

Criterio 1 de 1 de la resolución: [00/06250/2022/00/00](#)

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **18/10/2024**

Asunto:

IVA. Vehículos de uso "mixto" que la empresa cede a los empleados para fines particulares de forma gratuita. Deducción de las cuotas soportadas en virtud de contratos de renting.

Criterio:

Corresponde al obligado tributario que pretende deducir las cuotas de IVA soportado, acreditar la afectación del vehículo a la actividad. Probada la afectación, se presume que el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es el 50% conforme a lo establecido en el artículo 95.Tres.2ª de la Ley del IVA, salvo que se trate de alguno de los vehículos incluidos en la lista tasada que se relaciona al final de la regla 2ª del apartado Tres de dicho artículo.

Reitera criterio de la resolución de 27-09-2024 (R.G. [00-9152-2021](#))

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

95.1

95.3.2

Conceptos:

Afectación

Condición/limitación

Deducciones

Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Presunciones

Vehículos

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 18 de octubre de 2024

RECURSO: [00-06250-2022](#)

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **XZ** SL - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 20/07/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 20/07/2022 contra resolución dictada, con fecha 24 de mayo de 2022, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de las reclamaciones económico-administrativas ([46-05590-2020](#); [46-05981-2020](#); [46-05982-2020](#); [46-10183-2020](#); [46-10789-2020](#); [46-10790-2020](#); [46-10959-2020](#); [46-10960-2020](#); [46-10961-2020](#); [46-10962-2020](#); [46-10963-2020](#); [46-10964-2020](#); [46-10965-2020](#); [46-10966-2020](#); [46-10967-2020](#); [46-10968-2020](#); [46-10969-2020](#); [46-10970-2020](#); [46-10971-2020](#); [46-10972-2020](#); [46-10973-2020](#); [46-10974-2020](#); [46-10975-2020](#); [46-10976-2020](#); [46-10977-2020](#); [46-10978-2020](#); [46-10979-2020](#);

[46-10980-2020](#); [46-10981-2020](#); [46-10982-2020](#); [46-10983-2020](#); [46-10984-2020](#); [46-10985-2020](#); [46-10986-2020](#); [46-10987-2020](#); [46-10988-2020](#); [46-10989-2020](#); [46-10990-2020](#); [46-10991-2020](#); [46-10992-2020](#); [46-10993-2020](#); [46-10994-2020](#); [46-10995-2020](#); [46-10996-2020](#); [46-10997-2020](#); [46-10998-2020](#)) interpuestas contra acuerdo de liquidación A23-...52, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos enero/2016 a marzo/2018 y contra acuerdo de resolución de procedimiento sancionador A51-...63, en relación a la entidad **XZ**, S.L.

SEGUNDO.- La Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Valencia, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria notificó, a la entidad **XZ**, S.L., con fecha 5 de junio de 2018, inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación a los siguientes conceptos y períodos:

- Impuesto sobre Sociedades: períodos 2015 a 2016.
- Impuesto sobre el Valor Añadido: períodos 01/2015 a 03/2018.

Las actuaciones tuvieron alcance general en los términos previstos en los artículos 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y 178 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT).

El inicio del procedimiento tuvo lugar mediante personación de los funcionarios de la AEAT en el domicilio fiscal del obligado tributario el 5 de junio de 2018, haciendo entrega en ese momento de la comunicación de inicio del procedimiento junto con la siguiente documentación:

- Autorización judicial de entrada en domicilio (AEN .../..), Auto .../2018 del Juzgado Contencioso Administrativo nº ... (MUNICIPIO_1).
- Autorización administrativa de entrada en fincas y locales, así como relación de funcionarios de la AEAT.
- Relación de funcionarios de la Unidad de Auditoría Informática.
- Relación de funcionarios de Vigilancia Aduanera.

Con fecha 10 de diciembre de 2019, se notificó a la entidad interesada comunicación de ampliación de actuaciones inspectoras, las cuales se extendieron al Impuesto sobre Sociedades, periodo impositivo 2017, actuaciones de carácter parcial limitadas a la comprobación de los ajustes positivos y negativos por libertad de amortización y a la anulación en 2017 del ingreso registrado en 2016 por la imputación a resultados de subvenciones.

Con fecha 25 de febrero de 2020, como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se incoaron, en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, las siguientes actas:

- Acta de conformidad con número de referencia A02-...92, por el IVA 01/2015 a 12/2015.
- Acta de disconformidad con número de referencia A02-...52, por el IVA 01/2016 a 03/2018.

Tras el correspondiente trámite de alegaciones, en relación al acta de disconformidad, la entidad presentó, con fecha 30 de abril de 2020, escrito de alegaciones mostrando su disconformidad con la propuesta contenida en el acta.

TERCERO.- Con fecha 15 de junio de 2020, la Dependencia Regional de Inspección dictó acuerdo de liquidación A23-...52, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos enero/2016 a marzo/2018, del que deriva una deuda tributaria a ingresar por importe de 506.065,86 euros.

Los motivos de regularización contenidos en el citado acuerdo son los siguientes:

- Se incrementa la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido por falta de contabilización y declaración de parte de ingresos derivados de las ventas a los clientes finales que han efectuado repostajes y similares con la tarjeta "XZ" en las estaciones de servicio explotadas por las entidades franquiciadas "**TW**, S.L." y "**JK**, S.L."

Dado que el obligado tributario no había emitido factura, ni había registrado dichas entregas de bienes, ni las había contabilizado, se recurre al método de estimación indirecta, cuantificando la base imponible del Impuesto y, por ende, la cuota devengada regularizada.

- Procede aumentar la base imponible en un importe de 47.650,00 euros y las cuotas devengadas del Impuesto sobre el Valor Añadido en un importe de 10.006,50 euros en el periodo de liquidación 02/2017, como consecuencia de la no declaración de la prestación de servicios del canon de entrada derivado del contrato de franquicia entre el obligado tributario y la entidad "**PR**, S.L."
- No se admite la deducibilidad de cuotas soportadas por servicios de arrendamiento de vehículos de turismo por tratarse de gastos no afectos destinados a la satisfacción de las necesidades particulares de sus socios.
- En la operación de aportación no dineraria de una planta de biodiesel, los elementos transmitidos, excepto la nave y el terreno, se consideran una entrega sujeta y no exenta por lo que procede aumentar la base imponible por dicha entrega en un importe de 1.384.500 euros y las cuotas del impuesto devengado en un importe de 290.745 euros en el periodo de liquidación 09/2017.
- Por otro lado, la entrega de la nave y el terreno se considera una operación sujeta pero exenta por el artículo 20.Uno.22º.A) de la Ley de IVA, por lo que procede la regularización de las cuotas del Impuesto soportadas en su adquisición, de acuerdo con lo establecido en el artículo 107.Tres de la Ley de IVA, lo que supone una disminución de cuotas soportadas de 36.019 euros en el periodo de liquidación 09/2017.
- La entidad ha recibido facturas falsas o con datos falseados procedentes de las entidades "**NP**" y "**GH**", por lo que procede disminuir las cuotas soportadas; no obstante, en virtud del principio de regularización íntegra, la entidad tiene derecho a obtener la devolución de los ingresos derivados de dicha incorrecta repercusión del Impuesto.

Dicho acuerdo consta notificado el día 23 de junio de 2020.

CUARTO.- Con fecha 1 de julio de 2020, la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Valencia notificó, a la entidad **XZ**, S.L., el acuerdo de inicio de expediente sancionador con la propuesta de imposición de sanción, en el que se le comunicaba la puesta de manifiesto del expediente y la concesión de un plazo de 15 días para que alegara cuanto considerase conveniente y presentase los antecedentes y las pruebas que estimara oportunas.

Con fecha 12 de noviembre de 2020, se dictó acuerdo de resolución de procedimiento sancionador A51-...63, por el que se le impone sanción por comisión de infracciones tributarias tipificadas en los artículos 191, 195.1.1º y 195.1.2º de la Ley General Tributaria, por importe de 381.852,28 euros.

Dicho acuerdo consta notificado el día 20 de noviembre de 2020.

QUINTO.- Disconforme tanto con el acuerdo de liquidación como con el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador citados anteriormente, la entidad **XZ**, S.L. interpuso reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, tramitadas acumuladamente con los siguientes números de referencia R.G. [46-05590-2020](#); [46-05981-2020](#); [46-05982-2020](#); [46-10183-2020](#); [46-10789-2020](#); [46-10790-2020](#); [46-10959-2020](#); [46-10960-2020](#); [46-10961-2020](#); [46-10962-2020](#); [46-10963-2020](#); [46-10964-2020](#); [46-10965-2020](#); [46-10966-2020](#); [46-10967-2020](#); [46-10968-2020](#); [46-10969-2020](#); [46-10970-2020](#); [46-10971-2020](#); [46-10972-2020](#); [46-10973-2020](#); [46-10974-2020](#); [46-10975-2020](#); [46-10976-2020](#); [46-10977-2020](#); [46-10978-2020](#); [46-10979-2020](#); [46-10980-2020](#); [46-10981-2020](#); [46-10982-2020](#); [46-10983-2020](#); [46-10984-2020](#); [46-10985-2020](#); [46-10986-2020](#); [46-10987-2020](#); [46-10988-2020](#); [46-10989-2020](#); [46-10990-2020](#); [46-10991-2020](#); [46-10992-2020](#); [46-10993-2020](#); [46-10994-2020](#); [46-10995-2020](#); [46-10996-2020](#); [46-10997-2020](#); [46-10998-2020](#).

