Criterio 1 de 1 de la resolución: **07260/2013/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Quinta**

Fecha de la resolución: **24/05/2017**

Asunto:

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

Criterio:

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

NOTA: El criterio es contrario a las sentencias del Tribunal Supremo de 25-11-2009 (Rec. 983/2004) y de 17-2-2011 (Rec.4688/2006). **El TEAC conoce ambas sentencias pero razona la no aplicación de este criterio sobre la base de cambios normativos relacionados con la presentación del resumen anual.**

Reitera criterio de RG 00/0799/2013 (22-09-2016).

Reitera criterio de RG 00/01721/2009 (08-03-2011).

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

Referencias

normativas:

- Ley 58/2003 General Tributaria LGT
 - 68.1.c)
- Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
 - 164.1.6

Conceptos:

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

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central por **DCY, S.C.**, con **NIF:** ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 27 de junio de 2013 (RG 41/04148/2012 y 41/04149/2012), por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente a los siguientes Acuerdos:

- Resolución por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente a Acuerdo de liquidación de 20 de julio de 2011 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, derivado del acta de disconformidad **A02** número ..., por el que se regularizan los ejercicios 2006, 2007 y 2008 del Impuesto sobre el Valor Añadido, resultando una cantidad a ingresar por el obligado tributario de 0,00 euros.

- Resolución por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente a Acuerdo de imposición de sanción de 20 de julio de 2011 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (**A07** número ...), por el que se le impone una sanción por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 que asciende a 271.398,37 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO:

Tal y como consta en los Acuerdos impugnados, con fecha 15/10/2010 se notifica a **DCY** comunicación de inicio de actuaciones de comprobación de carácter general respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2006 a 2009.

De acuerdo con lo expuesto en el Acuerdo de liquidación, la Inspección concluye que la entidad no ha acreditado haber realizado las adquisiciones de ladrillos necesarias para el volumen de los mismos que ha vendido, por lo que considera que ese exceso de material vendido no es real, y que ha emitido facturas falsas que no recogen operaciones reales.

El 03/03/2011 se extiende y notificó acta de disconformidad **A02** número ... por el IVA de los ejercicios 2006 a 2008.

En fecha 20/07/2011 se dicta Acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta, Acuerdo del que resulta una cantidad a ingresar por la entidad de 0,00 euros.

SEGUNDO:

Como consecuencia de lo anterior, se inicia expediente sancionador frente a la entidad, concluyendo el instructor, tras recogerse los hechos y circunstancias del Acuerdo de liquidación, que dicha persona expidió facturas por entregas de ladrillos no realizadas por ella, puesto que no ha acreditado disponer de dicha cantidad de ladrillos.

En fecha 20/07/2011 se dicta Acuerdo de imposición de sanción, del que resulta una sanción reducida de 271.398,37 euros, por la infracción tipificada en el artículo 201 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Se califican las infracciones como muy graves (art. 201.3 LGT), y se impone la sanción mínima del 75%.

TERCERO:

La entidad interpone reclamaciones económico-administrativas ante el Acuerdo de liquidación y el Acuerdo de imposición de sanción, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía.

En fecha 27 de junio de 2013 el TEAR dicta Resolución acumulada de ambas reclamaciones, desestimando las mismas.

CUARTO:

Finalmente, interpone el presente recurso de alzada frente a la Resolución del TEAR de Andalucía.

El recurrente alega que la Inspección no ha desvirtuado el valor probatorio de los documentos aportados por la entidad para probar su adquisición y sus ventas, sino que se ha limitado a moverse en el terreno de las presunciones. Señala que si la entidad ha podido vender lo que acredita y documenta, es porque disponía del material en cuestión, y que la prueba aportada sobre la adquisición de este material no haya satisfecho a la Inspección, no significa que la cadena de transmisiones no haya existido. La carga de la prueba recae en la Administración, quien no puede limitarse a negar lo afirmado por la empresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO:

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

SEGUNDO:

En primer lugar, y con carácter previo a las cuestiones planteadas en el presente recurso, debemos recordar que conforme al artículo 69 de la Ley 58/2003 General Tributaria, la prescripción debe apreciarse de oficio.

En el presente caso, los ejercicios comprobados son 2006, 2007 y 2008. Las actuaciones inspectoras se inician el 15/10/2010. A dicha fecha, los dos primeros trimestres del ejercicio 2006 ya se encontraban prescritos conforme a la reciente doctrina de este TEAC conforme a la cual la presentación del modelo 390 no interrumpe el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar (Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2016, RG: 799/2013).

