

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ067788

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 11 de septiembre de 2017

Vocalía 2.<sup>a</sup>

R.G. 2780/2014

**SUMARIO:**

**Medios de prueba. Prueba por testigos (pruebas aportadas por terceros).** *Valoración de las pruebas. Remisión de la Ley 58/2003 (LGT) a las normas del Código Civil y de la Ley 1/2000 (LEC).* Con respecto al modo en que fue efectuada la actuación de obtención de información mediante requerimiento individualizado a un tercero, la Ley 58/2003 (LGT), se remite a las normas contenidas en el Código Civil y Ley 1/2000 (LEC), por lo que hace a los «medios y valoración» de las pruebas, de ahí que no sea admisible que el reclamante pretenda aplicar en la vía administrativa tributaria las disposiciones recogidas por los art. 360 y siguientes de la Ley 1/2000 (LEC), acerca del «Interrogatorio de testigos». En este caso concreto, no hay indefensión del contribuyente por no haber estado presente en las manifestaciones ante la Inspección de un tercero, pues no son trasladables al procedimiento inspector los requisitos formales contemplados en los arts. 360 y siguientes de la Ley 1/2000 (LEC) para la prueba testifical. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 230/1963 (LGT), art. 114.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 93, 94, 105, 106, 108, 120, 179, 181, 182, 183, 191, 193, 195, 214, 235, 236 y 237.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 7, 10, 14, 133, 136 y 137.

Ley 61/1978 (Ley IS), arts. 13 y 14.

RD 2631/1982 (Rgto. IS), art. 37.

RD 1643/1990 (PGC).

RD 1514/2007 (PGC), Norma 22.<sup>a</sup>

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 25, 30, 32 y 34.

Ley 7/2012 (Intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude), art. 7.

Ley 19/1993 (Medidas de prevención del blanqueo de capitales), arts. 2 y 3.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 96 y 183.

Código Civil, art. 1.214.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

Constitución Española, arts. 31 y 106.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 54.

En la villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto el recurso de alzada interpuesto por la entidad **X, S.L.**, con NIF ..., y actuando en su nombre y representación D. O ..., con N.I.F ... y domicilio a efectos de notificaciones en ... -Valencia contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 25 de febrero de 2014 relativa a los expedientes nºs 46/.../12 (2005 a 2007), 46/.../12 (2005 a 2007 sanción), 46/.../13 (2008) y 46/.../13 (sanción 2008) correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, liquidación y sanción, por los periodos citados.

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

Con fechas 14 de mayo de 2012 (IS 2005 a 2007) y 13 de diciembre de 2012 (IS 2008) el Inspector Regional de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó Acuerdos de Liquidación (notificados en fechas 26 de mayo de 2012- IS 2005 a 2007 y 1 de enero de 2013 -IS 2008, por transcurso de diez días naturales desde la puesta a disposición de los acto objeto de notificación en el buzón

electrónico, sin que **X SL** haya accedido a su contenido) respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005-2006-2007 y 2008, respectivamente, derivadas de actas de disconformidad números: A02-**N1** (IS 2005-2006-2007) y A02- **N3** (IS 2008) incoadas en fechas 1 de diciembre de 2011 y 31 de octubre de 2012 en el seno del **procedimiento de comprobación** e investigación cerca de la entidad **X S.L. iniciado** el día 17 de diciembre de 2009 mediante Comunicación emitida al efecto, y notificada en el domicilio fiscal y social del obligado tributario, sito en ...Valencia, extendiéndose inicialmente al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

Posteriormente, el día 9 de noviembre de 2011, **se ampliaron** las actuaciones a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2008. La notificación de dicha ampliación de actuaciones fue efectuada el 14 de noviembre de 2011.

Las actuaciones lo han sido con **alcance parcial**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT, limitándose a la comprobación de las operaciones realizadas con las siguientes mercantiles:

2005, 2006 y 2007	2008
CP...SL (CIF ...)	CP... SL (CIF ...)
G... SL (CIF...)	CSR... SL (CIF ...).
GEB... (CIF ...).	

No obstante, tal y como manifestó el obligado tributario en diligencia nº 2, la imputación realizada por su parte en el Modelo 347 a la entidad **GEB...** fue errónea: se debió a un error de NIF *“dado que se incluyó incorrectamente el modelo 347 el NIF ..., debiendo haberse puesto NIF: ... de la sociedad M... SL”*. Efectivamente, en el libro de facturas recibidas el proveedor relacionado es **M... SL** y, además, las facturas aportadas por el obligado tributario también corresponden a **M... SL**.

Dichos conceptos y periodos han sido regularizados conforme al detalle de actas de disconformidad (modelo A02) formalizadas en fechas de 1 de diciembre de 2011 (IS e IVA 2005, 2006 y 2007) y 31 de octubre de 2012 (IS e IVA 2008) y actos de liquidación que se indican a continuación, así como propuesta sancionadora y Acuerdo de imposición de sanción que seguidamente se expresan, haciéndose constar igualmente detalle de la reclamación interpuesta:

CONCEPTOS	PERIODOS	ACTA Nº / PROPUESTA SANCION Nº	ACTO DE LIQUIDACIÓN / ACTO IMPOSICIÓN SANCION Nº	ACTO DE LIQUIDACIÓN / ACTO IMPOSICIÓN SANCION FECHA	RG TEAR DE COMUNIDAD VALENCIANA	RG TEAC / Nº RECURSO TSJ
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	2005-2006-2007	A02- <b>N1</b>	A23- <b>N1</b>	14 de mayo de 2012	46/...../2012	00/2780/14
		A51- <b>N2</b>	A23- <b>N2</b>	14 de mayo de 2012	46/...../2012	
	2008	A02- <b>N3</b>	A23- <b>N3</b>	13 de diciembre de 2012	46/...../2013	
		A51- <b>N4</b>	A23- <b>N4</b>	13 de diciembre de 2012	46/...../2013	
IVA	2005-2006-2007	A02- <b>N5</b>	A23- <b>N5</b>	14 de mayo de 2012	46/...../2012	Recurso TSJ

		A51- N6	A23- N6	14 de mayo de 2012	46/...../2012	.../2014 Sección 3ª <b>PENDIENTE</b> <b>E</b>
	2008	A02- N7	A23- N7	13 de diciembre de 2012	46/...../2013	
		A51- N8	A23- N8	13 de diciembre de 2012	46/...../2013	

A lo largo de las actuaciones inspectoras han comparecido como **representantes** del obligado tributario Dña. María ..., con NIF ..., y D. Juan ..., con NIF ..., en virtud de autorizaciones otorgadas por **D. Yx...**, con NIF ..., en calidad de administrador único del obligado tributario.

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han extendido las **diligencias** en las fechas que se indican a continuación:

DILIGENCIA Nº	FECHA	DILIGENCIA Nº	FECHA
1	19/01/2010	10 bis	05/05/2011
2	27/01/2010	11	10/10/2011
3	05/02/2010	12	14/11/2011
4	23/04/2010	13	10/02/2012
5	30/04/2012	14	29/03/2012
6	08/07/2010	14 bis	02/05/2012
7	24/09/2010	15	01/06/2012
8	10/02/2011	16	08/06/2012
9	22/02/2011	17	11/09/2012
9 bis	01/03/2011	18	25/09/2012
10	18/04/2011	19	15/10/2012

A los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se habían producido, a juicio de la Inspección, **758 días** de dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, de los que 613 se corresponden con las actuaciones realizadas con anterioridad a la ampliación de actuaciones y 145 días con las llevadas a cabo a continuación de la misma, por lo que el plazo máximo de duración de las actuaciones finalizaría el 12 de enero de 2013 según detalle que consta en Fundamento de Derecho Segundo. “*Cómputo del plazo de duración de las actuaciones*” de los Actos de liquidación

El TEAR de la Comunidad Valenciana, en su Resolución de fecha 25 de febrero de 2014 objeto de esta alzada, estimando parcialmente lo alegado por la Entidad, confirma la existencia de **448 días** no computables en el plazo máximo legal de duración de las mismas, por lo que deberían haber concluido el 6 de marzo de 2012, y habiéndose incumplido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector conlleva que deba apreciarse el transcurso del plazo de **prescripción** del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006 y el imprecendente cálculo de los intereses de demora de la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008.

La Entidad (“Alegación previa – *Objeto del recurso de alzada*”) manifiesta que “*el presente recurso se dirige frente a las liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades de 2007 y 2008, Y frente a sus respectivas sanciones, que representan las siguientes cuantías*”:

Liquidación IS 2007	220.169,46 €[1]
Sanción IS 2007	220.169,46 €
Liquidación IS 2008	202.756,51 €[2]
Sanción IS 2008	253.445,64 €

<b>TOTAL</b>	<b>896.541,07 €</b>

## Segundo.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección respecto de los periodos de 2007 y 2008, únicos objeto de esta alzada, fueron los siguientes:

1°. El sujeto pasivo ha presentado declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de 2007 y 2008 con los datos que se detallan a continuación:

	EJERCICIO 2007	EJERCICIO 2008
Fecha inicio del período	01/01/2007	01/01/2008
Fecha fin del período	31/12/2007	31/12/2008
BASE IMPONIBLE	126.077,37	122.542,83
Cuota Íntegra previa	31.813,09	30.752,73
Cuota Íntegra	31.813,09	30.752,73
Cuota Int. ajustada posit.	31.813,09	30.752,73
Deducciones		96,44
Cuota líquida positiva	31.813,09	30.656,29
Reten. ingr. y pag. a cuenta	39,48	527,72
Cuota del ejercicio	31.773,61	30.128,57
Pag frac. y cuot. imput.	17.171,22	17.177,80
Cuota diferencial	14.602,39	12.950,77
<b>Líquido a ingresar o dev.</b>	<b>14.602,39</b>	<b>12.950,77</b>

2°. El obligado tributario, durante el período objeto de comprobación, realizó actividades empresariales, estando dado de alta en los epígrafes 468.5 "ACTIVIDADES ANEXAS A INDUSTRIAS DEL MUEBLE" y 619.9 "COMERCIO AL MAYOR DE OTROS PRODUCTOS NCOP." del I.A.E. en dicho periodo.

3° El objeto social del obligado tributario consiste en: "La fabricación, venta, comercialización y distribución de.....y aquellas operaciones que siendo de lícito comercio estén relacionadas con los fines expresados."

La entidad se constituyó el 12/04/1985 y como administrador único de la misma figura **D. Yx...**, como secretario **D. Yz...** y como apoderados, además de los dos anteriores, **D. Xy...**

Las cuentas anuales de los ejercicios 2007/2008/2009 han sido depositadas en el Registro Mercantil.

