

b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.

c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.

d) La colaboración con las Administraciones públicas para la prevención y lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea, incluyendo las medidas oportunas para prevenir, detectar y corregir el fraude, la corrupción y los conflictos de intereses que afecten a los intereses financieros de la Unión Europea.

e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.

f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.

g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.

i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.

j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago y con la Dirección General de Tráfico para la práctica de las notificaciones a los mismos, dirigidas al cobro de tales recursos.

k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.

l) La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público.

m) La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes y derechos susceptibles de ser embargados o decomisados en un determinado proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia.

n) La colaboración con las entidades responsables de los procedimientos de adjudicación de contratos y concesión de subvenciones vinculadas a la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, en relación con el análisis sistemático de riesgo de conflicto de interés.

(...)

3. La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado.

Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente."

Sobre la base de lo anterior, como bien indicó la Administración tributaria en el acuerdo de liquidación impugnado (página 47), el proporcionar a la entidad recurrente el informe sobre comprobaciones a terceros vulneraría su carácter reservado en tanto que tal supuesto no se encuentre entre las excepciones enumeradas en el apartado 1 del artículo 95 transcrito.

Además, y como sigue el apartado 3, la valoración sobre lo anterior, a fin de garantizar la confidencialidad y uso adecuado de la información tributaria, corresponde a la Administración tributaria, no a la entidad recurrente.

En concreto, como sigue el artículo, corresponde a las autoridades o funcionarios, a quienes se obliga al más estricto y completo sigilo, so pena de falta disciplinaria muy grave, responsabilizándoles, por tanto, a ellos de cumplir con tal deber, y no a la entidad recurrente.

Sobre la base de lo anterior, concuerda este TEAC con la forma de proceder seguida por la Administración tributaria y la argumentación empleada por ésta en el acuerdo de liquidación, desestimándose las alegaciones formuladas al respecto por la entidad recurrente.

Décimosegundo.

En cuanto a la no aplicación del método de estimación indirecta, procede señalar, en primer lugar, lo dispuesto al respecto en los artículos 50, 51 y 53 de la LGT:

"Artículo 50.

1. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

2. La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

- a) Estimación directa.*
- b) Estimación objetiva.*
- c) Estimación indirecta.*

3. Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios.

4. La estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de esta ley.

Artículo 51.

El método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.

(...)

Artículo 53.

"1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

- a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta ley."

De la lectura de los artículos anteriores, resulta evidente que el método de estimación directa será el procedente "por defecto" (salvo la aplicación de la estimación objetiva) y que, en defecto de datos para poder utilizarlo, se aplicará el método de estimación indirecta.

Así lo anterior y máxime cuando el acta de disconformidad indicó que las bases imponibles fueron fijadas por el método de estimación directa (como refiere la propia entidad recurrente en sus alegaciones), nada hace pensar que el método seguido fuera el de estimación indirecta y, por tanto, no cabe entender que la Administración tributaria debiera haber seguido lo dispuesto para los supuestos en que efectivamente se recurra a ese método, por ejemplo, en el artículo 198 de la LGT.

De hecho, y a la vista del expediente, no cabe apreciar que se hayan realizado prácticas de estimación indirecta, sino que la Inspección ha tomado elementos ciertos y directamente relacionados con la operaciones regularizadas, tanto aportados u obtenidos de la propia entidad recurrente como de actuaciones con terceros válidamente realizadas, de acuerdo con lo anteriormente concluido.

Consecuentemente, procede desestimar las alegaciones formuladas al respecto por la entidad recurrente sin apreciar este TEAC que procediera aplicar el método de estimación indirecta ni los defectos procedimentales referidos por dicha entidad.

Décimotercero.

Por otro lado, la entidad recurrente alega la procedencia de aplicar el principio de regularización íntegra en relación con las cuotas repercutidas improcedentemente por los proveedores al determinarse la existencia de sobrefacturación.

Se ha de señalar que, en el ámbito del IVA, el principio de regularización íntegra supone que, en los casos en los que se hayan deducido cuotas de IVA de forma indebida, que hubieran sido repercutidas improcedentemente, la Administración está obligada a comprobar si el contribuyente tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos. Los supuestos principalmente analizados por el Tribunal Supremo, en sus pronunciamientos sobre la íntegra regularización, se refieren a aquellos en que se determina la improcedencia de la deducción de cuotas, consideradas indebidamente soportadas, y no se pronuncia la Inspección sobre el derecho a la devolución de las mismas, señalando el Alto tribunal la procedencia de considerar ambas circunstancias de forma simultánea.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en los casos en que el destinatario de unas operaciones (debemos considerar incluso en el supuesto de que estas operaciones sean inexistentes) hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (así cuando las cuotas fueron repercutidas improcedentemente, por la causa que fuese) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación, que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto, ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y, posteriormente, restablecida la situación, inste la devolución del ingreso indebido, sino que la

Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si, efectivamente, tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

La doctrina de este TEAC se ha venido pronunciando en la misma línea que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que, de forma reiterada, se ha referido al derecho a la regularización íntegra, entre otras, en las resoluciones de 19 de febrero de 2015 (R.G. 00-03545-2011), 14 de diciembre de 2017 (R.G. 00-03516-2014), 29 de noviembre de 2018 (R.G. 00-19088-2015), 25 de junio de 2019 (R.G. 00-1972-2017), 15 de julio de 2019 (R.G. 00-5359-2016). y, más recientemente, resoluciones de 26 de febrero de 2020 (R.G. 00-02449-2017), de 17 de septiembre de 2020 (R.G.00-00281-2018), y de 20 de octubre de 2021 (R.G. 00-04977-2018).