El TEAR de la Comunidad Valenciana dictó resolución, con fecha 24 de mayo de 2022, estimando en parte las pretensiones de la entidad interesada, en concreto, no se confirma la liquidación en lo relativo al canon, puesto que el devengo de IVA no se produjo en el momento que debió emitirse la factura, sino que se estima que dicho devengo se produjo desde la fecha de formalización del contrato. Asimismo, también se estimó la alegación relativa a la aportación de una planta de biodiesel a la entidad **QR**, S.L., considerando dicha transmisión como no sujeta a IVA por constituir una unidad económica autónoma. En cuanto al acuerdo sancionador, se desestiman las pretensiones de la entidad reclamante en relación a los mismos elementos regularizados por la Inspección y confirmados por el TEAR en relación al acuerdo de liquidación.

Dicha resolución consta notificada el día 21 de junio de 2022.

SEXTO.- Disconforme con la resolución anterior, la entidad interpuso, con fecha 20 de julio de 2022, recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, tramitado con número de referencia R.G. [00-06250-2022](#).

La entidad alega, en síntesis, lo siguiente respecto del acuerdo de liquidación:

- La actuación tributaria iniciada mediante la inspección física del domicilio constitucionalmente protegido, cuyo acceso ha requerido una previa autorización judicial que no cumple los requisitos de idoneidad, necesidad y proporcionalidad, es nula de pleno derecho al haberse lesionado derechos susceptibles de amparo constitucional.

- Disconformidad con la aplicación del método de estimación indirecta, ya que queda acreditado que las ventas realizadas por **XZ** a través de las estaciones de servicio de **TW**, S.L., de **JK**, S.L., y de **PR**, S.L., son única y exclusivamente las ventas contabilizadas y declaradas, no existiendo ventas ocultas.

- Los vehículos turismo adquiridos por renting tienen uso exclusivo empresarial, de manera que la entidad tiene derecho a la deducción de las cuotas de IVA por ello soportadas.

En relación al acuerdo de imposición de sanción, la entidad alega lo siguiente:

- Inexistencia de culpa, dolo o negligencia.

- Improcedencia de la sanción por falta de motivación de la culpabilidad. Inaplicación del principio de presunción de inocencia y de la presunción de buena fe.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse en relación a las alegaciones planteadas relativas a la actuación de entrada y registro llevadas a cabo por la Inspección el día 5 de junio de 2018 en relación a la entidad **XZ**, S.L.

Para analizar esta cuestión relativa al inicio de las actuaciones de comprobación, resulta conveniente realizar una exposición general de la normativa reguladora del procedimiento inspector y la competencia para su autorización.

El artículo 147 de la LGT dispone lo siguiente:

"1. El procedimiento de inspección se iniciará:

[a) De oficio.

[b) A petición del obligado tributario, en los términos establecidos en el artículo 149 de esta ley.

1.2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y

alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones".

Por su parte, el artículo 87 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, referido a la iniciación de oficio, establece en su apartado segundo, lo siguiente:

"2. La iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación".

En el caso que nos ocupa, las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante personación el día 5 de junio de 2018, fecha en que tuvo lugar la entrada en el domicilio fiscal de la entidad **XZ**, S.L. sito en la calle (...) de LOCALIDAD_1(MUNICIPIO_1).

El artículo 172 del RGAT, sobre la entrada y reconocimiento de fincas, señala lo siguiente:

"1. Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando aquellas así lo requieran.

2. En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.

En el ámbito de la Dirección General del Catastro la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Director General.

3. Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial.

4. En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias.

Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados.

5. A efectos de lo dispuesto en este artículo, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 anterior, se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo.

Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Además, el artículo 113 de la LGT preceptuaba, en relación con la autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios, en la redacción aplicable racione temporis, lo siguiente:

"Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial".

Asimismo, el artículo 8 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en la redacción aplicable al caso, otorga, en el apartado sexto, competencia judicial para autorizar la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido, recogiendo lo siguiente:

"6. Conocerán también los Juzgados de lo Contencioso-administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la administración pública, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la Entidad Pública competente en la materia".

La competencia judicial también es otorgada en este mismo sentido por el artículo 91 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, que reza, en la redacción aplicable racione temporis, en su apartado segundo, lo siguiente:

"2. Corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la Entidad Pública competente en la materia."

También debemos tener en cuenta la jurisprudencia sentada en las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en esta materia. En la sentencia de 01/10/2020 (recurso de casación 2966/2019), cuya doctrina ha sido reiterada posteriormente por el Alto Tribunal en la sentencia de 23/09/2021 (recurso de casación 2672/2020), se dilucidan los requisitos de motivación y de justificación de la procedencia del auto judicial de autorización de entrada y registro a los órganos de la Inspección de los Tributos en el domicilio de los obligados tributarios, por tratarse éste de un derecho fundamental susceptible de amparo regulado en el artículo 18.2 de la Constitución Española relativo a la inviolabilidad del domicilio. Por lo que aquí interesa, dicha jurisprudencia vino a precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pudiera reputarse necesaria y proporcionada, a la vista de los datos suministrados en su solicitud por la Agencia Tributaria.

Las referidas sentencias fijan para ello, como premisa, un triple juicio esencial para que se otorgue la autorización por el juez competente:

1. **Idoneidad** de la medida, toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora.

2. Necesidad, esto es, que no exista otra medida sustitutiva más moderada y menos incisiva y coercitiva que la intromisión que se pretende para alcanzar el fin legítimo.

3. Proporcionalidad en sentido estricto, pues han de ponderarse los beneficios de tal medida en relación con el fin perseguido.

A la vista de estos tres requisitos, el Alto Tribunal estableció en la referida sentencia de 01/10/2020 la necesidad de que concurriesen en la solicitud de autorización al órgano judicial las siguientes formalidades (ya exigidas por la sentencia de 10/10/2019):

"1) La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ).

2) La posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte, no guarda relación con la exigencia del anterior punto, sino que se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica. Tal situación, de rigurosa excepcionalidad, ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio, como aquí ha sucedido.

3) No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, como aquí sucede, esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado.

4) Es preciso que el auto judicial motive y justifique -esto es, formal y materialmente- la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríticas de los datos ofrecidos. Sólo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno.

5) No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes.

Tal análisis, de hacerse excepcionalmente, debe atender a todas las circunstancias concurrentes y, muy en particular, a que de tales indicios, vestigios o datos generales y relativos -verificado su origen, seriedad y la situación concreta del interesado respecto a ellos- sea rigurosamente necesaria la entrada, lo que exige valorar la existencia de otros factores circunstanciales y, en particular, la conducta previa del titular en respuesta a actuaciones o requerimientos de información efectuados por la Administración."

En relación al primero de los requisitos concretados por el TS en la sentencia antes citada, debe precisarse que tras la modificación del artículo 113 de la LGT por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, la exigencia de que el inicio del procedimiento inspector se tenga que notificar al obligado tributario con carácter previo a la autorización de entrada en el domicilio ha sido eliminada. Así, se recoge expresamente la posibilidad de que tanto la solicitud como la autorización puedan practicarse con carácter previo al inicio formal del procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos objeto de comprobación y éstos se aporten al órgano judicial. De forma que el artículo 113 de la LGT, modificado por la citada Ley 11/2021, de 9 de julio, queda redactado de la siguiente forma:

"Artículo 113. Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios.

Cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración Tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.

La solicitud de autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada en el mencionado domicilio deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada.

Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial".

Debemos también hacer referencia a la sentencia del Tribunal Supremo de 12/06/2023 (recurso 2434/2022), en la que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistió en:

"1.1. Determinar hasta dónde llegan las facultades de control del Tribunal encargado de dilucidar la legalidad de la liquidación o sanción en relación con la valoración de la prueba ilícitamente obtenida por vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad de domicilio, y, si estas facultades se ven de algún modo condicionadas, limitadas o mermadas en relación con la invocación de la violación del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio cuando se ha autorizado por resolución firme la entrada en el domicilio del contribuyente.

1.2. Precisar si, la jurisprudencia emanada del recurso de casación ostenta carácter retrospectivo sobre las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria con fundamento en las pruebas obtenidas en el curso de una entrada en domicilio autorizada por resolución judicial firme".

En dicha sentencia se matiza la doctrina alegada declarando en relación a esta cuestión, lo siguiente:

"OCTAVO. La doctrina jurisprudencial. Por todo ello, cabe apreciar que en el caso que enjuiciamos la admisión y valoración de la prueba que se obtuvo por la Administración tributaria no vulnera la integridad de las garantías del proceso contencioso-administrativo, ya que la única conexión jurídica entre el vicio determinante de la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de la prueba es la valoración que se hace sobre la autorización judicial firme, a la luz de una evolución de

la interpretación jurisprudencial acerca de uno de los requisitos para acceder a la solicitud de autorización de entrada. Esta evolución de la interpretación jurisprudencial no afecta a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la autorización de entrada, sino a un requisito de notificación previa al obligado de la iniciación del procedimiento inspector. La existencia de una conexión natural y jurídica entre el acto de lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de pruebas y evidencias, no deviene por sí misma, en un caso como el que examinamos, en una lesión efectiva del derecho a un proceso con todas las garantías del art. 24.2 CE, por lo que la aplicación ponderada del art. 11.1 LOPJ no ampara la exclusión de las pruebas obtenidas en el acto de entrada y registro autorizado en el auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo. La existencia de otras carencias o defectos en el auto de autorización de entrada podría llevar a otra conclusión, pero no es esto lo que se plantea en el caso que resolvemos. Sobre la relación entre el proceso de autorización judicial de entrada y registro y el proceso en que se enjuicia el asunto de fondo, las consideraciones del anterior fundamento jurídico sexto exponen los criterios rectores que han de ser aplicados."

Y más recientemente, encontramos la sentencia del Tribunal Supremo de 01/03/2024 (rec. Casación n.º 323/2023), en la que las cuestiones que presentaban interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistían en:

"Precisar si la doctrina fijada en la sentencia de 1 de octubre de 2020 (RCA/2966/2019, ECLI:ES:TS:2020:3023), sobre los requisitos de validez de las entradas y registros, es de aplicación a las actuaciones practicadas con el consentimiento del interesado o de una persona autorizada para otorgarlo.

Determinar si la anulación de una autorización de entrada y registro o la apreciación de la ilegalidad de estas actuaciones comporta per se la revocación de los acuerdos de liquidación o sancionador que se dictaran en el procedimiento que justificó tal registro o, por el contrario, es necesario valorar si los datos obtenidos en esas actuaciones fueron determinantes o no para la regularización practicada y la imposición de la sanción".

Concluye al respecto el TS en el fundamento de Derecho tercero:

"TERCERO. Juicio de la Sala

(...)

La jurisprudencia referida efectivamente exige el requisito del previo procedimiento iniciado y notificado para la correcta realización de la diligencia de entrada; jurisprudencia que ciertamente se dicta en el contexto de la existencia de un auto judicial autorizando la misma. Pero dicho requisito no es exclusivo de la autorización de entrada mediante auto judicial, sino que en el procedimiento inspector, dicho requisito es exigible para la legítima entrada en domicilio constitucionalmente protegido por la inspección, por lo que no hay motivo o circunstancia alguna para exigir dicho requisito para la entrada mediante auto judicial y no exigirlo para la entrada mediando consentimiento válido no viciado del titular, puesto que concurren las mismas razones y justificación para exigirlo cuando la diligencia se lleva a cabo mediante el consentimiento. Por tanto, a la primera cuestión de interés casacional objetivo, debe contestarse en el sentido de que a la fecha en que se llevó a cabo la diligencia de entrada era preciso la previa existencia de procedimiento inspector iniciado y notificado.

...Así las cosas y pese a la existencia de un consentimiento inicial por el administrador (persona autorizada legalmente para ello), a raíz de la STS n.º 1231/2020 de fecha 1/10/2020 procede concluir que la autorización de entrada y registro de autos no cumple con todos los requisitos exigidos para su validez ya que no existía un procedimiento inspector previo ya abierto y conocido por la parte recurrente", la Sala de instancia consideró viciado el consentimiento, lo que a la postre y en lo que ahora interesa, entendió que no se cumplía el requisito de la existencia de un procedimiento de inspección iniciado y notificado previamente a la ejecución de la diligencia de entrada y registro. Siendo necesario este requisito para la válida entrada y registro aún mediando el consentimiento, en este caso, llegar a otra conclusión a la que arriba la Sala de instancia no sería posible, al desconocer las circunstancias concurrentes, más que a través de la pura especulación.

Sobre la segunda de las cuestiones de interés casacional formuladas, "Determinar si la anulación de una autorización de entrada y registro o la apreciación de la ilegalidad de estas actuaciones comporta per se la revocación de los acuerdos de liquidación o sancionador que se dictaran en el procedimiento que justificó tal registro o, por el contrario, es necesario valorar si los datos obtenidos en esas actuaciones fueron determinantes o no para la regularización practicada y la imposición de la sanción", existe una copiosa jurisprudencia, conocida por las partes como se refleja en sus escritos rectores, recogida entre otras en sentencias de 19 de junio de 2023, rec. Cas. 2444/2022; de 9 de junio de 2023, rec. Cas. 2086/2022, y de 9 de junio de 2023, rec. Cas. 2525/2022, que fijan como doctrina la siguiente: "cabe apreciar que en el caso que enjuiciamos la admisión y valoración de la prueba que se obtuvo por la Administración tributaria no vulnera la integridad de las garantías del proceso contencioso administrativo, ya que la única conexión jurídica entre el vicio determinante de la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de la prueba es la valoración que se hace sobre la autorización judicial firme, a la luz de una evolución de la interpretación jurisprudencial acerca de uno de los requisitos para acceder a la solicitud de autorización de entrada. Esta evolución de la interpretación jurisprudencial no afecta a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la autorización de entrada, sino a un requisito de notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento inspector. La existencia de una conexión natural y jurídica entre el acto de lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de pruebas y evidencias, no deviene por sí misma, en un caso como el que examinamos, en una lesión efectiva del derecho a un proceso con todas las garantías del art. 24.2 CE, por lo que la aplicación ponderada del art. 11.1 LOPJ no ampara la exclusión de las pruebas obtenidas en el acto de entrada y registro autorizado en el auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo. La existencia adicional de otras carencias o defectos en el auto de autorización de entrada podría llevar a otra conclusión, pero no es esto lo que se plantea en el caso que resolvemos. Sobre la relación entre el proceso de autorización judicial de entrada y registro y el proceso en que se enjuicia el asunto de fondo, las consideraciones del anterior fundamento jurídico sexto exponen los criterios rectores que han de ser aplicados".

Procede por todo ello, estimar el recurso de casación y, con anulación de la sentencia recurrida, acordar la retroacción de las actuaciones, tal y como solicita, con carácter subsidiario, en su recurso de casación la Abogacía del Estado, para que la Sala de instancia, con nuevo señalamiento, resuelva sobre las pretensiones valorando con arreglo a Derecho el conjunto de pruebas y evidencias aportadas, sin que pueda excluir, por el motivo que en esta sentencia hemos examinado, las obtenidas directa o indirectamente en el acto de entrada y registro autorizado por auto de 9 de febrero de 2016 dictado por el Juzgado contencioso administrativo n.º 9 de Barcelona.

Consecuentemente, la sentencia del TSJC aquí impugnada debe ser casada y anulada al considerar que la autorización judicial firme otorgada sin previo inicio y notificación del procedimiento inspector, determina de manera automática la vulneración del derecho fundamental del art. 18.2 de la CE, apreciación que resulta incompatible con la doctrina que acabamos de expresar, por remisión a las sentencias núm. 772/2023 de 9 de junio, rca. 2086/2022 y núm. 773/2023 de 9 de junio, rca. 2525/2022.

No obstante, el tribunal de instancia, en el ejercicio de su función y en plenitud jurisdiccional, habrá de examinar y decidir sobre la valoración de los datos y pruebas obtenidas en el curso de la diligencia de entrada y registro llevada a cabo por la Administración, pero no excluir, por el motivo que en esta sentencia hemos examinado, las obtenidas directa o indirectamente en el acto de entrada y registro autorizado judicialmente antes citado."

En el caso que nos ocupa, las actuaciones inspectoras se iniciaron el 5 de febrero de 2018 mediante personación en el domicilio de la calle (...) de LOCALIDAD_1 (MUNICIPIO_1), teniendo tal domicilio la consideración de domicilio constitucionalmente protegido.

La autorización judicial de entrada fue concedida mediante auto de autorización de entrada en domicilio nº .../2018 de fecha ...de ...de 2018. En el mismo se autorizaba a acceder a:

"Así, en el presente caso constatamos la preexistencia de un elaborado, detallado y razonado informe de la Inspección que enuncia y justifica las razones que postulan la existencia de hechos impositivos no declarados o declarados incorrectamente (en concreto, los relativos a los conceptos impositivos y períodos a que se refieren las páginas 1 y 2, esto es) ...

(...)