4°. Durante las actuaciones inspectoras el obligado tributario ha aportados los libros y registros obligatorios, que presentan anomalías sustanciales consistentes en la contabilización de facturas de compras a las entidades **CP...SL**, y **CSR... SL** por los motivos que se explicarán posteriormente.

5°. En los Registros de facturas recibidas de los años 2007 y 2008 aparecen, en relación con estas entidades, las siguientes compras:

	CP...SL		CSR... SL	
AÑO	BASE IMP	CUOTA IVA	BASE IMP	CUOTA IVA
2007	733.898,20	117.423,72		
2008	463.706,47	74.194,04	212.148,56	33.942,33

La Inspección ha determinado que los gastos relativos a las facturas recibidas de los proveedores **CSR... SL** y **CP...SL** y deducidos por el obligado tributario en la determinación de la base imponible, a su juicio, no son deducibles debido a que, por una parte, el obligado tributario no ha justificado o acreditado la realidad de los gastos

que se reflejan en las facturas recibidas de las citadas mercantiles objeto de regularización y, por otra, a la existencia de numerosos indicios que cuestionan de manera fehaciente la realidad y veracidad de las supuestas compras de materias primas textiles reflejadas en las mencionadas facturas.

### Tercero.

Con carácter previo a la incoación de las actas de disconformidad: A02- **N1** (IS 2005-2006-2007) y A02- **N3** (IS 2008) se formalizó, mediante Diligencia nº 12 de 14 de noviembre de 2011 y Diligencia nº 19 de fecha 15 de octubre de 2012, respectivamente, el trámite de audiencia previo, fijándose igualmente en su seno la fecha para su formalización.

La entidad no presentó durante el plazo de 10 días concedido al efecto escrito alguno.

### Cuarto.

Incoada acta de disconformidad nº: A02-**N1** (IS 2005-2006-2007) en fecha 1 de diciembre de 2011, sin la presencia del obligado tributario, fue notificada por Diligencia de fecha 2 de diciembre de 2011 extendida por Agente tributario, solicitando la Entidad en Escrito de fecha 19 de diciembre de 2011 ampliación del plazo de alegaciones “*dada la complejidad del tema*”, y presentado el 30 de diciembre de 2011 escrito de alegaciones en el que manifestó los motivos de su disconformidad que, en síntesis, se limitan sólo a dos cuestiones, el plazo de las actuaciones inspectoras y la realidad de las facturas regularizadas, respecto de las que considera que:

- Las facturas cuya realidad se cuestiona son reales y se han contabilizado.
- El problema radica en tres de sus proveedores y no en el obligado tributario.
- La carga de la prueba corresponde a la Administración.
- A efectos de comprobar la realidad de las facturas, solicita que se cite a D. Salvador..., que era la persona que fabricaba los productos con la materia prima adquirida a los 3 proveedores objeto de análisis.

Incoada A02- **N3** (2008) en fecha 31 de octubre de 2012 no presentó escrito de alegaciones durante el plazo de 15 días concedido al efecto.

### Quinto.

Los Acuerdos de Liquidación, de fechas 14 de mayo de 2012 (IS 2005 a 2007) y 13 de diciembre de 2012 (IS 2008), confirman la propuesta inspectora, modificando exclusivamente la fecha final (día en que se practica la liquidación - artículo 191 RGAT) tomada en consideración para la liquidación de interés de demora, conforme al detalle y motivación que respecto de la cuestión de fondo, objeto de esta alzada, consta en los Fundamentos de Derecho Quinto de los mismos:

	EJERCICIO 2007	EJERCICIO 2008
BASE IMPONIBLE declarada	126.077,37	122.542,83
Ajuste gastos no deducibles	733.898,20	675.855,03
BASE IMPONIBLE comprobada	859.975,57	798.397,86
Parte Base Imponible 30%-25%	120.202,41	120.202,41
Parte Base Imponible 35%-30%	739.773,16	678.195,45
Cuota Íntegra previa	251.982,55	233.509,24
Cuota Íntegra	251.982,55	233.509,24
Cuota Int. ajustada posit.	251.982,55	233.509,24

Deducciones		96,44
Cuota líquida positiva	251.982,55	233.412,80
Reten. ingr. y pag. a cuenta	39,48	527,72
Cuota del ejercicio	251.943,07	232.885,08
Pag frac. y cuot. imput.	17.171,22	17.177,80
Cuota diferencial	234.771,85	215.707,28
Líquido a ingresar o dev	234.771,85	215.707,28
Autoliquidación	14.602,39	12.950,77
Cuota	220.169,46	202.756,51
Intereses de Demora	44.867,01	34.275,54
Deuda a ingresar / a devolver	265.036,47	237.032,05

Los Acuerdos de Liquidación fueron notificados por medios electrónicos, al estar obligado a ello la Entidad, en fechas 26 de mayo de 2012 (IS 2005 a 2007) y 1 de enero de 2013 (IS 2008), por transcurso de diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas sin que **X SL** haya accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, por lo que se entiende que la notificación ha sido rechazada teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento, según detalle que consta en Certificado que obra en expediente .

#### Sexto.

Contra el Acuerdo de Liquidación relativo a (IS 2005 a 2007) interpuso la Entidad recurso de reposición. Dicho recurso fue desestimado por Resolución de 18 de Julio de 2012 (notificada en 26 de Julio de 2012).

#### Septimo.

Apreciada la comisión de infracciones tributarias respecto de los ejercicios 2007 y 2008, del artículo 191.1 (dejar de ingresar) de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, se acordó iniciar, en la misma de fecha de formalización de las Actas de disconformidad antes citadas, esto es, el 1 de diciembre de 2011, (notificado el 2 de diciembre) y 31 de octubre de 2012, notificado en la misma fecha, **procedimiento sancionador** (A51-N2 por IS 2005-2006-2007 y A51 -N4 por IS 2008), con inclusión de la correspondiente propuesta sancionadora (tramitación abreviada prevista en el artículo 210.5 de la Ley 58/2003), presentando la Entidad respecto del primero solicitud de ampliación de plazo de alegaciones (escrito de fecha 19 diciembre de 2011 *"dada la complejidad del tema"* y posterior Escrito de alegaciones en fecha 30 de diciembre de 2011 en el que manifestaba, en una primera parte, las mismas cuestiones que alegó frente a la propuesta de liquidación emitida por la Inspección en relación con los motivos de regularización practicados y, en una segunda parte, alegaba además la presunción de inocencia y la ausencia de prueba de culpabilidad en la conducta del obligado tributario.

Respecto del segundo A51- N4 por 2008 la Entidad no presento escrito de alegaciones.

Desestimadas tales alegaciones se dictaron Acuerdos en fecha 14 de mayo de 2012 (IS 2005 a 2007) y 13 de diciembre de 2012 (IS 2008) resolviendo los expedientes sancionadores confirmándose la Imposición de Sanción, según siguiente detalle:

REGIMEN SANCIONADOR LEY 58/2003	2007	2008
ARTICULO APLICABLE	Art. 191	Art. 191
CALIFICACIÓN DE LA INFRACCION	MUY GRAVE	MUY GRAVE
BASE SANC.	220.169,46	202.756,51

SANCION MINIMA	100,00	100,00
PERJUICIO ECONOMICO	25,00	25,00
PORCENTAJE SANCION	125,00	125,00
<b>IMPORTE DE LA SANCION</b>	<b>275.211,83</b>	<b>253.445,64</b>

Dichos Acuerdos sancionadores fueron notificados a la Entidad en fechas 26 de mayo de 2012 (IS 2007) y 1 de enero de 2013 (IS 2008) por transcurso de diez días naturales desde la puesta a disposición de los acto objeto de notificación en el buzón electrónico sin que **X SL** haya accedido a su contenido.

#### Octavo.

Contra el Acuerdo de sancionador relativo a 2007 interpuso la Entidad recurso de reposición. Dicho recurso de reposición fue desestimado mediante Resolución de 18 de Julio de 2012.

#### Noveno.

Notificadas el 26 de julio de 2012 las Resoluciones desestimatorias de los Recursos de reposición contra Acto de liquidación y contra Acuerdo de imposición de sanción por IS 2005 a 2007, fueron promovidas en fecha 1 de agosto de 2012 reclamación económica administrativa (nº46/10323/2012 y nº 46/10324/2012) ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana formulándose, tras llevarse a efecto subsanación de defectos y tramite de puesta de manifiesto, alegaciones en escritos de 15 de mayo de 2013 según detalle que consta en el Antecedente de hecho Tercero de la Resolución dictada por el TEAR.

Notificados el 1 de enero de 2013 el acto de liquidación y el Acuerdo de imposición de sanción por IS 2008 fueron promovidas en fecha 31 de enero de 2013 reclamación económica administrativa (nº 46/...../2013 y 46/...../2013) ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de formulándose, tras llevarse a efecto tramite de puesta de manifiesto alegaciones.

#### Décimo.

Con fecha 1 de abril de 2014 se notificó a la Entidad la Resolución del Tribunal económico administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 25 de febrero de 2014 por la que se **estiman parcialmente** las reclamaciones nºs 46/...../2012 (IS 2005 a 2007), 46/...../2012 (2005 a 2007 sanción), 46/01663/2013 (IS2008) y 46/...../2013 (sanción 2008) correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, formuladas en primera instancia, resueltas de forma acumulada, la cual, concluye que ha sido incumplido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector lo que conlleva que deba apreciarse el transcurso del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006 y el improcedente cálculo de los intereses de demora de la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 y del ejercicio 2008.

#### Undécimo.

Con fecha 30 de abril de 2014 fue promovido por la Entidad ante este Tribunal Económico Administrativo Central recurso de alzada frente a la referida resolución del Tribunal Regional, formulando la Entidad idénticas alegaciones a las ya esgrimidas en primera instancia referidas a:

*PRIMERA. INCONSISTENCIA DE LOS INDICIOS DE LA INSPECCIÓN PARA PRACTICAR LA REGULARIZACIÓN*

*SEGUNDA. ANÁLISIS DEL ESTUDIO "ECONÓMICO" REALIZADO POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS*

*TERCERA. IMPROCEDENCIA DE LAS SANCIONES*

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada por el que el interesado solicita la nulidad de la Resolución dictada por el TEAR de la Comunidad Valenciana de 25 de febrero de 2014, y de los actos administrativos de liquidación y de imposición de sanción por IS 2007 y 2008 de los que trae causa, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las siguientes:

- 1) Gastos deducibles: Acreditación. Facturas. Realidad de las operaciones de compra. Prueba de indicios.
- 2) Sanción Motivación de la culpabilidad.