Sobre la regularización íntegra existe una copiosa jurisprudencia, conforme a la cual se han ido trazando las características básicas de la actuación debida por la Administración Tributaria en este sentido, debiendo traer a colación, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2008 (rec. 3914/2002), 18 de septiembre de 2013 (rec. 4498/2012), 5 de febrero de 2015 (rec. 1933/2013), 10 y 17 de octubre de 2019 (rec. 4153/2017 y 4809/2017, respectivamente), 13 de noviembre de 2019 (rec 1675/2018) y, recientemente, las últimas sentencias dictadas sobre la cuestión, como la de 22 de abril de 2021 (recurso 1376/2020) y la de 26 de mayo de 2021 (recurso 574/2020).

El Tribunal Supremo concluye que, habiéndole negado la Administración tributaria a un sujeto pasivo la deducibilidad de determinadas cuotas soportadas del IVA por no considerarse probados ciertos servicios declarados, conforme al principio de íntegra regularización, que se encuentra estrechamente relacionado con el principio de buena Administración, la Administración tributaria debe efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, y esto se hace extensivo tanto a las actuaciones realizadas en el seno de un procedimiento de Inspección como de Gestión tributaria, con las adaptaciones que sean necesarias, como la propia sentencia indica.

En esencia, el principio de regularización íntegra pretende evitar la duplicidad de procedimientos de modo que la Administración determine en la comprobación desarrollada también la procedencia de la devolución.

En el caso que nos ocupa, la cuestión no ha sido abordada desde el punto de vista de la aplicación de dicho principio de regularización íntegra y, a la vista de las circunstancias concurrentes, efectivamente concuerda este TEAC con la entidad recurrente que, calificándose el IVA como indebidamente repercutido (tal y como se ha concluido anteriormente), procedería la consideración de tal regularización por parte de la Administración tributaria, debiendo ésta analizar el cumplimiento de los requisitos para proceder, en su caso, a la devolución pretendida sobre la base de dicho principio.

Consecuentemente, procede estimar las pretensiones de la entidad, no en el sentido de reconocer directamente el derecho a la devolución de las cuotas referidas, pero sí al efecto de que, en el marco del principio de íntegra regularización, la Administración realice las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución de las cuotas soportadas, que hemos calificado como indebidamente repercutidas y, en consecuencia soportadas, en el ámbito del procedimiento de comprobación, sin necesidad de acudir a un procedimiento autónomo de devolución.

Décimocuarto.

En cuanto al acuerdo sancionador, con ánimo de evitar resultar reiterativos y dado que la alegación formulada en el escrito de oposición al recurso de alzada del Director del Departamento, en síntesis, se refiere a la suficiencia de prueba, este TEAC, a la vista del expediente y, en particular, del acuerdo sancionador impugnado, no puede compartir los argumentos empleados por la entidad recurrente toda vez que efectivamente consta la existencia de importes sobrefacturados que, de hecho, se desglosan por meses en la página 6 del Acuerdo sancionador.

Asimismo, consta en el acuerdo sancionador la motivación requerida al respecto, indicándose por la Administración tributaria lo siguiente:

"Respecto de la conducta consistente en deducir las cuotas soportadas por servicios inexistentes la conducta ha de calificarse de dolosa, pues supone el concurso con el emisor de las facturas para poder aprovechar unas cuotas que no se han devengado con arreglo a derecho, al corresponder a una sobrefacturación de servicios, sobrefacturación que la entidad conoce y ha buscado con la intención de minorar su carga tributaria, al margen de otras motivaciones, lo que prueban los correos que mantiene con sus proveedores al objeto de fijar el volumen de servicios a facturar."

Sobre la base de lo anterior y apreciando además la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo y la debida motivación contenida en el acuerdo sancionador, tal y como se ha señalado en la presente resolución y como se aprecia, en particular, con respecto a la alegada falta de prueba, procede desestimar las alegaciones formuladas por la entidad recurrente.

Décimoquinto.

Como resumen de lo expuesto en los fundamentos de derecho anteriores y si bien con remisión a los mismos en cuanto a los términos precisos de resolución, este TEAC acuerda:

- En relación con las alegaciones formuladas por la entidad **XZ**, S.A., desestimarlas, salvo en lo relativo a la aplicación del principio de regularización íntegra, que se estima en cuanto a analizarse, por parte de la Administración tributaria, el cumplimiento de los requisitos para la devolución de las cuotas indebidamente soportadas (fundamento de derecho décimo segundo).

- En relación con las alegaciones formuladas por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, estimarlas plenamente.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando las resoluciones impugnadas en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas