

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 07374/2015 de 8/09/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Sexta

Procedimiento sancionador. Documentación incorporada al expediente electrónico. Efectos de la ausencia de la documentación que sustentó la liquidación y probó la concurrencia de la simulación negocial.

En una regularización practicada considerando que el contribuyente había incurrido en una simulación, la Administración impone una sanción, la que es el objeto de este recurso alegando falta de motivación.

Fundamentos de derecho

SEPTIMO.- ...Confirmadas así las regularizaciones practicadas en sede del socio, por el IRPF y de la sociedad, por Retenciones IRPF, procede ahora entrar a conocer de las SANCIONES impuestas al Sr **Px...** por cada uno de los ejercicios regularizados, por el IRPF, confirmadas por el Tribunal de instancia.

En este sentido, cumple recordar que la actuación del obligado tributario dejando de ingresar parte de la deuda tributaria por el concepto del IRPF de los ejercicios 2005 a 2007, está tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria y como tal será, en su caso, sancionable en virtud de lo preceptuado en dicha norma.

Ahora bien, con carácter previo a enjuiciar la conducta del sujeto infractor en este caso, y examinar la concurrencia de infracciones tributarias en los ejercicios regularizados, se impone afrontar el primero de los alegatos del reclamante, quien insta la anulación de las resoluciones sancionadoras por infracción de lo preceptuado por el artículo 210.2 de la LGT, el cual dispone que:

"Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución"...

Dicho precepto conjuga el principio de separación de procedimientos, con la facultad del instructor del procedimiento sancionador de incorporar a este procedimiento, todas aquellos datos, documentos y pruebas que ya se hubieran obtenido en el eventual previo procedimiento de aplicación de los tributos, evitando u obviando que deban practicarse nuevas e idénticas pruebas que las anteriores, para obtener iguales resultados. Así las cosas, del expediente sancionador instruido formarán parte, tanto los "*los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en*" aquel previo procedimiento de comprobación e inspección y que haya incorporado formalmente el instructor al mismo antes de la propuesta, como el resultado de las pruebas practicadas específica y concretamente en el seno del procedimiento sancionador. Unas y otras deberán sostener y acreditar las fundamentaciones de los acuerdos sancionadores que pongan fin al procedimiento, tanto en lo que hace a la concurrencia del elemento objetivo, como del elemento subjetivo.....

Yerra el Tribunal de instancia cuando sitúa el debate en la eventual indefensión que aquella ausencia de documentación puede generar en el contribuyente. El asunto a tratar es cuestión de fondo, es discernir acerca de

las consecuencias jurídicas que acarrea el hecho de que no se hayan incorporado al expediente sancionador los documentos y pruebas que sostienen, no ya el acuerdo de liquidación, sino la propia resolución sancionadora.

Ni uno sólo de los documentos obtenidos por la Inspección en el curso del procedimiento de inspección ha sido incorporado formalmente al expediente sancionador, formando parte del expediente instruido únicamente el Acta A02, su correspondiente Informe Ampliatorio y el acuerdo por el que se dicta liquidación (que ni tan siquiera es firme, por estar aquí impugnado). No constan en el expediente sancionador ni los contratos suscritos entre **C** y el sujeto pasivo, ni entre **C** y la sociedad **A**, no consta la diferente facturación deducida de aquellos contratos, no consta el contrato de alquiler de la sede social de **C** y no constan ninguna de las manifestaciones del sujeto pasivo y hechos recogidos en las diferentes diligencias de constancia de hechos formalizadas por la Inspección. En síntesis, no consta ninguno de los documentos probatorios que evidenciarían la concurrencia de la simulación negocial y, más aún, debieran acreditar la concurrencia de culpabilidad en la actuación del sujeto pasivo.