### Segundo.

En primer lugar ha de señalarse que se refieren las alegaciones planteadas por el interesado a cuestiones ya formuladas ante el TEAR de la Comunidad Valenciana resueltas por éste referidas a la acreditación de los gastos por compras de materias primas a las Entidades **CP...SL** (CIF ...), en 2007 y 2008 y **CSR... SL** (CIF ...) en 2008 y a la improcedencia de sancionar.

Siendo preciso señalar al respecto que se ha limitado el recurrente a transcribir aquellas alegaciones planteadas y a manifestar su discrepancia tanto con el acto de liquidación como con el Acuerdo de imposición de sanción y la Resolución citada si bien la misma (su discrepancia) no se sustenta en razonamiento jurídico alguno.

Si bien, siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Comunidad Valenciana en pro de un pronunciamiento estimatorio, esto es, que se realizase un examen o análisis crítico de aquella Resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas realizadas, lo cual requeriría razonar la errónea aplicación del Derecho o valoración de los hechos que por el Tribunal de instancia se hace en la Resolución que aquí se impugna.

No obstante lo anterior, tal y como acabamos de indicar, ese no ha sido el actuar del interesado en el presente caso en el que el recurrente, dejando de lado toda la argumentación vertida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en la Resolución impugnada, se limita en esta alzada a reproducir el que fuera el escrito de alegaciones presentado ante aquel Tribunal de instancia.

Cierto es que el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar *“todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente”* pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los Tribunales de Justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados, imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia.

A este respecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991), señala:

“Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal “ad quem” la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o

bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998».”

Decir que esa reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto de la reiteración de idénticas alegaciones en sucesivas instancias ha venido siendo recogida por este Tribunal en numerosísimas Resoluciones.

**En esta tesitura no podemos más que atender las presentes alegaciones reiterándonos en las argumentaciones de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Comunidad Valenciana impugnada, argumentaciones que son en todo compartidas por este TEAC.**

### Tercero.

Por lo que se refiere a la cuestión de fondo planteada esto es, la procedencia de admitir, como sostiene la Entidad, o no, como regularizó la Inspección y confirmó el TEAR, la deducibilidad fiscal de gastos contables por importes de 733.898,20€ en 2007 y de 675.855,03[3] € en 2008 correspondientes a facturas de las Entidades CP...SL (CIF ... ) en 2007 y 2008 y CSR... SL (CIF ...) en 2008, como bien señalaba la Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 25 de febrero de 2014, objeto de esta alzada, la discrepancia entre la Entidad y la Inspección se concreta en una cuestión de prueba.

Por ser una cuestión de prueba interesa en primer lugar recordar que la Entidad formuló reclamación (artículo 235.2 LGT[4]) sin haber presentado ante el TEAR, en el plazo de un mes notificado al efecto, atendiendo a la petición formulada por el reclamante (artículo 236.1 LGT[5]), ni con posterioridad, prueba adicional alguna.

En primer lugar, y con el objeto de centrar el debate, ha de señalarse que se trata en el presente caso de gastos contabilizados en 2007 y 2008 por la Entidad según ella manifiesta como gastos por Compras[6] integrantes de su resultado contable y, por ende, de la Base imponible declarada en cuanto que la Entidad no realizó por este motivo ajuste extracontable alguno para determinación de esta (artículo 10.3 del TRIS).

### Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.

*1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.*

.....

*3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas*

Es por ello que, en primer lugar procede, realizar una **referencia a la normativa contable** y analizar si, contablemente, los gastos deben ser calificadas como tales a efectos contables, vista la remisión que al efecto contiene el art. 10 del TRLIS. (*el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas*)

Y desde la perspectiva contable, tanto bajo la vigencia del PGC 1990, aplicable al ejercicio 2007 (Consulta 3 de fecha 12-2005. BOICAC, núm. 64), como bajo la vigencia del PGC 2008 aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el registro contable de las operaciones debe realizarse siempre atendiendo al fondo económico que subyace en las mismas y con independencia de las denominaciones jurídicas utilizadas, una vez considerados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquéllas (artículo 34.2 del Código de Comercio, según redacción dada al mismo por Ley 16/2007 de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea).

El artículo 133. "Obligaciones contables. Facultades de la Administración tributaria". del TRLIS exige :

*1. Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.*

Y el Código de Comercio, en su título III, bajo la rúbrica "de la contabilidad de los empresarios", artículos 25 y siguientes, establece que todo empresario debe llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa, que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones. Y en concreto su artículo 30 establece que:

*1. Los empresarios conservarán los libros, correspondencia, **documentación y justificantes concernientes a su negocio**, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales.*

No es cuestión controvertida en el presente expediente que la Entidad contabilizó un pago ("pasivo"), disponiendo en efectivo de los fondos de cuentas bancarias, pero sí lo es que la contrapartida del mismo fuera un gasto y, en concreto, un gasto por compras en el desarrollo de su proceso productivo y vinculados o correlacionados con los ingresos como así contabilizó la Entidad..

El artículo 32 del Código de Comercio recoge el principio de imagen fiel y señala:

*2. Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.*

Principio este recogido igualmente y desarrollado en los PGC de 1990 (aplicable a 2007) y de 2008.

El PGC 2008 aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, PRIMERA PARTE, MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD, 5.º Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales, dispone en relación al registro de pasivos y gastos lo siguiente:

El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto, los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad.

El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

.....  
**2. Los pasivos** deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. **El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo** de un activo, la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.

.....  
**4. El reconocimiento de un gasto** tiene lugar como consecuencia de una **disminución de los recursos de la empresa**, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, **conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un pasivo**, o la desaparición o disminución de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto.

Se registrarán en el período a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos.

Por otro lado en su QUINTA PARTE DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES, GRUPO 6: COMPRAS Y GASTOS señala:

Aprovisionamientos de mercaderías y demás bienes adquiridos por la empresa para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptación, transformación o construcción. Comprende también todos los gastos del ejercicio, **incluidas las adquisiciones** de servicios y **de materiales consumibles**, la variación de existencias adquiridas y otros gastos y pérdidas del ejercicio.

Y dentro :

· el Subgrupo 60 COMPRAS:

Las cuentas del subgrupo 60 se adaptarán por las empresas a las características de las operaciones que realizan, con la denominación específica que a estas corresponda.

600/601/602/607. *Compras de .....*

Aprovisionamiento de la empresa de bienes incluidos en los subgrupos 30, 31 y 32.

Comprende también los trabajos que, formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras empresas.

Estas cuentas se cargarán por el importe de las compras, a la **recepción de las remesas de los proveedores** o a su puesta en camino si las mercaderías y bienes se transportasen por cuenta de la empresa, con abono a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

En particular, la cuenta 607 se cargará a la recepción de los trabajos encargados a otras empresas.

Y en el mismo sentido TERCERA PARTE DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES del PGC de 1990, aplicable a 2007.

Y tales anotaciones contables solo se sustentan por la Entidad en los documentos aportados por esta a la inspección, en concreto, solo y exclusivamente las facturas, manifestando, sin acreditar, haberlas pagado en efectivo, previa disposición de los fondos existentes en cuentas bancarias, no aportando, como así expresamente señala, justificación alguna de dicho pago[7], y no acreditando tampoco “la recepción de las remesas de los proveedores” tal y como exige la norma contable.[8]

Es por ello que conviene señalar que la conclusión alcanzada por la Inspección de falta de acreditación de las concretas y efectivas compras conduce no solo a rectificar la Base imponible declarada sino a considerar la existencia de un “error contable” (Norma de Valoración 22ª “*Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables*”[9]), en el registro de un gasto incluido en su resultado contable, tanto de 2007 y 2008, periodos estos cuyas liquidaciones subyacen en esta alzada, como en los periodos de 2005 y 2006, igualmente comprobados y cuyas liquidaciones finalmente fueron declaradas prescritas, donde fueron contabilizadas ciertas facturas, en cuanto que el desconocimiento por falta de acreditación de la contrapartida real del pasivo (pago realizado) no permite calificar tampoco de correcta la contabilización de la misma como gasto por compras, y de ahí que, en contra de lo señalado por la Entidad,[10] es objeto de controversia todos y cada uno de los requisitos exigidos para admitir, contable y fiscalmente, la deducción de un gasto, porque precisamente lo que se concluye es que este (las compras que representa) no ha sido acreditado, siendo incorrecta la contabilización de las mismas, no constando por tanto su devengo y su correcta imputación.

**Desde la perspectiva fiscal**, tal y como señala el acto de liquidación, el primer requisito para la admisión de la deducción fiscal de un gasto es el de su justificación.

Justificación esta, deber probatorio que pesa sobre la Entidad reclamante[11], lo que esta no cuestiona, y deber que entiende debidamente cumplido de un lado con las facturas aportadas que gozan a su entender de “*presunción de veracidad y autenticidad*”

El apartado 4 del artículo 106 “*Normas sobre medios y valoración de la prueba*” de la LGT 58/2003, en su redacción original señalaba :

4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada

por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Artículo este objeto de nueva redacción por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y que textualmente señala:

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

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

Modificación que, según la Exposición de motivos de la ley, *“precisa cuál es el valor probatorio de las facturas en el sentido establecido en la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, esto es, negando que las facturas sean un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones.”*

Precisamente la Resolución de este Tribunal de fecha 3 de febrero de 2010 (RG 358/09), resolviendo un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, concluyó que *“la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad.”*

En el presente caso la Entidad ha aportado, para justificar la deducibilidad de los gastos cuestionados, las facturas expedidas por Entidades **CP...SL** y **CSR... SL**, cuestionando la Inspección de forma razonada y razonable la efectividad de las compras que las mismas dicen documentar, analizando al efecto como así consta en los Actos de liquidación y en la Resolución del Recurso de reposición (2005-2007), confirmados por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 25 de febrero de 2014 los múltiples indicios probados por aquella que concluyen en “el hecho” deducido: que las compras correspondientes no fueron realizadas, sin que la Entidad haya aportado prueba adicional alguna, limitándose a cuestionar aquellos indicios.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana en su Resolución de fecha 25 de febrero de 2014 objeto de esta alzada razona:

“En siguiente lugar, discute la reclamante las pruebas utilizadas por la Administración para fundamentar la regularización impugnada.