Consta en el expediente que las autoliquidaciones de IVA de los dos primeros trimestres del ejercicio 2006 se presentaron en plazo, el 19/04/2006 y el 19/07/2006 respectivamente. Al no constar en relación con dichos periodos ninguna interrupción de la prescripción anterior al 15/10/2010, a dicha fecha ya habría prescrito el derecho de la Administración a liquidar dichos periodos.

Por ello, y aun cuando esta circunstancia no tenga efecto en relación con la liquidación practicada a la entidad puesto que se confirman sus autoliquidaciones, no podemos decir lo mismo respecto de la sanción impuesta, puesto que se determina la base de la sanción con carácter anual para

cada uno de los ejercicios comprobados. Así, en relación con el ejercicio 2006 y por la presente declaración de prescripción, se anula el Acuerdo de imposición de sanción, debiendo la Inspección comprobar cuáles de las facturas emitidas por las que se le sanciona corresponden a los trimestres tercero y cuarto de 2006, que son las únicas por las que podrá sancionarse.

TERCERO:

Por lo que respecta al fondo del asunto, la entidad se dedica al comercio al por menor de materiales de construcción, epígrafe 653.4 del IAE, aplicando el régimen simplificado en IVA.

De las ventas que realiza, un importante número corresponde a entregas de ladrillos, conforme al siguiente desglose recogido en el Acuerdo de liquidación, y que la entidad no discute:

CLIENTE	NIF	2006			2007		
		BASE	CUOTA	TOTAL	BASE	CUOTA	TOTAL
PI Jx SL	...	213.549,19	34.167,84	247.717,03	111.634,00	17.818,24	129.452,24
Bx E HIJOS SW SL	...	6.080,22	972,83	7.053,05	371,21	59,39	7.424,40
K SL	...	10.946,88	1.751,50	12.698,38			
TRM SL	...				7.203,09	1.152,49	8.355,58
G ...5 SL	...				9.219,01	1.475,04	10.694,05
Q SL	...				6.223,54	995,77	7.219,31
T Ax SL	...				7.771,04	1.243,37	9.014,41
Zx... SL	...				31.765,30	5.082,45	36.847,75
TOTAL VENTAS		230.576,29	36.892,17	267.468,46	174.187,19	27.826,75	202.013,94

No obstante, los ladrillos adquiridos por la entidad en dicho periodo son muchos menos, en concreto 2.651,57 euros en 2006 (IVA incluido) y 705,55 euros en 2007 (IVA incluido).

Solicitadas por la Inspección aclaraciones acerca del origen de los ladrillos vendidos en ese periodo, manifiesta la entidad que los ladrillos los vendió **N, S.L.**, en enero de 2005 a **HIJOS DE Fy, S.L.**, por importe de 320.000,00 euros (aporta contrato privado, con depósito en los almacenes del vendedor, y factura). Alega que esta entidad compradora cesó en su actividad en el primer trimestre de 2005, y **D. Fy...** (socio) recibió los ladrillos en pago de la deuda contraída por la compra de los mismos, pues los había pagado él. Posteriormente, éste se los dona a su hijo **D. Ly...** (sin escritura pública, ni tributación alguna por la donación), siendo esta persona uno de los socios de **DCY**.

Ante estas afirmaciones, la Inspección señala lo siguiente en el Acuerdo de liquidación:

“**DCY S.C.** a través de sus representantes, manifiesta que los ladrillos provienen de **N SL** a través de una cadena de transmisiones con cuatro eslabones cuya realidad, o no, es preciso analizar uno a uno:

*Primer eslabón: **N SL** transmite aparentemente los ladrillos a **HIJOS DE Fy, SL** mediante contrato privado de fecha 19/01/2005. Tal documento privado no surte efecto frente a terceros (en este caso Hacienda Pública) y, conforme al artículo 1227 del Código Civil, sólo hace prueba de la fecha de su aportación al presente procedimiento inspector. Por el mismo motivo, tampoco produce efecto alguno frente a la Hacienda Pública la factura A/21 (por importe de 320.000 €, IVA incluido) emitida como documento justificativo de la anterior compraventa de ladrillos, ya que la citada transmisión no fue declarada por **N SL** ni por **HIJOS DE Fy, SL** en sus respectivos modelos 347 (declaración de operaciones realizadas con terceros) relativos a 2005, ni en sus autoliquidaciones de IVA. Además, ha de señalarse que la referida compraventa carecería de lógica económica, ya que en el año 2005, en pleno boom inmobiliario, los fabricantes de ladrillos*

no daban abasto para satisfacer la demanda, por lo que no tendría sentido mercantil que los ladrillos adquiridos quedaran en depósito en los almacenes del fabricante más de un año.

No queda, pues, acreditada esta primera transmisión.