No estamos ante un defecto formal ante el que debiera valorarse tan solo la eventual indefensión causada al contribuyente, sino que se trata de la ausencia de pruebas incorporadas al expediente sancionador en contra del mandato legal de incoada el procedimiento sancionador por separado, y dotarle de una mínima autonomía, de modo que tanto el órgano encargado de la resolución del expediente sancionador como este Tribunal debe examinar la procedencia de la resolución sancionadora recurrida a la luz, tan solo, de los documentos y pruebas incorporados por el instructor al expediente sancionador, así como aquellos otros documentos y pruebas que pudiera haber presentado el interesado en esta revisión, y, en esta tesitura, se impone la estimación del recurso en este extremo al resultar el expediente sancionador huérfano de cualquier documento o prueba que debiera sostener las argumentaciones contenidas en la resolución recurrida, tal y como este TEAC ya concluyo en su resolución de 18 de febrero de 2016, recaída en recurso de alzada para la unificación de criterio RG.7036/2015...

OCTAVO.- Ciertamente es que el interesado ha tenido acceso a aquellos documentos y pruebas en el seno del procedimiento de aplicación de los tributos instruido para regularizar su situación tributaria, pero, como anunciábamos, no estamos ante ningún defecto formal, sino material, cual es la ausencia de pruebas en el expediente cuya resolución se juzga.

Aunque resulte obvio recordarlo, la instrucción del expediente sancionador finalizó en su día, no pudiendo en este momento procesal 'incorporar' al expediente documento o prueba alguna...

Más aún, en su artículo 24 recoge aquella norma en su apartado 1º, bajo el epígrafe 'Resolución del procedimiento sancionador', que:

"el Órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas ..."

No se tendrán en cuenta en la resolución hechos distintos de los que obren en el expediente ..."

Excepción hecha del resultado de la práctica de pruebas acordadas en esta vía a instancia de los interesados, este Tribunal debe ejercer su función revisora sobre la resolución sancionadora impugnada, en atención al expediente sancionador instruido en su día así como a los documentos aportados y pruebas practicadas en esta instancia. No cabe estar a un expediente sancionador distinto del instruido en su día.

Claro está que, una vez acumuladas las reclamaciones interpuestas en vía económico-administrativa frente a la liquidación principal y la resolución sancionadora, en el expediente administrativo 'acumulado' sí figuran tales documentos y pruebas (por haberlos traído a éste los expedientes instruidos para regularizar la situación tributaria), pero esa no es la cuestión. Reiteramos que este órgano revisor tiene que valorar y examinar la procedencia de la resolución recurrida –que ratifica las resoluciones sancionadoras–, a la luz de las pruebas y documentos obrantes en los expedientes sancionadores instruidos en su día por la Inspección, sin que las normas procesales que imponen la posterior acumulación de reclamaciones económico-administrativas pueda paliar, corregir o subsanar la ausencia de documentos y pruebas en los expedientes sancionadores instruidos. No cabe revisar la procedencia de las resoluciones sancionadoras impugnadas a la luz de documentos y pruebas obtenidos por la Inspección que no se incorporaron al expediente sancionador instruido.

Además, no resulta viable acudir a lo preceptuado por el artículo 55 del Reglamento de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005), para, haciendo uso de la facultad del Tribunal para solicitar *“que se complete el expediente”*, pretender que se incorporen en este momento al expediente sancionador instruido en su día, documentos o pruebas no incorporados por el instructor. Tal norma procesal contenida en aquel artículo 55 únicamente faculta al Tribunal para traer al expediente de revisión, los documentos que formando parte del expediente instruido en su día por el órgano cuya decisión se impugna, no han sido remitidos al Tribunal, no pudiendo suponer una reconstrucción, por parte del Tribunal, del contenido que el instructor del expediente debió poner en conocimiento del órgano encargado de la resolución del expediente sancionador...

NOVENO.- Por último, no obvia este Tribunal que en los acuerdos por los que se adoptaron el inicio de aquellos procedimientos sancionadores, que incluían las propuestas de resolución, se transcribe parcialmente el artículo 210.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, señalándose que, *“quedan incorporados al presente expediente los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación”*.

Dicha referencia al artículo 210.2 de la LGT quedó vacía de contenido, al no incorporarse a los expedientes sancionadores ninguno de aquellos *“datos, pruebas o circunstancias”*, en tanto que ninguno de ellos, absolutamente ninguno, se incorporó realmente a los expedientes sancionadores...