En consecuencia, estamos ante una discrepancia probatoria donde la Inspección partiendo de un conjunto de indicios cuestiona la realidad de las operaciones facturadas por determinados proveedores del obligado tributario y, en consecuencia, la deducción del gasto practicada.

El derecho tributario se rige por sus propios criterios y principios que no resultarían de aplicación en el orden jurisdiccional penal, al respecto, en cuanto al tema de la prueba en materia tributaria, el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, aquí aplicable, señala:

#### *Artículo 105. Carga de la prueba.*

*“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”*

Y dicha regla general, ha sido interpretada por el Tribunal Supremo, (refiriéndose a la Ley 230/1963 aunque plenamente aplicable a la nueva Ley General Tributaria), señalando en su Sentencia de 26 de julio de 2004 que *“la incumbencia probatoria recae sobre quien pretende ver disminuido el importe de la deuda tributaria a través de una relación de gastos deducibles”*; en su sentencia de 27 de enero de 1992 que *“cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor”*, y en Sentencia de 26 de julio de 1994 expone:

*“La declaración de ingresos tiene una trascendencia fiscal positiva, porque el contribuyente no va a declarar ingresos que no percibe. Es por ello aceptable sin reservas cualquiera que sea el vehículo en que se formule, sin perjuicio de su eventual comprobación al alza. Los gastos deducibles en cambio, de signo contrario al incremento de la deuda tributaria, requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público.”*

En este sentido, señalaba el Tribunal Supremo, Sentencia de 11 marzo 2013, Recurso de Casación núm. 3858/2010, sobre la deducción de gastos:

*“Así pues, la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de su realidad o efectividad, a cuyo fin se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos y debidamente contabilizadas, pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando aquellos documentos, por sí mismos, no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (casación 2739/02, FFJJ 4º y 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3º), 10 de septiembre de 2009 (casaciones 3171/05 y 3238/05, FJ 3º), 5 de noviembre de 2009 (casación 5349/03, FJ 8º) y 17 de diciembre de 2009 (casación 4545/04, FJ 11º)].”*

Al respecto, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 18/2005, de 1 febrero, señalaba:

*“Pero es que, además, no es cierto que la exigencia de que el obligado tributario justifique los gastos cuya existencia alega equivalga a la inversión de la carga de la prueba.*

*Como es sabido, el impuesto sobre sociedades grava la renta obtenida por los entes con personalidad jurídica durante el período impositivo; y aunque para determinar dicha renta hay que tener en cuenta no sólo los ingresos sino también los gastos precisos para la obtención de los mismos, es absolutamente razonable –así lo vienen exigiendo los Tribunales ordinarios– que sólo puedan aceptarse como tales aquellos cuya efectividad haya probado quien alega haberlos realizado..... Tales exigencias no pueden ser consideradas en absoluto como una inversión de la carga de la prueba, sino más bien como proyección de la regla en virtud de la cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo» (art. 114.1 de la Ley general tributaria [aplicable al supuesto enjuiciado y art. 105.1 de la Ley 58/2003])....”*

En el presente caso, los proveedores controvertidos suministraban en los periodos objeto de comprobación, según el obligado tributario, telas que, a su vez, eran enviadas a las empresas **CA...** (en la actualidad) y Don Salvador ... (durante los años objeto de comprobación) para ser confeccionadas, constituyendo el producto terminado los sudarios que solicitaba la propia entidad **X S.L.**

Pues bien, **los indicios** en que se fundamenta la Inspección para defender la regularización practicada son los siguientes:

- **Testimonio de Don Alejandro ...**, administrador de la mercantil **CA...** y empleado de Don Salvador ... en los años a los que abarca la Inspección, manifestando que no conocía ni le sonaban los nombres de las mercantiles **G... S.L.**, **M... S.L.** y **CP...S.L.**, aunque supuestamente eran los proveedores de telas más importes en términos cuantitativos del obligado tributario.

- **Testimonio de Don Yz...**, apoderado del obligado tributario, manifestando que el pago de las facturas se realizaba a “un tal Javier”, en efectivo.

En definitiva, a pesar de ser cantidades importantes (algunos pagos fueron superiores a 150.000 euros) y los cobradores tres mercantiles distintas, se utilizaba incomprensiblemente como medio de pago de las facturas controvertidas el pago en efectivo a una única persona.

En relación al ejercicio 2008, los representantes del obligado tributario ante la Inspección han manifestado sobre los pagos efectuados a “**CP...S.L.**” y “**CSR... S.L.**” que fueron realizados en efectivo sin que existan justificantes o recibís de los mismos.

- **La coexistencia de las mercantiles G... S.L., M... S.L. y CP... S.L. con otros proveedores del propio obligado tributario** cuya actividad es el suministro de productos textiles e incluso con adquisiciones de la propia **X S.L.** en el extranjero (importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes).

La Inspección ha efectuado un análisis de las necesidades de materia prima de la entidad **X S.L.** en los periodos 2005 a 2007 que reflejan las facturas de ventas declaradas, llegando a la conclusión que las compras de productos textiles a otros proveedores nacionales y extranjeros resultan suficientes para cubrir tales necesidades.

Además, la Inspección incluso analiza únicamente los metros de tela adquiridos exclusivamente a **G... S.L.**, **M... S.L.** y **CP... S.L.** y el número de artículos vendidos por **X S.L.**, concluyendo que los metros de tela suministrados son muy superiores a los necesarios para elaborar los artículos vendidos.

- Por otro lado, la Inspección analiza también **los diferentes precios de compra** que resultan entre los proveedores controvertidos y otro proveedor habitual, encontrando que los precios facturados por **G... S.L.**, **M... S.L.** y **CP... S.L.** son significativamente muy superiores e inexplicablemente se han mantenido inalterados en las tres entidades y en el periodo que media entre julio de 2004 y diciembre de 2007.

**- Las diversas circunstancias concurrentes en los emisores de las facturas controvertidas.**

Se señala por la Inspección que las entidades "**G... S.L.**", "**M... S.L.**", "**CP... S.L.**" y "**CSR... S.L.**" han sido objeto de expedientes de investigación en los que se ha llegado a la conclusión que no tenían posibilidad de suministrar a **X SL** materias primas por los siguientes motivos:

a) Se trata de sociedades que no se han podido localizar en el domicilio fiscal declarado, ni responden a las comunicaciones y notificaciones enviadas.

b) No tienen cuentas de cotización a la Seguridad Social, es decir, no constan que tenga empleados dados de alta en la Seguridad Social; ni presentan declaraciones por retribuciones satisfechas a trabajadores y retenciones derivadas de las mismas (modelo 190).

c) No figuran dadas de alta en el Impuesto de Actividades Económicas.

d) No disponen de una infraestructura mínima que posibilite el ejercicio de una actividad económica: local de actividad, trabajadores, medios de producción ...

e) No han depositado sus cuentas anuales en el Registro Mercantil.

f) Las sociedades presentan diversas coincidencias:

- El número de cliente correspondiente a **X SL** que aparece en las facturas emitidas por "**G... S.L.**", "**M... S.L.**" y "**CP... S.L.**" es el mismo (...).

- Una misma persona figura como autorizada en las cuentas bancarias de las tres sociedades "**G... S.L.**", "**M... S.L.**" y "**CP... S.L.**".

- "**CP... S.L.**" y "**CSR... S.L.**" comparten el mismo administrador, el cual no ha sido posible localizar, y el mismo domicilio fiscal en una zona con varias naves o fábricas en ruinas. Por su parte "**G... S.L.**" y "**M... S.L.**" también comparten administrador.

g) No presentan declaraciones del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre el Valor Añadido, o bien, se presentan con ingresos poco significativos.

h) En algunos casos, han presentado declaración de operaciones con terceras personas, modelo 347, de la que resulta:

- Se declaran ventas a clientes con actividades muy heterogéneas y distintas.

- Se declaran compras a diversos proveedores que analizados por la Inspección comparten las mismas características que determinan la imposibilidad de ejercer una actividad económica real.

Toda esta serie de indicios para cuyo mayor detalle nos remitimos a las actas e informes complementarios extendidos, permiten hacer dudar a la Inspección de la realidad de las adquisiciones de materias primas reflejadas en las facturas emitidas por los proveedores citados.

Por su parte la reclamante, señala que los cálculos realizados por la Inspección para determinar el consumo de materia prima son erróneos, siendo insuficiente cada uno de los indicios considerados por la Inspección para fundamentar la regularización practicada.

Pues bien, la jurisprudencia ha venido señalando que los indicios no pueden valorarse aisladamente sino de forma conjunta, ya que su fuerza probatoria procede precisamente de su interrelación y combinación, al efecto, el Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª) indicaba en su Sentencia número 253/2007 de 26 marzo, Recurso de Casación número 1895/2006:

*“...esta Sala, por ejemplo SSTS 1012/2003 de 11.7, 260/2006 de 9.3, 1276/2006 de 20.1 (sic), ya ha descartado el error de pretender valorar aisladamente los indicios, ya que la fuerza probatoria de la prueba indiciaria procede precisamente de la interrelación y combinación de los mismos, que concurren y se refuerzan mutuamente cuando todos ellos señalan racionalmente en una misma dirección ( SSTS 14.2 y 1.3.2000). Es decir la recurrente se limita a analizar cada uno de aquellos elementos y a darles otra interpretación, o bien a aislarlos del conjunto probatorio extrayendo sus propias e interesadas conclusiones, pero sabemos que la fuerza convictiva de la prueba indirecta se obtiene mediante el conjunto de los indicios probados, a su vez, por prueba directa...”*

En la prueba indiciaria nos encontramos con una serie de hechos que deben estar acreditados, que individualmente considerados pueden no ser significativos, pero que resultan plurales, coincidentes y al converger todos en una misma dirección se refuerzan entre sí, por lo que considerados en su conjunto, mediante un razonamiento lógico permite llegar a la conclusión alcanzada.

En este sentido, por ejemplo, es cierto que el pago en efectivo es un medio válido en las relaciones comerciales, lo que ocurre es que dicho medio imposibilita el seguimiento del destino final de los fondos monetarios, por lo que suele ser habitual en los casos de facturas que no obedecen a operaciones reales donde suele simularse la existencia de una corriente monetaria asociada a su pago. Por tanto, cada uno de los indicios expuestos debe ponerse en relación con los demás y desde esta perspectiva, se puede concluir, a juicio de este Tribunal, que tal pluralidad de indicios valorados en su conjunto permiten rechazar, sin otros elementos adicionales de juicio que permitan contrastar su realidad, el valor probatorio de las facturas y de la contabilidad para acreditar su derecho a la deducción de los gastos controvertidos.