En definitiva, por las razones expuestas en los párrafos precedentes, se autoriza a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para la entrada en los locales e instalaciones sitios en: 1- (...), de LOCALIDAD_1 (MUNICIPIO_1), domicilio fiscal y social de las entidades "ENTIDAD_1", "ENTIDAD_2", "XZ, S.L.", "ENTIDAD_3", "ENTIDAD_4", "ENTIDAD_5", "ENTIDAD_6", "ENTIDAD_7" y lugar donde puede localizarse la documentación de "VJ S.L.P.", "CN, S.L." aunque su domicilio social y fiscal esté situado en la calle... número... de MUNICIPIO_1, y "TW, S.L."; 2.- Polígono ..., Parcela ... (...), en LOCALIDAD_1 (MUNICIPIO_1), sede de la actividad, estación de servicio, gasolinera, de la entidad "XZ, S.L."; 3.- (...), número ... en MUNICIPIO_1, sede de actividad, estación de servicio, gasolinera de la entidad "XZ, S.L.", y 4.- calle ..., número ..., de MUNICIPIO_1, domicilio social y fiscal de la entidad "CN, S.L.", todo ello sin audiencia previa y para el día cinco de junio de dos mil dieciocho, por el tiempo que resultara estrictamente necesario, circunstancia esta última que es consecuencia de la voluntad de restringir al mínimo los inconvenientes derivados de la ejecución de la Inspección y ello por cuanto la proporcionalidad no sólo es un criterio que debe presidir la decisión, sino también la ejecución de la entrada en el domicilio, siendo misión del órgano jurisdiccional velar para que se cumpla dicho principio. Todo ello, como se ha dicho, los efectos de que la Inspección de los Tributos, pueda ejercer las facultades que le atribuye la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en sus artículos 142 y siguientes, entre las que se hallan las de recabar y examinar documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros, correos electrónicos, archivos informáticos y obtener copias o efectuar volcados de los mismos en soporte informático o de papel. También la adopción de medidas cautelares previstas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que pudieran resultar necesarias para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias, incluida la incautación de las pruebas documentales o informáticas, así como la autorización para proceder al descerrajamiento de puertas, armarios, cajones o cajas de seguridad con el auxilio de un cerrajero en caso de ser necesario y sin que sea preciso para ello solicitar nueva autorización judicial, requiriéndose únicamente en el caso de que fuese necesario, ante eventual resistencia, el auxilio de la fuerza pública para posibilitar la entrada autorizada, debiendo limitarse al exclusivo objeto que se indicará en la parte dispositiva de esta resolución en los términos ya indicados y por el personal que también se indicará, sin que pueda aprovecharse para la ejecución de cualquier otra actuación administrativa, y en todo caso deberá remitirse a este Juzgado con posterioridad informe detallado de las circunstancias de entrada a fin de descartar cualquier exceso o desviación, o en su caso, exigir la correspondiente responsabilidad.

En atención a todo lo expuesto,

PARTE DISPOSITIVA

Acuerdo: que procede conceder la autorización solicitada, mediante escrito que tuvo entrada en este Juzgado en fecha veintiocho de mayo de dos mil dieciocho por el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, para que por la Inspección de los Tributos se efectúe entrada en los locales e instalaciones siguientes: 1.- (...), ...número ..., (...), de LOCALIDAD_1 (MUNICIPIO_1), domicilio fiscal y social de las entidades "ENTIDAD_1", "ENTIDAD_2", "XZ, S.L.", "ENTIDAD_3", "ENTIDAD_4", "ENTIDAD_5", "ENTIDAD_6", "ENTIDAD_7" y lugar donde puede localizarse la documentación de "VJ S.L.P.", "CN, S.L." aunque su domicilio social y fiscal esté situado en la calle ..., número ..., de MUNICIPIO_1, y "TW, S.L."; 2.- Polígono ..., Parcela ..., (...), en LOCALIDAD_1 (MUNICIPIO_1), sede de la actividad, estación de servicio, gasolinera, de la entidad "XZ, S.L."; 3.- (...), número ..., en MUNICIPIO_1, sede de actividad, estación de servicio, gasolinera de la entidad "XZ, S.L.", y 4.- calle ..., número ..., de MUNICIPIO_1, domicilio social y fiscal de la entidad "CN, S.L.", todo ello sin audiencia previa y para el día cinco de junio de dos mil dieciocho, por el tiempo que resultara estrictamente necesario.

(...)"

Como puede comprobarse, en la autorización de entrada y registro se incluyen, haciendo referencia al informe de la Inspección presentado ante el Juzgado, los conceptos impositivos y períodos en él contenidos y éstos, entre otros, son los períodos 01/2015 a 03/2018 en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Y en cuanto a este auto de entrada y registro, hemos de destacar su conformidad a Derecho así como su firmeza, no constando ante este Tribunal la interposición de recurso alguno contra el mismo. Por lo tanto, el auto de entrada en domicilio nº .../2018, de ...de ...de 2018, dictado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº ... de MUNICIPIO_1 es firme.

Así pues, de acuerdo con lo anterior, podemos determinar que, si bien de acuerdo con la sentencia del TS de fecha 01/10/2020 (rec 2966/2019) procede concluir que la autorización de entrada y registro de autos no cumplía con todos los requisitos exigidos para su validez al no existir un procedimiento inspector previo ya abierto y conocido por la parte recurrente, esto no supone, según reitera la reciente sentencia del TS de 01/03/2024 (rec. casación n.º 323/2023), que deban excluirse las pruebas obtenidas directa o indirectamente en el acto de entrada y registro autorizado por el auto de entrada en domicilio nº .../2018, de ...de ...de 2018, previo al inicio del procedimiento inspector, disponiendo al respecto la citada sentencia que: "habrá de examinar y decidir sobre la valoración de los datos y pruebas obtenidas en el curso de la diligencia de entrada y registro llevada a cabo por la Administración, pero no excluir, por el motivo que en esta sentencia hemos examinado, las obtenidas directa o indirectamente en el acto de entrada y registro autorizado judicialmente antes citado".

Esta doctrina es recogida por este Tribunal Central, en resolución de 22 de abril de 2024 (R.G. [00-00063-2021](#)), que reitera el

critorio de las resoluciones del TEAC de 17 de julio de 2023 (R.G. [00-3790-2020](#)) y de 26 de junio de 2023 (R.G. [00-6875-2020](#)).

Teniendo en cuenta la jurisprudencia citada anteriormente, la personación en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario no cumplió los requisitos exigidos para su validez, pues no se había notificado previamente el inicio del procedimiento inspector. No obstante, dicha conclusión no supone la invalidez automática de las pruebas obtenidas en la entrada y registro, que deberán valorarse por los órganos competentes para ello.

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones vertidas por la entidad recurrente, puesto que los defectos en el Auto judicial de entrada que, a mayor abundamiento, es firme, no suponen automáticamente la anulación de la liquidación.

CUARTO.- La segunda cuestión que debe abordarse es la relativa a la disconformidad de la entidad recurrente con la aplicación del método de estimación indirecta pues, a su juicio, resulta acreditado que las ventas realizadas por **XZ** a través de las estaciones de servicio de **TW**, S.L., de **JK**, S.L., y de **PR**, S.L., son única y exclusivamente las ventas contabilizadas y declaradas, no existiendo ventas ocultas.

A estos efectos, cabe señalar, en primer lugar, que de los tres regímenes de determinación de la base imponible que regula el 50 de la LGT, a saber, estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta, este último es un método subsidiario de los otros dos, en cuanto que puede ser utilizado en los supuestos en los que la determinación de la base imponible no es posible efectuarla ni directamente ni acudiendo a la estimación objetiva singular. Así se desprende del artículo 53.1 LGT, el cual establece que:

"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"*

En este régimen de estimación, la Administración puede utilizar una serie de medios, como el propio artículo 53.2 de la LGT recoge, al punto de señalar que:

"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" .*

El carácter subsidiario de este régimen conlleva, primero, la motivación de su utilización en el supuesto concreto, y, segundo, la determinación de la base imponible.

De lo expuesto se deduce que las características del régimen de estimación indirecta se circunscriben, en primer lugar, a que es de aplicación subsidiaria a los otros dos sistemas (estimación directa y estimación objetiva), utilizándose en las hipótesis tasadas en las que se permite; en segundo lugar, que no se basa en datos reales del sujeto o del hecho gravados, sin perjuicio de que se puedan usar los que resulten disponibles; y en tercer lugar, que la Administración tributaria no puede disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las circunstancias constatadas en el mencionado artículo 53.1 LGT .

En definitiva, debe tenerse en cuenta que, conforme al artículo 53 de la LGT, la aplicación del régimen de estimación indirecta exige dos presupuestos: de un lado, el comportamiento legalmente incorrecto del sujeto pasivo no presentando sus declaraciones tributarias o incumpliendo sustancialmente sus obligaciones contables y, de otro, que como consecuencia de ese incumplimiento no pueda la Administración proceder a la estimación de los bienes por el sistema directo.