Segundo eslabón: **DCY S.C.** pone de manifiesto dos circunstancias, cuya veracidad se ha de analizar secuencialmente:

a) que dicha factura fue abonada por **D. Fy...** en su propio nombre y

b) que éste quedó como acreedor de **HIJOS DE Fy, SL.**

La primera manifestación no se corresponde con los justificantes de pago aportados: tres cheques bancarios firmados en nombre y por cuenta de **HIJOS DE Fy, SL**, no de **D. Fy**. Además, ha de señalarse que carece de lógica mercantil que **HIJOS DE Fy, SL**, dedicada a la venta de ladrillos, en este caso no venda los citados ladrillos sino que propicie, sin justificación alguna, una subrogación en la compra de los mismos.

La segunda manifestación no se corresponde con los balances y cuentas de pérdidas y ganancias (abreviados) de los ejercicios 2004 y 2005 de **HIJOS DE Fy, SL**, aportados por **DCY S.C.** a este procedimiento inspector.

En efecto, las siguientes dos partidas son relevantes a estos efectos:

1) En la cuenta **ACREEDORES A LARGO PLAZO** consta un total importe a 31/12/2004 de 116.117,17 €, que se cancela totalmente en 2005 y que, pese a estar referido al conjunto total de acreedores de **HIJOS DE Fy, SL**, constituye una cifra muy inferior a la consignada en factura (320.000 €) y que dice deberse en ese momento a uno sólo de los acreedores, **D. Fy...**

2) En la cuenta "consumo de explotación" de 2005 consta un importe de 25.319,41 € que, es el resultado de sumar la variación de existencias (18.128,83 €) y las compras del periodo (7.101,58 €), cifra ésta que coincide sensiblemente con el importe declarado como "compras" en el modelo 347 relativo a 2005 y cuyo proveedor no es **N SL**). Si fuera cierta la compra de ladrillos a **N SL**, reflejada en la factura A/21 el "consumo de explotación" de 2005, habría sido 301.181,47 €, cifra muy alejada de la consignada en la cuenta de pérdidas y ganancias de 2005 (25.391,41 €).

No se ha subrogado, por tanto, **D. Fy...**, como adquirente, en la cuestionada compraventa de ladrillos.

Tercer eslabón: **DCY S.C.** manifiesta que **D. Fy...** donó los ladrillos a su hijo **D. Ly...**, pese a no haber tributado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ya ha quedado probado en el eslabón anterior que **D. Fy...** no era titular ni, por tanto, podía transmitir los referidos ladrillos. Tampoco puede probarse aquí el hecho de la eventual donación mediante prueba documental alguna, singularmente mediante la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En consecuencia, no ha tenido lugar la donación alegada.

*Cuarto estabón: **DCY S.C.** manifiesta que **D. Ly...** había iniciado una actividad de comercio minorista de materiales de construcción y que “de esta manera los LADRILLOS fueron a parar a la **Sociedad Civil DCY...**”. Consta, en efecto, en las bases de datos de la Inspección, que **D. Ly...** estuvo en 2005 dado de alta en el epígrafe 653.4 del IAE (COMERCIO AL MENOR DE MATERIALES DE CONSTRUCCIÓN) por lo que era sujeto pasivo de IVA, de modo que debería haber repercutido e ingresado el IVA correspondiente en la hipotética transmisión de los mencionados ladrillos a **DCY S.C.** o en su eventual aportación con ocasión de la constitución de esta sociedad civil. No ha sido declarado el referido IVA ni por el pretendido transmitente o aportante (**D.Ly...**) ni por la entidad supuestamente receptora (**DCY S.C.**) en sus respectivas autoliquidaciones de IVA ni en sus “declaraciones de operaciones con terceros”; tampoco consta una eventual “aportación no dineraria” realizada por **D. Ly...** en la escritura de constitución de **DCY S.C.**, escritura que fue proporcionada a la Agencia Tributaria con ocasión de la petición de CIF para esta sociedad civil.*

*En consecuencia, **D. Ly...** no ha realizado una “aportación no dineraria” en ladrillos para la constitución de **DCY S.C.** ni ha transmitido a esta sociedad ladrillos, por cualquier título, en algún momento posterior.*

*En definitiva, se ha de concluir que **DCY S.C.** nunca adquirió ni recibió los citados ladrillos, ya que ha quedado demostrada la falacia de cada uno de los eslabones en la cadena de transmisiones alegada. En consecuencia, el mínimo volumen de compras de ladrillos realizadas por **DCY S.C.** en el periodo 2006 a 2008 impide acreditar el elevado número de ladrillos vendidos durante dicho trienio, por lo que se ha de concluir que una parte sustancial del giro de **DCY S.C.** corresponde a un tráfico mercantil inexistente y, en consecuencia, que la facturación por ella expedida es falsa o falseada.”*

Estamos de acuerdo con lo expuesto por la Inspección en cuanto a que, para poder realizar ventas de ladrillos, la entidad tiene que acreditar que disponía de esos ladrillos; y por lo que respecta a la adquisición de estos ladrillos, compartimos las conclusiones de la Inspección y consideramos que no queda acreditado que la entidad tuviese la propiedad de los ladrillos supuestamente vendidos.