Por tanto, no puede estimarse las alegaciones de la reclamante en este punto.

En sede de este recurso de alzada reitera el alegante la inexistencia de determinados indicios.

Y así, en relación al **pago de las facturas (A)** “*Manifestaciones del representante de X, S.L.*” aduce: página 4:

El trabajo investigador de la Administración debería seguir las máximas de objetividad e imparcialidad. Sin embargo, para empezar, las manifestaciones del representante de **X** son interpretadas de manera absolutamente parcial. Nada debe sorprender que se le pague a un tal Javier. ¿Conoce el actuario los dos apellidos de las personas a las que abona cantidades cuando efectúa compras? ¿Conoce una persona los apellidos de los empleados de otra empresa que van a la suya a cobrar? ¿Es necesario? ¿Indica algo no conocer la filiación de tu interlocutor? ¿No es suficiente saber a qué empresa representa en ese acto?

Además, el hecho de que los representantes del obligado tributario hubieran afirmado que los pagos de las facturas se hicieron en efectivo metálico es indicio, para la Inspección, de que no se corresponden con operaciones reales. Afirma la Inspección:

*“cabe indicar que el hecho de pagar en efectivo cantidades tan elevadas a dos empresas en un solo ejercicio, no es una prueba directa e irrefutable de la falsedad de las operaciones indicadas, sino que es un indicio más a tener en cuenta”.*

Hasta la entrada en vigor de la Ley 7/2012, sobre la limitación de los pagos en efectivo, ninguna prohibición existía en nuestro país referente a este modo de pago, que desde luego con toda libertad podía utilizar mi representada.

Por lo tanto, en los años objeto de inspección no estaba en vigor la normativa que impide efectuar pagos en efectivo superiores a 2.500 euros, por lo que no nos era exigible una conducta distinta a la que adoptamos ni guardar cautelas que ni siquiera el legislador tributario había considerado en el momento temporal al que se refieren las actuaciones.

Utilizábamos un medio de pago no sólo admitido sino en ocasiones hasta exigido en el mundo de las pequeñas empresas en España, donde la liquidez siempre ha sido una necesidad.

Huelga reflexionar sobre los problemas actuales de la falta de financiación y de hacer efectivo el cobro de lo vendido, que con este actuar tan puesto en tela de juicio no suceda. Y no solicitábamos la exhibición del libro de familia al cobrador, ya que ni era una obligación legal ni el responsable de la empresa era él. Señalamos en este punto que inusual no es sinónimo de ilegal, aun cuando el informe intente inducir hacia esa posición.

En consecuencia, ninguna objeción se puede poner a este medio de pago, tan legítimo como cualquier otro, y sin limitación legal alguna desde luego en el momento en que mi representada lo empleó.

Por tanto, pretender de esto deducir un indicio de falsedad de una operación, es algo arbitrario, por carecer de una justificación razonable y adecuada. Este indicio no tiene entidad ni fundamento, por lo que debe tenerse por inexistente.

En relación con ello debe señalarse, como bien señala la Entidad, que las circunstancias del pago de las facturas son un indicio mas junto con otros valorados por la Inspección.

Debe recordarse, como ella misma reconoce, que el pago de las mismas no ha quedado acreditado, limitándose la Entidad a realizar meras manifestaciones (Diligencia 9 Bis de fecha 1 de marzo de 2011[12] y Diligencia 14 de fecha 2 de mayo de 2012[13], Diligencia 18 de fecha 25 de septiembre de 2012[14]) de que dicho pago fue en metálico, previa disposición de fondos de cuentas bancarias, no aportando recibo alguno que acredite la entrega de tales fondos en pago de la supuesta deuda comercial .

Al margen del déficit probatorio ya señalado y reconocido incluso por el alegante, conviene hacer referencia a la aducida legalidad de las operaciones realizadas en efectivo.

Es cierto que ha sido con motivo de la entrada en vigor (19 de Noviembre de 2012) del artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, cuando se han establecido "*Limitaciones a los pagos en efectivo*" señalando que:

"No podrán pagarse en efectivo las operaciones, en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional, con un importe igual o superior a 2.500 euros o su contravalor en moneda extranjera."

Pero es de destacar cuáles fueron precisamente las razones que llevaron al legislador a limitar tales operaciones, señalando la Exposición de Motivos:

Esta Ley contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca. A su vez, la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude.

Tales objetivos se persiguen con una batería de medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, pero también con otras medidas que tienden a perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario y evitar litigios innecesarios. Un sistema más coherente técnicamente y más predecible contribuye a lograr una mayor eficacia y una menor litigiosidad, lo que, a su vez, permite liberar recursos para alcanzar un mayor control de las potenciales defraudaciones.

.....

## VI

La utilización de medios de pago en efectivo en las operaciones económicas facilita notablemente los comportamientos defraudatorios, en sus distintas manifestaciones. Favorece la opacidad de las operaciones y actividades y su ocultación a la Administración.

Frente a tales comportamientos, la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no solo a la detección y regularización de los incumplimientos, sino también a evitar que estos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude.

La utilización de efectivo y su relación con el fraude constituye también una preocupación generalizada en países de nuestro entorno, donde ya se han adoptado limitaciones al uso de efectivo para determinadas operaciones económicas.

En la normativa española, las medidas de reacción ante esta situación se han venido centrando fundamentalmente en el establecimiento de obligaciones de información, así como en la adopción de planes de actuación en el ámbito del control de la Administración Tributaria. Se considera necesaria la adopción de medidas dirigidas a limitar la utilización del efectivo como medio de pago que, por su naturaleza, requieren un desarrollo normativo con rango de ley.

En este contexto, la presente Ley establece limitaciones al uso de efectivo en determinadas transacciones económicas pues la lucha contra el fraude fiscal es un motivo de interés público que prevalece sobre el efecto de las limitaciones reguladas en esta Ley. Dicha limitación no es incompatible con la condición de moneda de curso legal de los billetes y monedas al existir otros medios legales de pago para la liquidación de deudas monetarias.

.....

Resulta evidente que en operaciones en efectivo como las aquí realizadas, en los periodos en que no estaban limitadas, era absolutamente necesario, obligado y posible poder acreditar el destino de las mismas. En este sentido las obligaciones derivadas de la Ley 19/1993, 28 de diciembre, de Medidas de prevención del blanqueo de capitales vigente en 2006:

#### **Artículo 3.º Obligaciones.**

Los sujetos mencionados en el artículo precedente quedarán sometidos a las siguientes obligaciones:

.....

9. Declarar el origen, **destino** y tenencia de los fondos en los supuestos señalados en el apartado 4 del artículo 2.º de esta ley, en la forma y con las excepciones que reglamentariamente se determinen., y el citado apartado 4 del artículo 2.º señala:

4. Estarán sujetas al cumplimiento de las obligaciones señaladas en el apartado 9 del artículo 3.º, con las excepciones que reglamentariamente se señalen, las personas físicas y jurídicas que, actuando por cuenta propia o de tercero, realicen los siguientes movimientos de medios de pago:

a) Salida o entrada en territorio nacional de moneda metálica, billetes de banco y cheques bancarios al portador denominados en moneda nacional o en cualquier otra moneda o cualquier medio físico, incluidos los electrónicos, concebido para ser utilizado como medio de pago, por importe superior a 6.000 euros por persona y viaje.

b) Movimientos por territorio nacional de medios de pago consistentes en moneda metálica, billetes de banco y cheques bancarios al portador, denominados en moneda nacional o en cualquier otra moneda o cualquier medio físico, incluidos los electrónicos, concebido para ser utilizado como medio de pago, por importe superior a 80.500 euros.

Habiéndose aprobado por ORDEN EHA/1439/2006, de 3 de mayo, la declaración de movimientos de medios de pago en el ámbito de la prevención del blanqueo de capitales.

Y esa obligación de acreditación es exigible máxime si, como aquí señala el alegante, dichos importes en efectivo dispuestos en Entidad de crédito se destinan a operaciones propias del tráfico habitual de la Entidad documentadas en las correspondientes facturas.

No basta para acreditar el destino de dinero en efectivo dispuesto de cuentas bancarias de una persona o Entidad que realiza actividad económica las meras manifestaciones no probadas.

De ahí que no sea ni lógico ni razonable que la Entidad no pueda aportar la mas mínima prueba sobre el destino de tales fondos en pago de la supuesta deuda comercial a las Entidades **CP... SL** y **CSR... SL**, cuyas circunstancias denotan su nula intervención en ninguna actividad comercial real.

**En segundo lugar**, y en relación a la información obtenida por la Inspección en las actuación llevadas a efecto con D Alejandro ..., "(B) Manifestaciones del Administrador de **CA...**, **SL**" página 6), niega el alegante valor a las manifestaciones de este porque "...de ninguna manera puede decirse que por el hecho de que un empleado no recuerde, o no quiera, o incluso en ese momento, por los motivos que fueren, no pueda recordar los nombres de

determinadas empresas suministradoras de materia prima, no puede deducirse inexorablemente que estas empresas no suministraban materia prima a mi representada.” Y “...desde luego, qué duda cabe que este indicio no constituye por sí mismo tampoco prueba alguna, pues para poder ser prueba, como tal, el interrogatorio a este testigo debería haberse realizado con respeto a lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil, y así, en todo caso, debería haberse dado la oportunidad de repreguntar al testigo de conformidad con el artículo 372 de la Ley 1/2000; debería haberse tenido en cuenta las causas de tacha de testigos, de conformidad con el artículo 377 de la misma.”

Y asimismo cuestiona que se llevaran a efecto tales actuaciones con él y no con D. Salvador ...

En relación a ello debe señalarse que, según reconoce la propia Entidad, D. Alejandro ...es Administrador de la Entidad **CA... SL**, Empresa “que suministra actualmente a **X SL**” y era además, anteriormente en los periodos comprobados, empleado de D. Salvador ..., quien recibía las materias primas que eran suministradas a su domicilio, con las materias primas recibidas confeccionaba los productos (Escrito de alegaciones 30 de diciembre de 2011).

La Inspección ha llevado a efecto al amparo del artículo 93. “Obligaciones de información” de la LGT una actuación de obtención de información mediante requerimiento individualizado cerca del mismo constando en Diligencia de fecha 4 de mayo de 2011 las manifestaciones de este y, en concreto:

Requerido el compareciente acerca de las relaciones económicas que tiene la empresa con la entidad **X SA**, manifiesta que su labor en relación con la empresa **X SA** es exclusivamente la confección de sudarios.