Por su parte, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en torno a la cuestión de la aplicación del método de estimación indirecta en, entre otras, su sentencia de 28 de abril de 2014 (número de recurso 1994/2012) donde señala la jurisprudencia sobre la aplicación del mismo, que se puede resumir en los siguientes términos:

- a) Conforme al artículo 53 LGT, el método de estimación indirecta tiene carácter excepcional y subsidiario respecto de la estimación directa y de la estimación objetiva, al proceder solo cuando concurre alguno de los presupuestos fijados por la Ley para la determinación completa de la base imponible, no pudiendo la Administración conocer los datos necesarios para determinarla utilizando aquellos otros regímenes que se presentan como principal y alternativo.
- b) El artículo 158 LGT completa el régimen sustantivo con los aspectos procedimentales obligando a dejar constancia de los hechos y razones por las que se aplica el régimen, lo que supone exigir la motivación de las circunstancias de hecho que habilita su aplicación.
- c) Entre los motivos que, según la jurisprudencia, justifican la utilización del método de estimación indirecta se encuentran: existencia de omisiones o inexactitudes de la documentación contable o registral que impida conocer la exactitud o exhaustividad de ésta; la falta de verificabilidad de la contabilidad por incumplimiento de los principios contables; la incongruencia entre las operaciones registradas y las operaciones de las que se tiene certeza por otras circunstancias; y la existencia de omisiones, entre otras.
- d) El propio carácter subsidiario determina que, cuando se comprueban varios impuestos o, incluso, períodos del mismo impuesto,

la aplicabilidad del método de estimación indirecta puede resultar justificada para alguno o algunos de ellos, en los que se cumplen las circunstancias legales, y no para los demás.

En conclusión, pues, en el régimen de estimación indirecta no se persigue un cálculo certero y exacto de la base imponible, sino una estimación de ésta en relación con la que habría de resultar si el contribuyente hubiera cumplido adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

Partiendo de las anteriores consideraciones, se debe tener en cuenta que, en el presente caso, el acuerdo de liquidación, que da lugar al presente recurso, señala, en atención a la procedencia de la aplicación del régimen de estimación indirecta, que:

"CAUSAS DETERMINANTES PARA LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA.

El artículo 53.1 de la LGT dispone que:

"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".*

Por tanto, la aplicación del régimen de estimación indirecta está sujeta al cumplimiento de dos condiciones:

- La concurrencia de alguna de las circunstancias citadas expresamente en el artículo 53 de la LGT.*
- La imposibilidad, consecuencia de lo anterior, de determinar la base imponible o la cuota tributaria con la información que pueda obtener la Administración actuante por otros medios.*

Así lo expresa claramente el artículo 193.2 del RGAT:

(...)

En el presente caso, el obligado tributario no ha emitido factura por dicha entrega de bienes, de combustible a clientes con la tarjeta XZ. Tampoco ha registrado en los libros registros de IVA, ni en la contabilidad la citada operación.

Pese a ser requerido por la Inspección, el obligado tributario no ha aportado datos, o elementos, suficientes para la cuantificación del importe de dicha entrega de bienes.

Por la Inspección se ha puesto de manifiesto la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros registros del IVA al omitirse el registro de dichas ventas. El obligado tributario ha incumplido sustancialmente sus obligaciones contables y registrales al no emitir factura por dicha entrega y no haber registrado dichas operaciones ni en los libros registros de IVA, ni en la contabilidad, libro diario.

Por la entidad XZ, pese a la reiteración en su solicitud no se ha aportado la documentación datos explicaciones requeridas para la cuantificación del importe de dichas entregas de combustible.

Dicho comportamiento del obligado tributario impide, resistencia negativa u obstrucción a la actuación inspectora, la cuantificación del importe de la operación.

Pues bien, a la Inspección no le ha sido posible en el presente caso obtener datos suficientes para determinar el importe total de las entregas de combustible realizadas por XZ que tienen lugar en las estaciones de servicio explotadas por TW y JK a clientes con tarjeta XZ, y ello como consecuencia del incumplimiento sustancial de las obligaciones contables en los términos establecidos en el artículo 193.4 del RGAT, puesto que no se ha registrado importe alguno en contabilidad.

Pero para la estimación indirecta de bases imponibles no es suficiente con la existencia de un incumplimiento sustancial de la contabilidad, sino que además es necesario que a la Administración no le haya sido posible determinar por completo la base imponible. En este mismo sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en sentencia de 16 de marzo de 2009 (Rec. nº138/2004) cuando dice que es necesario investigar la actividad del inspeccionado y que en ningún caso la Administración puede prescindir de dicha investigación y partiendo de la omisión contable o declarativa del contribuyente aplicar presunciones, a menos que estén autorizadas por la Ley.

En el caso que nos ocupa, no se ha prescindido de esta investigación. Se ha requerido información al sujeto pasivo para la cuantificación de dichas entregas, pero este no ha aportado documentación alguna.

En definitiva, se dan las dos condiciones requeridas:

- Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables (una de las causas previstas en el artículo 53.1 de la LGT).*
- La información disponible imposibilita a la Administración para la determinación completa de las bases imponibles.*

SITUACION DE LA CONTABILIDAD.

Tal como se ha dejado constancia en el apartado anterior al determinar las causas de aplicación de la estimación indirecta, el contribuyente ha incumplido sustancialmente sus obligaciones contables en tanto en cuanto no ha contabilizado la totalidad de las ventas efectuadas a clientes que repostan en estaciones de servicio explotadas por TW y JK y que utilizan la tarjeta XZ, ni tampoco las ha registrado en los libros-registro de IVA.

De acuerdo con lo expuesto, se evidencia, según este Tribunal, lo manifestado en el acuerdo de liquidación extractado sobre estas líneas, esto es, el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales, que constituye uno de los

presupuestos habilitantes para la aplicación del régimen de estimación indirecta.

Asimismo, a la hora de determinar el cálculo de la base imponible, se sigue, por parte de la Inspección, el procedimiento que, según entiende este Tribunal, más se ajusta a la realidad de las operaciones realizadas y menos perjudica a la entidad recurrente. Así, el acuerdo de liquidación señala:

"JUSTIFICACION DE LOS MEDIOS ELEGIDOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO.

Justificada la aplicación del régimen de estimación indirecta, debemos explicar cómo hemos determinado las bases imponibles.

El artículo 53.2 de la LGT nos dice lo siguiente:

(...)

En el presente caso, para la cuantificación de las ventas efectuadas por la entidad XZ a terceros clientes finales que utilizan la tarjeta XZ en los repostajes efectuados en las estaciones de servicios de las entidades franquiciadas TW y JK y que no han sido declaradas, se tendrá en cuenta la diferencia entre las ventas registradas por XZ por dichos repostajes y las que resultan de capitalizar al 3% pactado el importe del canon facturado por XZ a las franquiciadas. No obstante, y con el objeto de no perjudicar al obligado tributario, tal y como se detalló en los ANTECEDENTES DE HECHO, en los periodos en que dichas diferencias son negativas, se tendrán en cuenta para minorar las diferencias positivas de los periodos siguientes hasta su anulación.

Para la determinación de la cuota de IVA DEVENGADO regularizado y dado que constan ventas a las que se aplica el tipo general del IVA, y ventas a las que se aplica tipos reducidos de IVA, 10% o 4%, consecuencia de venta de productos en tienda de estación de servicios, alimentación, bebidas y similares, se utilizará el tipo medio de IVA de las operaciones contabilizadas que tal y como se expuso en los ANTECEDENTES DE HECHO es del 20,9894385% en 2016, del 20,991966% en 2017 y del 20,9874036% en 2018.

CALCULOS Y ESTIMACIONES REALIZADOS.

- Ventas en estaciones de servicio explotadas por TW.

En primer lugar, se calcula la diferencia entre lo que hemos denominado ventas capitalizadas (las que resultan de capitalizar al 3% el importe del canon facturado por XZ a las franquiciadas) y las ventas registradas.

Tal y como se indicó anteriormente, para determinar el incremento de la base imponible, en aquellos periodos en que tales diferencias hayan sido negativas, dichas diferencias minorarán las diferencias positivas de periodos siguientes hasta su anulación.

Ejercicio 2016:

(...)

En este punto se advierte un error de cálculo en la propuesta contenida en el acta, ya que el importe de la diferencia en septiembre 2016 teniendo en cuenta las diferencias negativas acumuladas asciende a 4.304,91euros y no a 5.302,09euros. Se corrige el error advertido.

Para el cálculo de la cuota devengada regularizada se utiliza el tipo impositivo medio de IVA detallado anteriormente del 20,9894385%.

Ejercicio 2017:

(...)"

De esta manera, ante el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales, que se verifica con la falta de emisión de facturas por entregas de bienes, de combustible a clientes con la tarjeta XZ, así como con la falta de registro en los libros registros de IVA, ni en la contabilidad de las citadas operaciones y la falta de prueba, justificación o aclaración por parte de la entidad interesada de dicha circunstancia, este Tribunal considera justificada la aplicación del procedimiento de estimación indirecta, por cuanto la Inspección, tal y como se ha señalado, no dispone de la totalidad de los datos necesarios para efectuar la liquidación.

De esta manera, procede desestimar las alegaciones de la entidad interesada, confirmando en este punto, la resolución impugnada.

QUINTO.- Corresponde, a continuación, decidir sobre la conformidad a Derecho de la regularización consistente en la inadmisión de la deducibilidad de cuotas soportadas en el arrendamiento de vehículos cedidos en supuestos en los que la Inspección ha considerado no acreditado ningún uso profesional de los mismos y, por tanto, la inexistencia de afectación a la actividad empresarial.