En el Acuerdo se analizan todos los pasos que supuestamente se han dado por las entidades para que los ladrillos finalmente estuviesen en posesión de **DCY**, y vemos que ni uno solo de los eslabones analizados por la Inspección en base a las manifestaciones hechas por la entidad sobre el iter de los acontecimientos queda suficientemente acreditado como para poder aceptar lo argumentado por la recurrente. Ni la primera adquisición por parte de **HIJOS DE Fy**, ni la posterior adjudicación al socio de la misma, ni la donación por parte de éste a su hijo, ni la aportación de este último a la ahora recurrente.

Alega la entidad que la Inspección no ha desvirtuado el valor probatorio de los documentos aportados en el procedimiento, pero no es así, sino que son los propios documentos aportados los que no tienen suficiente valor probatorio (contrato privado, con el valor probatorio que le atribuye el Código civil y que no es suficiente a los efectos pretendidos por la entidad; factura de 2005 que no ha sido declarada por ninguna de las partes intervinientes de la operación, lo que desvirtúa también su valor probatorio; los cheques bancarios no acreditan lo que dice la entidad sobre que la compra fue pagada por el socio y que por ello era acreedor de la sociedad y se quedó con los ladrillos en el momento de su disolución; ausencia de prueba alguna sobre la donación, siendo cierto como alega la recurrente que la sola ausencia de la autoliquidación del Impuesto de Donaciones no implica que la donación no haya existido, pero es una prueba de ello, y no se ha aportado ninguna otra prueba que permita acreditar la realidad de esa donación; ausencia de prueba alguna sobre la aportación de los ladrillos por parte de **D. Ly...** a **DCY**). Por tanto, no es que la Inspección no haya desvirtuado el valor probatorio de los documentos aportados, sino que los documentos no logran probar lo pretendido por la entidad, cuando es a ella a quien le corresponde la carga de la prueba.

De acuerdo con el artículo 105 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que “cada parte ha de probar el supuesto de

hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi".

Una vez aceptado por este Tribunal esta premisa básica, la conclusión no puede ser otra que la alcanzada por la Inspección: si no hay compras de ladrillos, no puede haber ventas de ladrillos.

Respecto de estas ventas, que la entidad dice haber probado, tampoco podemos aceptarlo. Únicamente se han aportado las facturas y algunos albaranes de entrega, pero estos documentos por sí solos no acreditan la realidad de lo facturado, y la Inspección ha realizado un juicio lógico y razonado que lleva a dudar de la veracidad de estas ventas.

De esta forma, los indicios en los que se basa la Inspección son suficientes para considerar que no queda suficientemente acreditado el origen de los ladrillos en sede de **DCY** y, por tanto, no queda acreditada la realidad de las ventas de los ladrillos, habiéndose motivado y detallado de forma exhaustiva en el acta, el informe de disconformidad, el Acuerdo de liquidación y la Resolución del TEAR. En todos estos documentos se detalla lo actuado y lo concluido por la Administración y por el TEAR, conclusiones que comparte también este TEAC, sin que la entidad haya realizado ninguna actividad probatoria encaminada a justificar el origen de los ladrillos, por lo que queda desvirtuado también el valor probatorio de las facturas de venta de los mismos.

Las facturas no constituyen un medio de prueba total y absoluto de la realización de las operaciones, por mucho que las facturas sean un medio prioritario de prueba, cuando en un caso como el presente esa fuerza probatoria ha sido puesta en entredicho. La entidad podía haber aportado más documentos acreditativos de la realidad de estas entregas, como pueden ser documentos de transporte, pero no lo ha hecho, y al quedar desvirtuada la previa compra de ladrillos, quedan también desvirtuadas las posteriores ventas de los mismos si no se prueban fehacientemente.

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

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

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

Por lo anterior, debemos desestimar las alegaciones formuladas por la entidad y, por tanto, confirmar tanto el Acuerdo de liquidación como el Acuerdo de imposición de sanción respecto de los periodos no prescritos.

En su virtud,

Este **TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala, en el presente recurso de alzada, **ACUERDA: estimarlo en parte**, en el sentido expuesto en el Fundamento de Derecho Segundo, declarando prescrito el derecho a liquidar y sancionar por los periodos del primer y segundo trimestre de 2006 y confirmando los acuerdos impugnados en todo lo demás.