Manifiesta el compareciente que durante los años 2005 a 2007 trabajó con Salvador ..., y que el trabajo realizado era el mismo, es decir la confección de sudarios y serigrafía y confección de bolsas de urnas.

Que el método de trabajo de **CA... SLL** es el siguiente:

“X pide una partida de sudarios. **CA...** solicita de los proveedores de telas que X le indica los metros necesarios para elaborar los sudarios, según los escandallos de metros por producto (aproximadamente 2,23 mts, por 1,60 mts. A continuación el tejido adquirido se envía a la fabrica que **CA... SLL** tiene en ... y ésta elabora los sudarios y los entrega a **X SA** Los proveedores a los que se les solicita tejido son: **CV...**, **CO...**, **E...** y quizá algún otro que no recuerda.

Requerido el compareciente sobre si conoce a los proveedores **CP...SL**, **G... SL** o **M... SL**, manifiesta que no los conoce ni le suenan.

Manifiesta el compareciente que cuando trabajaba como operario con Salvador... el único cliente que adquiría sudarios era **X SL** y que los productos adquiridos a los proveedores de X eran exclusivamente para él, no existiendo stocks de materias primas de manera permanente.

Manifiesta asimismo que los tipos de producto adquiridos para sudarios son TEXPUNT (tela para sudarios), NYLON (para sudarios y fundas de urnas de nylon), PVC de 10 ó 15 micras (sudarios). El precio por sudario confeccionado depende del tipo de tejido y actualmente oscila entre 4 y 11 €.

Diligencia esta que consta en el expediente que fue puesto de manifiesto por la Inspección con ocasión del tramite de audiencia (artículos 183 y 96 del RGAT)[15]previo a la formalización de las Actas documentado en Diligencia nº 12 de 14 de noviembre de 2011 y Diligencia nº 19 de fecha 15 de octubre de 2012, sin que la Entidad con ocasión del mismo **nada alegara**.

El Artículo 108. “Presunciones en materia tributaria” de la LGT 58/2003, en su apartado 4 párrafo 2, señala:

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas

No cuestiona el alegante la realización de tales actuaciones ni el valor probatorio de las mismas, cuestionando únicamente “*el hecho de que un empleado no recuerde, o no quiera, o incluso en ese momento, por los motivos que fueren, no pueda recordar los nombres de determinadas empresas suministradoras de materia prima, no puede deducirse inexorablemente que estas empresas no suministraban materia prima a mi representada*”, debiendo destacarse al respecto que lo manifestado no era no recordar sino no conocer, manifestación esta efectuada por quien era y continuaba siendo un profesional del mismo sector o actividad, lo cual es un indicio evidente de las que Entidades **CP... SL** y **CSR... SL**, cuyas circunstancias así lo corroboran, han tenido nula intervención en ninguna actividad comercial real.

Por lo que se refiere al modo en que fue efectuada tal actuación de obtención de información mediante requerimiento individualizado con D Alejandro ..., como ya señalado este Tribunal en Resolución de 24 de abril de 2013, RG 6207/2011:

...la Ley 58/2003, General Tributaria, se remite a las normas contenidas en el Código Civil y Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, por lo que hace a los "medios y valoración" de las pruebas, de ahí que no sea admisible que el reclamante pretenda aplicar en la vía administrativa tributaria las disposiciones recogidas por los artículos 360 y siguientes de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, acerca del 'Interrogatorio de testigos'. Acertadamente se transcribe en la resolución recurrida la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 14 de enero de 2003 (recurso nº 987/2002), frente a la alegación de la entonces demandante de que "en el presente caso se trata de prueba testifical, para cuya validez se exige en la Ley de Enjuiciamiento Civil un procedimiento que aquí no se ha seguido", sostuvo la Sala:

*"Ahora bien, la prueba en el procedimiento administrativo en general, en el procedimiento de gestión tributaria, y en las reclamaciones económico-administrativas en particular, presenta una problemática propia, debida a la imposible asimilación de la prueba del proceso en general, en especial el civil, a las peculiaridades de los procedimientos administrativos, y aún más a las de los procedimientos de gestión tributaria, existiendo, incluso, un importante sector doctrinal que preconiza la idea de que en éstos no existe actividad probatoria en sentido estricto, que se reserva para los procedimientos de resolución de las reclamaciones.*

*Lo hasta ahora expuesto comporta que deba rechazarse el motivo de impugnación esgrimido por el recurrente, consistente en que las declaraciones prestadas por los cuatro compradores en el expediente de gestión tributaria no se ajustaron a las previsiones que la antigua Ley de Enjuiciamiento Civil contemplaba para la prueba testifical - artículos 637 a 659- y la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil -Ley 1/2000 de 7 de enero - en sus artículos 360 y siguientes para el interrogatorio de testigos, pues amén de que, como se ha expuesto, en el expediente de gestión tributaria no existe actividad probatoria en sentido estricto, es que además sólo ha de ajustarse a las previsiones del Reglamento de Inspección y de forma subsidiaria a cuanto establezca la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, pero no a las previsiones de la L.E.C. toda vez que no nos hallamos ante una prueba judicial, lo que comporta que el procedimiento establecido en la Ley Procesal Civil para la prueba testifical no resulte de aplicación al procedimiento de gestión tributaria en el que la Inspección de Tributos aporta cuantas justificaciones consiga en orden a la correcta determinación de las bases imponibles de los contribuyentes, sin que ello requiera la observancia del procedimiento formal previsto para la prueba judicial".*

Por lo que se refiere a la realización de actuaciones de obtención de información mediante requerimiento individualizado cerca de D. Salvador ... y no de su empleado, debe señalarse que la Entidad formuló ya manifestación sobre este extremo en su escrito de alegaciones al Acta de disconformidad (2005-2007), de fecha 30 de diciembre de 2011, manifestando:

TERCERA. Para demostrar la "autenticidad" de las FACTURAS DE COMPRA cuestionadas por la Inspección solicitamos, ya que no consta en el expediente que se hayan realizado actuaciones tendentes a obtener las pruebas suficientes y que no se han confirmado propongo:

A) Sea citado D. Salvador ....

Proposición de prueba que fue objeto de contestación en el acto de liquidación en el que se señala:

Por otra parte, en relación a la petición del obligado tributario para citar a D. Salvador ..., cabe señalar que, como no podía ser de otra manera dada la importación de su testimonio, la Inspección le emitió un requerimiento de información el día 14/03/2011 para que compareciera en las oficinas de información en relación a la presente cuestión objeto de debate. Sin embargo, tal y como aparece en el certificado emitido por Correos, el Sr. Salvador...resultó ser desconocido en su domicilio fiscal al intentar notificarle el requerimiento los días 21 y 22 de marzo de 2011, dejándose aviso de llegada en el buzón y sin que hasta la fecha haya comparecido ni se haya puesto en contacto con la Inspección.

Al margen de lo manifestado por la Inspección debe señalarse que compete a la Entidad, quien invoca el testimonio de D. Salvador ...para demostrar la "autenticidad" de las FACTURAS DE COMPRA cuestionadas, la aportación de la prueba correspondiente conforme a la previsión contenida por el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma norma), donde se establece que, *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*, precepto éste que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil, regla de carácter procesal, la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de 'normalidad', 'disponibilidad' y 'facilidad probatoria'; además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, *"para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio"*.

En esta instancia reitera la actora su defensa de la deducibilidad fiscal de aquellos gastos sobre meras explicaciones sin aportar documentación alguna acreditativa de los mismos, más allá de las ya citadas facturas, facturas que alcanzan la nada despreciable cifra de 733.898,20€ en 2007 y de 675.855,03 € 2008, mas el IVA correspondiente, igualmente regularizado por la Inspección .

Y así, en relación al hecho no cuestionado de comprar mas en el cuarto trimestre o a precio muy superior al que facturan otros proveedores habituales (c) Otros indicios, página 8) se limita la Entidad a apelar a que ello *"...te permite un importante beneficio que descargará en la cuenta "rappels por ventas" del Plan General Contable"*, lo que no acredita concurrir en este caso, o que atenta al libre mercado, olvidando el alegante que tales indicios que existen, como así se reconocen, solo corroboran junto con otros y valorados todos ellos conjuntamente la falta de realidad de las supuestas compras realizadas de las que nada ha podido acreditar mas allá de estar en posesión de una factura.

Y así, en relación **Investigación de los dos proveedores**, aduce la Entidad (página 8) que *"hecho de que incumplieran obligaciones legales de diversa índole no permite concluir que no realizaran operación alguna y desde luego, los argumentos de la Inspección no permiten probar que las empresas en cuestión no facturaran y cobraran a mi representada por los tejidos efectivamente suministrados."* Y que *"Si cumplían con sus obligaciones fiscales, si responden a los requerimientos de la Inspección, si tienen o no trabajadores dados de alta, es algo que no se puede oponer como justificación para negar la deducibilidad del gasto en otro obligado tributario que ninguna vinculación tiene con los proveedores "controvertidos", y respecto de los que la ley no le impone la obligación de comprobar."*, olvidando nuevamente el alegante que tales indicios, que existen, como así se reconocen, solo corroboran junto con otros, y valorados todos ellos conjuntamente, la falta de realidad de las supuestas compras realizadas, de las que nada ha podido acreditar mas allá de estar en posesión de una factura, ni su pago, ni la entrega de los supuestas materias adquiridas respecto a las cuales manifestó la Entidad en Diligencia nº 9 BIS de 1 de marzo de 2011:

Que en anteriores diligencias se aportó a esta Inspección un listado de productos adquiridos a las mencionadas sociedades. Se adjunta a esta diligencia copia de dicha relación El Sr. Yx... manifiesta que no puede identificar cada uno de los productos incluidos en dicha relación.

**Que dichos productos los puede identificar SALVADOR ....** Que la mayoría de los productos adquiridos a estas empresas se suministraban directamente a en el domicilio de SALVADOR ....