Se indica en el acuerdo de liquidación que, a efectos de valorar la utilización real, en el caso planteado lo determinante reside en el hecho de que los vehículos turismo son utilizados por personas que no mantienen relación laboral ni mercantil con XZ, S.L. y, en consecuencia, no están afectas en ninguna proporción a la actividad empresarial o profesional.

Se analizan en el acuerdo de liquidación los datos concretos de utilización de los vehículos cedidos a socios y administradores, valorando los indicios disponibles y determinando cuáles de ellos prueban suficientemente la ausencia de uso laboral en las cesiones. Como indicios de dicha ausencia de utilización profesional se indican los siguientes:

- Los vehículos son utilizados por personas que no mantienen ninguna relación laboral o mercantil con la entidad, en concreto, Don Axy y Don Dmv, ambos son socios indirectos de la entidad reclamante.

- Por su parte, Don Bts, ejerce cargo como administrador del obligado tributario.

- En todo caso, ninguna de las personas físicas señaladas anteriormente recibe retribución alguna por parte de la entidad XZ, S.L.,

Dichos indicios conducen a la Administración actuaria a determinar que no se puede vincular el uso de los vehículos turismo con el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de la entidad, sino con la satisfacción de necesidades particulares de las personas físicas mencionadas.

A estas afirmaciones de la Inspección, la entidad muestra su disconformidad alegando que dichos socios son, a su vez, propietarios de otros vehículos que utilizan para su uso personal. Asimismo, indica que Don **Dmv** y Don **Axy** realizan funciones de dirección y gerencia de la sociedad por sí mismos o a través de otras sociedades cuya retribución se produce mediante la emisión, por éstas últimas, de las correspondientes facturas y que, por último, dichos vehículos son utilizados, además, por otros trabajadores de la empresa.

Este Tribunal, en aras de proceder a la determinación del grado de afectación a la actividad empresarial de los vehículos cedidos a efectos de deducción de las cuotas soportadas con ocasión del renting de dichos vehículos, debe partir de la presunción de afectación a la actividad empresarial prevista en el artículo 95.Tres.2.ª de la Ley 37/1992. Dicha presunción puede ser desvirtuada mediante la acreditación de un grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad diferente, acreditación que deberá realizarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

El artículo 95.Tres de la Ley de IVA indica lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2.ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

- a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- f) Los utilizados en servicios de vigilancia.

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.ª A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3.º y 4.º del apartado dos de este artículo."

No obstante, el obligado tributario debe estar en condiciones de probar que efectivamente existe afectación de los vehículos a la actividad empresarial, a efectos de que opere la presunción de afectación, conforme al artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

La Inspección ha recabado un conjunto de indicios a partir de los cuales deduce que no ha existido afectación alguna a la actividad.

Por tanto, corresponde determinar si el conjunto de indicios recabados por la Inspección es suficiente a efectos de destruir la presunción del artículo 95.Tres.2.ª de la Ley de IVA.

La prueba de presunciones se admite en el ámbito tributario, y es válida si parte de hechos constatados por medios directos (indicios), de los que se obtienen, a través de un proceso mental razonado acorde con las reglas del criterio humano y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de una norma.

En relación con la prueba indiciaria, el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece:

"2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

La resolución de este Tribunal Central de 28 de febrero de 2012 ([00-05522-2009](#)) analiza los medios de prueba en el ámbito del derecho tributario, señalando que:

"En sede de prueba, una primera gran distinción es la que se establece entre los medios de prueba directos e indirectos o indiciarios.

La prueba directa es el procedimiento probatorio consistente en la contrastación empírica directa del enunciado que se prueba, es decir, en la observación inmediata del hecho al que se refiere el enunciado. Por lo general, el hecho que se pretende probar mediante prueba directa surge espontáneamente, casi podríamos decir que sin mediación alguna ni necesidad de raciocinio, del medio o de la fuente de prueba. Si se dispone de la suficiencia de pruebas directas, debemos admitir que son capaces, por sí solas, de fundar la convicción judicial sobre ese hecho, cuando versan directamente sobre el mismo, por lo que se puede llamar constatación o prueba plena de carácter concluyente.

La prueba indirecta es el procedimiento probatorio que permite llegar al hecho que se prueba a partir de otro u otros, mediante un proceso inferencial. En relación con la prueba indirecta o indiciaria, se ha admitido en el ámbito penal".

También ha reiterado este Tribunal que la prueba puede ser por indicios, esto es, por inferencia lógica a partir de otros hechos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- La prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados; y
- Los hechos constitutivos han de deducirse de esos hechos completamente probados a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano.

La irrazonabilidad podrá producirse tanto por la falta de lógica o de coherencia de la inferencia, en el sentido de que los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como por el carácter no concluyente de la inferencia, por excesivamente abierta, débil o indeterminada. La correcta utilización de estos medios de prueba exige, de acuerdo con una jurisprudencia consolidada, que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas, y que se explicita el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho que se pretende probar.

En el caso planteado, la Inspección ha utilizado la denominada por la jurisprudencia y la doctrina administrativa como prueba por indicios. Conviene añadir que la eficacia de la prueba ha de medirse a la luz del principio de su libre valoración, reforzado por la apreciación conjunta, de modo que cada prueba se valore en función de todas las otras, sin que sean suficientes los indicios o conjeturas. De esta forma, los hechos, que deben estar acreditados, separadamente pueden no significar nada, pero considerados en su conjunto, llevan a una determinada conclusión mediante un razonamiento lógico.

Como ha establecido el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de julio de 2018, recurso 4069/2017, con fundamento en la sentencia del TJUE de 11 de julio de 1991, caso Lennartz, todo sujeto pasivo que utilice bienes para una actividad económica tiene derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales, lo que implica que no puede excluirse el derecho a deducir por la circunstancia de que el bien en cuestión no esté completamente afectado a la actividad empresarial o profesional o por el hecho de que esa afectación sea proporcionalmente poco relevante.

No obstante, a partir de los hechos e indicios recabados por la Inspección, anteriormente descritos, este Tribunal concluye que no se justifica la existencia de uso profesional de los vehículos cedidos y, por tanto, no cabe admitir afectación alguna a la actividad empresarial.

Resulta acreditado que el vehículo no es una herramienta imprescindible en el desempeño de las funciones de los socios y administradores y que la entidad no establece criterios o instrucciones sobre el uso que deben hacer del mismo; por el contrario, el vehículo se cede a los directivos a voluntad de estos, sin efecto alguno en su retribución. La entidad, por su parte, alega el uso de dichos vehículos por otros miembros que forman parte del personal de la entidad y que, en todo caso, los socios y administradores poseen otros vehículos para su uso particular. Sin embargo, la mera manifestación de dichas circunstancias no hace prueba suficiente de aquello que sostiene, no acreditando así el uso profesional de los vehículos turismo en ninguna proporción.

Conviene señalar que la entidad tiene una mayor facilidad probatoria sobre el uso profesional de los vehículos por parte de los cesionarios, al estar en disposición de acreditar el hecho positivo del uso efectivamente realizado por los socios y administradores de los vehículos para el desempeño de sus funciones. En cambio, la Administración se enfrenta a la dificultad de probar que el vehículo no se ha utilizado para fines profesionales y, ante la falta de pruebas aportadas por la entidad, ha recabado a lo largo del procedimiento una serie de indicios a partir de los que concluye la inexistencia de un uso profesional de los vehículos cedidos.

Cabe reiterar que, frente a las conclusiones alcanzadas por la Inspección a partir de los indicios descritos, la entidad no aporta elementos de prueba del hecho positivo de utilización de los vehículos en el desempeño de las funciones laborales de los cesionarios, por lo que no ha acreditado afectación a la actividad empresarial, correspondiéndole la prueba de la misma y, como consecuencia, las cuotas soportadas por el renting de los vehículos no son deducibles.

El criterio expuesto constituye doctrina de este Tribunal recogida en resolución de 27 de septiembre de 2024 (R.G. [00-9152-2021](#)).

SEXTO.- Asimismo, este Tribunal debe analizar las alegaciones vertidas en relación al acuerdo sancionador impugnado, señalando la entidad la infracción del principio de presunción de inocencia por el acuerdo sancionador.

Esta misma alegación es contestada en el acuerdo de resolución del expediente sancionador aquí impugnado por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Valencia, de la siguiente manera:

"En este punto cabe hacer referencia al escrito de alegaciones presentado por el obligado tributario en fecha 15/07/2020, y número de asiento registral RGE...20 en el que alega la falta de motivación de la culpabilidad en la propuesta de imposición de sanción y alude a la presunción de inocencia.

Ante las alegaciones presentadas por el obligado tributario cabe decir que, efectivamente, no existe en nuestro Derecho un sistema de responsabilidad objetiva en el ámbito de las infracciones tributarias, siendo necesaria la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad para la procedencia de la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria.

La culpa se produce cuando las acciones se realizan sin la diligencia debida o el cuidado necesario y producen un resultado prohibido. La culpa supone la omisión del cuidado y atención que cualquier persona debe poner de ordinario al ejecutar un hecho capaz de perjudicar a

otro. Y en nuestro caso es evidente que el obligado tributario no puso toda la diligencia que le era exigible.