Respecto al deber probatorio que pesa sobre la Entidad referido a la realidad de las operaciones que supuestamente documentan las facturas puede traerse a colación Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2014, RC 1511/2013, (seguida en reciente AUDIENCIA NACIONAL, Sentencia 105/2016, de 25 de febrero de 2016, Sala de lo Contencioso-Administrativo Rec. n.º 484/2013 donde se reitera su doctrina al respecto:

El punto de partida del razonamiento debe ser, pues, que la mencionada compañía no presentó pruebas que acreditasen la efectividad, la realidad y la necesidad de los gastos fiscalmente deducidos para la obtención de los ingresos declarados. Se ha de recordar en este punto que, ya bajo la vigencia de la Ley 61/1978 (artículo 13 y 14), para que un gasto tuviera el carácter de deducible fiscalmente debía ser necesario para la obtención de los ingresos, además de real o efectivo. No bastando a tal efecto con estar contabilizado, porque el artículo 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (BOE de 21 de octubre), disponía que «toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente». Esta configuración no varió bajo la vigencia de la Ley 43/1995, que vinculó el concepto de gasto fiscalmente deducible a su carácter de necesario para la obtención de los ingresos, además de a sus imprescindibles reflejo contable y justificación documental, debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia, según hemos recordado, entre otras muchas, en la sentencias de 25 de noviembre de 2011 (casación 594/09, FJ 4º), 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11, FJ 2º) y en dos de 11 de marzo de 2013 (casaciones 3854/10 y 3858/10, FFJJ 8º y 3º, respectivamente).

Pues bien, en virtud del artículo 114.1 de la Ley General Tributaria de 1963 (también en la disciplina del artículo 105 de la Ley 58/2003), correspondía al sujeto pasivo la carga de probar la efectividad y la necesidad de los gastos cuya deducción fiscal pretendía, conforme a la doctrina consolidada de esta Sala, referida tanto a la Ley 61/1978, como a la Ley 43/1995, que la sustituyó [véanse, por todas, las sentencias de 19 de diciembre de 2003 (casación 7409/98, FJ 6º), 9 de octubre de 2008 (casación 1113/05), FJ 4º), 16 de octubre de 2008 (casación 9223/04, FJ 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3º), 15 de mayo de 2009 (casación 1428/05, FJ 4º), 27 de mayo de 2010 (casación 1090/05, FJ 3º), 24 de noviembre de 2011 (casación 594/09, FJ 4º), 2 de febrero de 2012 (casaciones 388/09, FJ 3º, y 686/09, FJ 4º) y 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11, FJ 2º), además de las dos citadas en último lugar en el párrafo anterior], sin que el principio de facilidad probatoria ni el de buena fe procesal puedan amparar una inversión del onus probandi [tres sentencias de 13 de febrero de 2012 (casaciones 4096/08, 4910/08 y 4964/08, FJ 4º en los dos primeros casos y FJ 5º en el último)].

Así pues, la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de su realidad o efectividad, a cuyo fin se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos y debidamente contabilizadas, **pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente**, cuando aquellos documentos, por sí mismos, no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (casación 2739/02, FFJJ 4º y 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3º), 10 de septiembre de 2009 (casaciones 3171/05 y 3238/05, FJ 3º), 5 de noviembre de 2009 (casación 5349/03, FJ 8º) y 17 de diciembre de 2009 (casación 4545/04, FJ 11º)].

Nada de lo anterior ha hecho «Hipódromos y Caballos» y en este escenario alcanzan todo su sentido los argumentos de la Sala de instancia sobre la insuficiencia de la invocación pro forma del artículo 1740 del Código civil y acerca de la ausencia de justificación de la causa jurídica en la asunción de pagos por terceros. Ciertamente el animus donandi no se presume, pero en la disciplina del impuesto sobre sociedades, cuestionada por la Inspección de los Tributos, de forma razonada y razonable, la consideración de un gasto contabilizado como fiscalmente deducible, esto es, su condición de real, efectivo y necesario para la obtención de los ingresos que integran la base imponible, pesa sobre el sujeto pasivo la carga de acreditar suficientemente tales circunstancias, lo que, insistimos, no ha hecho la compañía recurrente. No podemos negar que su discurso resulta razonable, porque es lógico pensar que si una compañía transfiere, cualquiera que sea la forma, fondos a una filial lo hace en interés propio, para defender su inversión, pero de esa tesis no deriva indefectiblemente que la transferencia de fondos constituyera un crédito, un fondo reembolsable, como pretende, sin más sustento que la mera argumentación, ni sobretodo convierte en arbitrarios e irrazonables el discurso y las conclusiones de la sentencia recurrida.

Mala defensa frente a la falta de prueba achacable a uno mismo constituye tachar de contrario a las más elementales reglas del criterio humano el argumento jurisdiccional que, partiendo de aquella ausencia, niega la realidad descrita por quien no ha probado.

Y la STS de 17 de septiembre de 2014, RCU 29/2013, reseña la insuficiencia de las facturas para deducir un gasto.

En el plano material es evidente que las sentencias que se oponen, las de contraste, se refieren a la deducibilidad de los gastos facturados cuando las facturas que los representan son correctas formalmente y responden a gastos materialmente efectuados. En el asunto de autos los gastos que originaron la liquidación efectuada no se ha acreditado que hayan tenido lugar en la realidad. La existencia de las facturas con todos los

requisitos formales otorga una presunción sobre la realidad del gasto, pero en modo alguno puede considerarse, por sí sola, acreditativa de la realidad material del gasto que representan. Cuando hay circunstancias, como en este caso sucede, que hacen inverosímil la existencia de los gastos que la factura representa, es obvio que los meros requisitos formales no suponen un respaldo de la realidad material de los gastos cuya deducción se pretende.

Esto es lo que sucede en el litigio que decidimos, donde la sentencia impugnada, y las resoluciones de las que trae causa, explican y justifican la imposibilidad material de los gastos que las facturas rechazadas representan. Si a esto añadimos que en la instancia no se solicitó el recibimiento a prueba, es evidente que las conclusiones obtenidas por la sentencia de instancia no son contradichas por las sentencias de contraste.

Visto los pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo a este respecto, y no habiéndose acreditado por el sujeto pasivo la realidad de tales compras a pesar de la que debiera ser evidente facilidad probatoria para acreditar la realidad de tales compras, sólo cabe confirmar en este extremo los acuerdos aquí impugnados.

En conclusión, que se confirma la liquidación practicada.

#### Cuarto.

Por lo que se refiere a la sanción impuesta la Resolución del TEAR de Comunidad Valenciana aquí combatida confirma la misma desestimando la alegación de la Entidad sobre la falta de motivación de la concurrencia del elemento **culpabilístico en el actuar de la Entidad, y a la condición de sujeto infractor concurrente en la Entidad y no en el administrador de la misma del que se manifiesta ha fallecido, alegaciones estas que de nuevo formula la Entidad en sede de esta alzada (Alegación Tercera)**.

En primer lugar es necesario recordar que la Entidad **X SL** es sujeto pasivo del IS (artículo Artículo 7.º: "Sujetos pasivos", letra a) del TRLIS.

Los sujetos pasivos están obligados a presentar sus declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones (artículo 136 "Declaraciones" y 137 "Autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria" del TRLIS), correctas, completas y veraces, y a determinar la deuda correspondiente e ingresarla en plazo (artículo 120. Autoliquidaciones LGT 58/2003), configurándolo en la Ley como sujeto infractor: artículo 181 LGT, y "deudor principal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 41 de esta ley en relación con la declaración de responsabilidad."

Y todo ello sin perjuicio de las consecuencias que las infracciones cometidas y sanciones impuestas puedan tener en la persona del administrador en los términos establecidos en el artículo 182: "Responsables y sucesores de las sanciones tributarias" de la LGT.

Por lo que a la acreditación y motivación de la culpabilidad se refiere, a juicio de este Tribunal, los citados Acuerdos de imposición de sanción cumplen las exigencias de motivación que la jurisprudencia del Tribunal Supremo viene exigiendo toda vez que, tal y como consta acreditado, los Acuerdos de imposición de sanción realizan la exposición detallada de los elementos fácticos y un análisis individual de la conducta de la Entidad en su Fundamento de Derecho Quinto.

Y así en relación a la sanción impuesta en el Acuerdo por IS 2005 a 2007 se señala:

La consecuencia de lo anterior es afirmar la concurrencia de las circunstancias que determinan la culpabilidad, debiendo ahora concretarse el grado de la misma. En el presente caso y habida cuenta de la existencia de todos los hechos e indicios descubiertos por la Inspección en el desarrollo de su actividad investigadora, parece claro que la conducta del sujeto infractor ha ido más allá de la simple negligencia, y que ha estado dirigida a procurar una disminución de la deuda tributaria. Es decir, se trata de la conducta de quien era consciente de lo que hacía y, además, así quería hacerlo, frente a la de quien no actúa con la diligencia debida o negligentemente por error en los hechos o de derecho, por lo que hay que hablar de conducta dolosa y no culposa. No cabe, por tanto, admitir la concurrencia de alguno de los supuestos de exención de responsabilidad establecidos, puesto que no es posible aplicar el criterio de una interpretación razonable de la norma al no existir ningún fundamento objetivo que ponga en duda el criterio seguido por la Administración en las liquidaciones practicadas, ni se puede entender que el contribuyente adecuó su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria en sus publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas.

Y así en relación a la sanción impuesta en el Acuerdo por IS 2008 se señala:

Toda esta serie de indicios - hechos probados - pone de manifiesto la falta la realidad de las operaciones de aquellos proveedores, pues no ha quedado acreditado por parte del obligado tributario la veracidad de las adquisiciones de materias primas reflejadas en las facturas regularizadas.

La conducta descrita del obligado, denota claramente una voluntad de ocultar la verdadera capacidad económica sujeta a tributación en el impuesto personal del infractor y una intención explícita de reducir ilícitamente la deuda tributaria. En este caso, el deber incumplido no se corresponde, a juicio de esta Dependencia Regional de Inspección, con una interpretación laxa de la norma, con un descuido negligente del obligado tributario, por contra su actuar fue consciente y voluntariamente dirigido a minorar artificiosamente la renta obtenida perjudicando con esta actuación directamente los intereses de la Hacienda Pública concretados en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos, conforme el artículo 31 de la Constitución; actuación, por tanto, de tal trascendencia que debe calificarse de culpable.

Así pues, se entiende, por lo tanto, concurrente el elemento subjetivo necesario, de acuerdo con el art. 183 de la LGT, para la procedencia de la imposición de sanción por la comisión de infracciones tributarias, sin que se aprecie la intervención de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el art. 179 de la LGT

Y es que, como tiene reiteradamente dicho este Tribunal, por motivación debe entenderse aquélla que permite conocer las razones que conducen a la decisión adoptada y que, en definitiva, justifican la actuación administrativa. Se trata de un requisito o elemento del acto administrativo reflejado en el artículo 54.1 de la Ley 30/1992 que, de acuerdo con reiteradas Sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04-06-1991), cumple diferentes funciones; ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración; pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda; además y, en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración -artículo 106-1 de la Constitución-, que, sobre su base, podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios; en este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante: el deslinde de ambos supuestos se ha de haber indagado si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.

Y acerca de la indefensión tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión:

*“(…) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión <<consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción>> (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (...). Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...).”*

Así las cosas, partiendo de la concepción de la motivación y de la indefensión mantenida por los Tribunales reseñados, en el presente caso no aprecia este Tribunal la falta de motivación invocada, y ello porque el Acuerdo sancionador contiene, como se ha dicho, la descripción de los hechos y el análisis individual de la conducta de la Entidad, alejada de formas estereotipadas, que llevan a la Inspección a apreciar en dicha conducta la voluntariedad y culpabilidad necesarias como para imponer sanción, así como las normas y los elementos determinantes de cuantificación de la misma, por lo que el reclamante podrá discrepar de las conclusiones de la Inspección, cosa que por cierto no hizo con concreción en los diversos tramites de alegaciones, pero no puede alegar desconocimiento de las razones por las que se aprecia la concurrencia del tipo infractor, así como de la voluntariedad y culpabilidad en la conducta del sujeto infractor, y de cómo se determina el importe de la sanción que se le exige.

Por lo que respecta a “...los gastos por no compras cuya realidad no se ha acreditado”, debe señalarse que solo puede inferirse el perfecto conocimiento de las normas que regulan los requisitos exigidos para la deducibilidad contable y fiscal, no existiendo interpretación razonada y razonable distinta de la realizada por la Inspección, sino claro incumplimiento de la misma. En este sentido carece del mas mínimo fundamento y razonabilidad la “presunción de veracidad y autenticidad” de las facturas que invocó el reclamante .

En este sentido pueden citarse las propias consultas Vinculantes de la DGT CONSULTA VINCULANTE: N.º V2259/2006 de 16-11-2006:

En todo caso, se deberá acreditar la realidad de dicha operación por cualquier medio de prueba generalmente admitido en derecho, puesto que, únicamente tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, **aquellos gastos contables que correspondan a operaciones reales**, estén correlacionados con la obtención de ingresos, estén debidamente contabilizados, hayan sido imputados temporalmente con arreglo a devengo y estén debidamente justificados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 106 LGT y siempre que no se trate de gastos no deducibles de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 TRLIS.

Resulta evidente, a juicio de este Tribunal, que contabilizó la Entidad, sin mas acreditación de ello que las facturas controvertidas, y como contrapartida de unos pasivos y como gastos “por compras”, siendo plenamente conocedora del incumplimiento de las normas contables (Código de Comercio) y fiscales que le obligan a tener y conservar los justificantes acreditativos de la existencia y realidad de tales operaciones y demás los demás requisitos necesarios para ello.

Asimismo la Audiencia Nacional, en recientes Sentencias de 25 de febrero de 2016, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 484/2013, confirma la procedencia de imponer sanción en supuestos idénticos (Los gastos en una obra de la que hubo contrato verbal, no han sido acreditados pues no se ha probado que respondieran a un hecho económico real), y de 20 de enero de 2017 (Rec. n.º 55/2015), señalando en esta:

#### Quinto.

Entraremos ahora en el examen de la legalidad de la sanción impuesta. La infracción tributaria viene referida exclusivamente a **las deducciones por los gastos** relativos a los servicios que se atribuyen a BOP 4004.

La Administración consideró cometidas las infracciones tributarias consistentes en acreditar indebidamente cantidades a compensar (artículo 195 LGT), dejar de ingresar parte de la deuda tributaria (artículo 191 LGT) y obtener indebidamente devoluciones (artículo 193 LGT).

Se califica la infracción como muy grave respecto de los ejercicios de 2005 a 2007 y como grave en el 2004.

Considera la Administración Tributaria que la forma de actuar de la recurrente fue voluntaria y tendente a ocultar a la Hacienda la realidad de las operaciones.

Ciertamente, como se señala en la demanda, la justificación de la sanción deriva de la falta de prueba de la realidad de los servicios de los que resultan los pagos deducidos.

En efecto, de lo expuesto anteriormente debe concluirse que los servicios no se prestaron ni se abonaron, de una parte, por la inconcreción de las facturas, y, por otra, por la imposibilidad de realizar la prestación por una entidad que carece de medios para ello. No se trata, pues, de que exista duda sobre la realidad de la prestación de servicios, sino que, de los datos obrantes en el expediente, se concluye que tales servicios no se prestaron.

La culpabilidad no deriva, como parece entender la recurrente, de quedar confirmada la propuesta regularización, sino del hecho de que los servicios que dieron lugar a la deducción del gasto, no se prestaron, y no solo por la inexistencia de prueba de su real prestación, sino porque, de los hechos probados, resulta que las operaciones que dieron lugar a la deducción, no se realizaron.

Así las cosas, la imputación no se realizan a título de culpa, no es cuestión de prestar la diligencia debida como sostiene la actora en su demanda, sino a título intencional, pues un comportamiento del que resulta la deducción de unos gastos por unos servicios que no se prestaron, es necesariamente intencional.

El elemento de la culpabilidad, por ello, se motiva por la Administración Tributaria, en relación con la forma de actuar de las entidades intervinientes, cuya conducta fue voluntaria y tendente a ocultar la Administración la realidad de las operaciones facturadas.

De lo expuesto resulta que concurre el elemento subjetivo de la infracción, que ha sido motivado y que no es posible aceptar la existencia de una interpretación razonable de la norma pues ninguna controversia de interpretación jurídica se ha planteado.

El planteamiento que sostenemos sigue la doctrina plasmada, entre otras, en la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2016, RC 1437/2015.

Por tanto, queda probada y motivada, a juicio de este Tribunal, la existencia de culpabilidad.  
Por cuanto antecede,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada nº RG 2780/14 interpuesto por la entidad **X, S.L.**,

#### ACUERDA:

**DESESTIMARLO**, confirmando la resolución del Tribunal Regional objeto del mismo así como las liquidaciones y sanciones subyacentes.

[1] Cuota

[2] Cuota

[3] 463.706,47 + 212.148,56 según se especifica en el apartado 5º del Antecedente de Hecho Segundo de la presente resolución.

[4] Artículo 235. *Iniciación.*

.....

*2. El procedimiento deberá iniciarse mediante escrito que podrá limitarse a solicitar que se tenga por interpuesta, identificando al reclamante, el acto o actuación contra el que se reclama, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone. Asimismo, el reclamante podrá acompañar las alegaciones en que base su derecho.*

[5] Artículo 236. *Tramitación 1. El Tribunal, una vez recibido y, en su caso, completado el expediente, lo pondrá de manifiesto a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y no hubieran presentado alegaciones en la interposición o las hubiesen formulado pero con la solicitud expresa de este trámite, por plazo común de un mes en el que deberán presentar escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas.*

[6] Escrito de 30 de diciembre de 2011 ALEGACIONES al Acta de disconformidad por IS 2005 a 2007

*SEGUNDA. La Inspección considera que EXISTEN DETERMINADAS "COMPRAS" DECLARADAS EN EL IMPUESTO QUE NO RESPONDEN A OPERACIONES ECONOMICAS REALES. y ello pese a que constan las operaciones comerciales en:*

*1º. EL DIARIO CONTABLE COMO COMPRAS.*

[7] Escrito de 30 de diciembre de 2011 de ALEGACIONES al Acta de disconformidad 2005 a 2007.

CUARTA-PAGOS EN EFECTIVO.

La Inspección afirma que es extraño efectuar pagos en efectivo más cuando estos llegan a alcanzar en alguna ocasión la suma de 150.000 Euros.

Declara el Sr. Yx... que efectuaba los pagos en efectivo concretamente " sacaba" el dinero de: **BANCAJA, y de LA CAIXA : Años 2005-2006 y 2007**, y en la propia FABRICA le Pagaba las Facturas devengadas a un tal "JAVIER", la misma Inspección pone en duda la REALIDAD DE LOS PAGOS por el simple hecho material de efectuarse en efectivo, cosa que no es extraña si por alguna razón que desconoce el Pagador, le es exigido el pago en efectivo.

Cuando quedo demostrada la capacidad de disposición efectivo de la empresa X de la siguiente manera:

En primer lugar a través de los saldos bancarios que han permitido la disposición en efectivo para poder efectuar pagos a proveedores, segundo lugar a través de la existencia de una caja fuerte comprobada expresamente por la Inspección para poder guardar y custodiar dicho efectivo y por ultimo por la autorización prestada voluntariamente ante la Inspección por el administrador de la entidad a fin de comprobar los movimientos de sus cuentas personales.

[8] Diliigencia nº 9 BIS de 1 de marzo de 2011:

Que en anteriores diligencias se aportó a esta Inspección un listado de productos adquiridos a las mencionadas sociedades. Se adjunta a esta diligencia copia de dicha relación El Sr. Yx...manifiesta que no puede identificar cada uno de los productos incluidos en dicha relación.

Que dichos productos los puede identificar SALVADOR ....

Que la mayoría de los productos adquiridos a estas empresas se suministraban directamente a en el domicilio de SALVADOR ....

**[9]** Norma de Valoración 22ª contenida en el mismo, la cual establece en relación a los "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables :....A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas".

**[10]** Página 24 En consecuencia, habiendo justificado que las compras son reales, debe admitirse la deducibilidad de los gastos, por cuanto se cumplen el resto de requisitos legalmente exigidos:

- El gasto está contabilizado,
- Tiene factura, con todos los requisitos reglamentariamente exigidos, por lo que está justificado,
- Corresponde al periodo en el que se dedujo, y
- Está correlacionado con los ingresos.

**[11]** Artículo 105. Carga de la prueba.

1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo

**[12]** Que el pago de las facturas a G... SL, M...SL y CP... SL , se realizaba a un tal Javier, en efectivo, la forma de hacerlos era sacar el dinero del banco D. Yx... y haciendo la entrega en la propia fábrica. (BANCAJA y LA CAIXA.)

**[13]** El compareciente manifiesta: :

Que los pagos de las facturas aportadas se hicieron::al contado por lo que no hay Justificantes de pago.

**[14]** El compareciente manifiesta: Que en relación a la forma de pago de las facturas recibidas de las empresas CP... SL y CSR... SL 2008 manifiesta que fueron pagadas en efectivo no existiendo recibis de las cantidades entregadas a los proveedores

**[15]** Artículo 183. Trámite de audiencia previo a las actas de inspección.

Cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado, se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad, que se regirá por lo dispuesto en el artículo 96.

Artículo 96. Trámites de audiencia y de alegaciones.

1. Durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos. Asimismo, se incorporarán las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.