No es suficiente la fundamentación por exclusión para motivar la existencia del elemento subjetivo.

A continuación, se detallará en cada una de las conductas del obligado tributario la concurrencia del elemento subjetivo, así como el análisis de las cuestiones alegadas por el obligado.

En primer lugar, en lo que se refiere a la omisión de parte del IVA devengado derivado de las ventas a clientes con tarjeta XZ efectuadas en estaciones de TW y JK, así como el que deriva del servicio de canon pactado en el contrato suscrito con la entidad PR, cabe señalar que la ocultación de ventas en las declaraciones en ningún caso puede deberse a una interpretación razonable de la norma ni a un simple descuido, sino que requiere de una conducta voluntaria y decidida que solo puede tener por objeto ocultar al fisco parte de la actividad económica desarrollada, y todo ello con independencia de quien resulte el último beneficiario de este fraude. Lo cierto es que, pese a que se produce el hecho imponible del impuesto, la venta de carburante, servicio de canon de entrada, el obligado decide no emitir factura consiguiendo con ello un ahorro en el destinatario o bien un ingreso extra en XZ y en cualquiera de los casos, perjudicando a la Hacienda Pública.

El resto de las ventas realizadas y servicios prestados, han sido tanto facturadas como declaradas, lo que demuestra que el obligado tributario es perfectamente consciente de que sus operaciones constituyen un hecho imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que debe ser incluido en la autoliquidación correspondiente."

Esto es, la carga de probar la comisión de la infracción, en relación al elemento objetivo y subjetivo del tipo, recae sobre la Administración. Este Tribunal entiende que, conforme a lo manifestado en el acuerdo sancionador, queda probada por la Inspección la comisión de dichas infracciones y, por tanto, impera una presunción de inocencia que es fracturada al existir prueba de la comisión de dichas infracciones tributarias, de manera que no se produce la vulneración de la presunción de inocencia.

No obstante, es preciso en este sentido y para mayor claridad y transparencia en dicha argumentación, valorar la existencia de la tipicidad y culpabilidad en el presente caso.

En relación a la tipicidad, la entidad XZ, S.L. es sancionada por la comisión de infracciones tributarias tipificadas en los artículos 191, 195.1.1º y 195.1.2º de la Ley General Tributaria.

Así, en primer lugar, dicho artículo 191 de la Ley General Tributaria señala:

"1. Constituye infracción tributaria 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, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria."

Por su parte, el artículo 195 de la LGT, señala lo siguiente:

"1. Constituye infracción tributaria 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.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones."

Tras las correspondientes actuaciones de la Inspección en el curso del procedimiento de comprobación, ésta constata que, como se acredita en el expediente, la entidad dejó de ingresar cuotas tributarias, así como determinó o acreditó improcedentemente partidas a compensar o deducir en declaraciones futuras y todo ello tiene plena cabida en la redacción literal de la tipicidad de los artículos 191 y 195.1.1º y 195.1.2º de la Ley General Tributaria.

Asimismo, este Tribunal debe pronunciarse, a su vez, sobre la falta de concurrencia de dolo, culpa o negligencia señalada por la entidad reclamante, esto es, la inexistencia del elemento subjetivo en su conducta.

Es preciso entrar a valorar el elemento subjetivo de la infracción al objeto de determinar si la conducta es punible.

En relación con la existencia de culpabilidad en la conducta de la interesada, de acuerdo con el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, *"son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas como tales en esta u otra ley"*. Esto es, la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y, por consiguiente, también de toda infracción tributaria, siendo necesario para poder sancionar la conducta de un obligado tributario que concurren tanto el elemento subjetivo como el elemento objetivo. Por tanto, no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia, considerándose la simple negligencia como un comportamiento susceptible de ser sancionado.

En este sentido, la esencia del concepto de negligencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución española.

Asimismo, la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que, recayendo la potestad sancionadora en el órgano competente para sancionar, es a éste al que corresponde motivar la imposición de la sanción, no pudiendo, ni los órganos económico-administrativos ni los Tribunales de Justicia, suplir a aquellos en el ejercicio de dicha potestad, ni subsanar una posible falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. En este sentido se pronuncia el Alto Tribunal, entre otras, en sentencias de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014) y 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Como consecuencia de ello, se debe estar a los términos en que se pronunció el órgano sancionador en el acuerdo de imposición de sanción impugnado, recordando que también es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración Tributaria, sin que exista una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario, una presunción de buena fe, que debe ser desvirtuada por la Administración. Además de las anteriormente citadas sentencias, el Alto Tribunal recoge este criterio, entre otras, en sentencia de fecha 28 de abril de 2016 (recurso casación 894/2015).

En el supuesto objeto de la presente reclamación, la Administración actuante incorpora al expediente sancionador todo el material probatorio obtenido en el ejercicio de sus funciones a lo largo del procedimiento de aplicación de los tributos, material que permite determinar como hechos probados los descritos anteriormente y que fundamentan la regularización practicada. En el acuerdo sancionador se reconoce que la imposición de sanciones tributarias exige la concurrencia de culpabilidad en la conducta que se sanciona y, tras analizar a estos efectos los hechos probados y la normativa tributaria aplicable a los mismos en el ajuste que ha originado la regularización, se aprecia que la conducta del sujeto infractor ha sido culpable, así como la no concurrencia de las causas de exoneración de responsabilidad a que se refiere el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria.

En cuanto a la interpretación razonable de la norma alegada, el artículo 179 de la Ley General Tributaria, regula en su apartado 2 la exoneración de responsabilidad al sujeto infractor en los supuestos en que este haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, puesto que se entenderá en tales casos que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en consecuencia no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria.

A juicio de este Tribunal, cabe apreciar en la conducta de la ahora reclamante la existencia de culpabilidad, sin que quepa discusión alguna ni posible interpretación de la norma que pudiera amparar la conducta del sujeto infractor, según ha quedado expuesto en el acuerdo dictado.

En el presente supuesto, la motivación contenida en el acuerdo de imposición de sanción A51-...63 es la siguiente:

"En el presente caso, de las actuaciones realizadas por la Inspección ha resultado acreditado que XZ SL, como bien expresa el instructor actuante, ha omitido el IVA devengado correspondiente a parte de las ventas realizadas en estaciones de TW y JK a clientes con tarjeta XZ, al correspondiente al servicio por canon prestado a la entidad PR, ha deducido un IVA soportado que deriva de gastos no afectos, concretamente gastos particulares de los socios, ha declarado como no sujeta una operación que no cumple con los requisitos contemplados en el artículo 7 1º de la LIVA, y por último ha deducido un IVA soportado derivado de facturas emitidas por NP y GH que se ha demostrado falso.

Ahora bien, si partimos de los hechos acreditados por la Inspección y que han dado lugar a la liquidación dictada, la cuestión se centra en determinar si la conducta del obligado tributario puede entenderse culpable o al menos negligente y por ello merecedora de sanción.

En este punto cabe hacer referencia al escrito de alegaciones presentado por el obligado tributario en fecha 15/07/2020, y número de asiento registral RGE...20 en el que alega la falta de motivación de la culpabilidad en la propuesta de imposición de sanción y alude a la presunción de inocencia.

Ante las alegaciones presentadas por el obligado tributario cabe decir que, efectivamente, no existe en nuestro Derecho un sistema de responsabilidad objetiva en el ámbito de las infracciones tributarias, siendo necesaria la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad para la procedencia de la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria.

La culpa se produce cuando las acciones se realizan sin la diligencia debida o el cuidado necesario y producen un resultado prohibido. La culpa supone la omisión del cuidado y atención que cualquier persona debe poner de ordinario al ejecutar un hecho capaz de perjudicar a otro. Y en nuestro caso es evidente que el obligado tributario no puso toda la diligencia que le era exigible.

No es suficiente la fundamentación por exclusión para motivar la existencia del elemento subjetivo.

A continuación, se detallará en cada una de las conductas del obligado tributario la concurrencia del elemento subjetivo, así como el análisis de las cuestiones alegadas por el obligado.

En primer lugar, en lo que se refiere a la omisión de parte del IVA devengado derivado de las ventas a clientes con tarjeta XZ efectuadas en estaciones de TW y JK, así como el que deriva del servicio de canon pactado en el contrato suscrito con la entidad PR, cabe señalar que la ocultación de ventas en las declaraciones en ningún caso puede deberse a una interpretación razonable de la norma ni a un simple descuido, sino que requiere de una conducta voluntaria y decidida que solo puede tener por objeto ocultar al fisco parte de la actividad económica desarrollada, y todo ello con independencia de quien resulte el último beneficiario de este fraude. Lo cierto es que, pese a que se produce el hecho imponible del impuesto, la venta de carburante, servicio de canon de entrada, el obligado decide no emitir factura consiguiendo con ello un ahorro en el destinatario o bien un ingreso extra en XZ y en cualquiera de los casos, perjudicando a la Hacienda Pública.

El resto de las ventas realizadas y servicios prestados, han sido tanto facturadas como declaradas, lo que demuestra que el obligado tributario es perfectamente consciente de que sus operaciones constituyen un hecho imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que debe ser incluido en la autoliquidación correspondiente.

En el escrito de alegaciones presentado, el obligado tributario hace referencia a que no se dan las condiciones establecidas en la norma para la aplicación del método de estimación indirecta. A este respecto cabe señalar que la aplicación o no de la estimación indirecta es una cuestión que atañe a la propia regularización y que ya fue objeto de análisis y valoración en el acuerdo de liquidación dictado y del que deriva el presente expediente sancionador. No corresponde en este acuerdo el análisis de cuestiones que aluden a la regularización, sino que únicamente será objeto de análisis la concurrencia de los elementos necesarios para la consideración de la conducta del obligado como sancionable.

A lo anterior añade en su escrito, que la Inspección no ha demostrado la existencia de dolo, culpa o negligencia en la conducta del obligado y que el incumplimiento de una obligación tributaria no puede acarrear la imposición automática de una sanción.

Como bien se ha dicho antes, la ocultación de ventas solo puede responder a una conducta activa por parte del obligado tributario, por lo que, respetando la presunción de inocencia, esta Dependencia entiende que existen elementos suficientes para concluir que concurre el elemento subjetivo para considerar la conducta del obligado consistente en ocultar parte de sus ventas, como una conducta culpable.

En segundo lugar, el obligado tributario, con su conducta consistente en deducir cuotas de IVA relativas a gastos particulares de los socios y cuyo pago por parte de la entidad constituye una retribución de fondos propios, actúa de manera negligente, pues es perfectamente consciente de que se trata de gastos que nada tienen que ver con su actividad, y aun así deduce indebidamente las cuotas de IVA soportado que derivan de los mismos. Dada la relación existente con los socios, la entidad decide sufragar determinados gastos en beneficio de ellos y aprovechar indebidamente las cuotas de IVA soportado correspondientes a tales gastos. Ninguno de los usuarios de los vehículos de los que deriva el gasto y la cuota de IVA soportado indebidamente deducida, realizan actividad alguna remunerada en la entidad por lo que la utilización de los vehículos por parte de los mismos solo puede deberse a motivos personales. Es por ello que XZ está deduciendo cuotas de IVA soportado correspondientes a gastos no afectos a la actividad, por lo que sabía o debía saber que no podían ser objeto de deducción.

En tercer lugar, el obligado tributario declara como no sujeta la entrega de lo que denomina planta de biodiesel en base al artículo 7 1º de la LIVA. Pues bien, tal y como se ha puesto de manifiesto en el acuerdo de liquidación del que deriva el presente expediente sancionador, lo que se aporta no constituye una unidad económica autónoma, sino que se trata de la mera cesión de bienes y derechos en favor de **QR**. Ahora el obligado alega una interpretación razonable de la norma pues considera que aporta una rama de actividad, pero la realidad es que habida cuenta de que la operación realizada se iba a beneficiar de un supuesto de no sujeción en el impuesto, era de esperar por parte del obligado tributario una conducta absolutamente escrupulosa en cuanto a la verificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma para efectivamente considerar que estamos ante una operación no sujeta, cosa que no ocurre en el presente caso, en el que se transmiten elementos que no son aptos para el desarrollo de una actividad por sí mismos, por cuanto no cuentan con personal suficiente, ni siquiera se dispone de licencia para su funcionamiento y lo que es más evidente, no se transmiten determinados elementos que son esenciales para el funcionamiento de la estación.

Por todo ello, esta Dependencia entiende que el obligado tributario sabía o debía saber que, dado que los elementos transmitidos no constituyen una unidad económica autónoma, debió declarar la operación como sujeta.

Por último, en lo que se refiere a la conducta consistente en deducir un IVA soportado derivado de facturas emitidas por **NP** y **GH** que se ha demostrado falso, esta Dependencia Regional de Inspección considera que concurre el elemento subjetivo (culpabilidad), sin que la conducta observada pueda ampararse en una interpretación razonable de la norma ni en la existencia de laguna normativa, por cuanto la norma es clara en la regulación de las cuotas deducibles (artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992).

Los importes que se dedujo el obligado tributario constituyen un derecho, y en base a lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT, será el sujeto pasivo el que deberá demostrar que, efectivamente, se cumplen todos los requisitos, no sólo los de índole formal, sino también sustantivos, que permiten aseverar que las operaciones que dan derecho a la deducción se han materializado. Y en nuestro caso, el obligado tributario no ha acreditado en forma alguna la realidad de las operaciones objeto de las facturas recibidas de **NP** y **GH**, y que le han llevado a deducirse las cuotas correspondientes. Todo lo contrario, ha sido esta Dependencia de Inspección, a través del procedimiento legalmente establecido (artículos 141 y siguientes de la LGT), la que ha sido capaz de desvirtuar la existencia de los servicios que se dicen adquiridos y que fueron contabilizados y deducidos por el sujeto pasivo, y la que de manera exhaustiva ha probado la imposibilidad de que dichas personas jurídicas hayan podido prestar los servicios que ocasionan la cuota soportada cuya deducción por el sujeto pasivo tras las actuaciones inspectoras no procede.

Habiéndose producido una simulación al crearse la apariencia de un negocio jurídico cuando no había existido ninguno.

De hecho, esta Inspección prueba que, con el objeto de aliviar tensiones de liquidez, el GRUPO **XZ** acude al crédito bancario, para lo que debe "aparentar" aparte de resultado económicos favorables, en general EBITDA, una estructura patrimonial sólida en los activos y su valoración. Para ello, aporta como garantía, las instalaciones de las estaciones de servicios que se encuentran "sobre-valorados" a coste "hinchado" por la adquisición de bienes y servicios a precios "hinchados" a proveedores supuestamente independientes, con el objeto de que su "sobre valoración" sirva de base para la financiación.

Situación similar se produce respecto de ayudas públicas recibidas para la financiación de inversiones cuyos valores también se "hinflan" con el objeto de obtener mayores subvenciones.

Para la obtención de esa sobrevaloración en los activos y coste de proyectos, el obligado tributario se vale de "empresas puente", como es en este caso la entidad **NP** o **GH**, independientes del grupo, para no levantar sospechas frente a las entidades financieras, de la falsedad de las facturas recibidas, con el objeto de que no se aprecie la vinculación entre el proveedor de esas facturas "hinchadas" y el receptor.

Toda esta actuación coordinada de las distintas entidades solo puede deberse a una conducta consciente y voluntaria.

En efecto, el obligado tributario no solo era consciente de la antijuridicidad de su conducta, sino que, además, y aun siendo consciente de tal antijuridicidad optó por reducir su carga tributaria por la vía de la simulación contractual.

(...)

La simulación declarada en el Acuerdo de Liquidación del que el presente Acuerdo trae causa, se ha acreditado por medio de la prueba de presunciones, siendo numerosos los indicios (expuestos en los Antecedentes de Hecho del presente Acuerdo) que han llevado a determinar la no deducción de las facturas recibidas de **NP** y **GH**.

En efecto, el obligado tributario necesariamente conocía que los servicios objeto de las facturas recibidas eran falsos, dado que no le habían sido prestados, y por ello debía ser plenamente consciente de la simulación urdida. Este comportamiento evidencia una actuación dirigida de forma consciente y planificada a reducir improcedentemente la carga tributaria, incumpliendo el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público con arreglo a su verdadera capacidad económica, actuando de forma consciente y continuada.

En definitiva, concurre dolo en la manera de actuar del obligado tributario que le ha llevado a presentar unas autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido inexactas, al deducirse cuotas soportadas inexistentes poniendo de manifiesto una reducción artificiosa, consciente y planificada de la carga tributaria, con el consiguiente perjuicio a la Hacienda Pública, lo que se hubiera consolidado sin las actuaciones inspectoras.

Se desestiman por tanto las alegaciones presentadas.

Por tanto, la conducta descrita no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, no pudiéndose apreciar buena fe en la conducta del obligado tributario en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

No cabe admitir la concurrencia de ninguno de los supuestos de exención de responsabilidad establecidos en el artículo 179.2 de la LGT, al no haberse amparado para ello en una interpretación razonable de la norma, no habiendo existido tampoco vulneración alguna de la presunción de inocencia pues, tal y como se expone a lo largo del presente Acuerdo, ha existido una actividad comprobadora suficiente por parte de la Inspección para desvirtuar dicha presunción.

Todo ello implica, en definitiva, la existencia del elemento subjetivo necesario para la procedencia de la imposición de sanción por la comisión de las infracciones tributarias mencionadas, sin que se aprecie la intervención de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179 de la LGT."

Considera este Tribunal que en el acuerdo sancionador se incluye la motivación de la culpabilidad con referencia a los hechos y circunstancias que motivaron la imposición, y se analiza de forma específica la concurrencia del elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario. Por tanto, queda acreditada suficientemente la concurrencia de culpabilidad en la conducta del obligado

del obligado tributario. Por tanto, queda acreditada suficientemente la concurrencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario y la no apreciación de buena fe en su conducta, como alega la recurrente, por lo que cabe desestimar dicha pretensión de la interesada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

