

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054024

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 27 de marzo de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 245/2011

SUMARIO:

IS. Gestión. Obligaciones formales. Regularización de la situación tributaria de una entidad, con base en los listados informáticos que presenta al ser requerida para que aporte los libros contables. Valor probatorio de esos listados. No puede estimarse la pretensión de la entidad recurrente, según la cual procede retrotraer las actuaciones para que por la Inspección se reinicien las actuaciones de comprobación y liquidación, teniendo en cuenta los libros contables diligenciados tardíamente. Y es que, no se trata de una facultad del contribuyente, reconocida por la norma tributaria, el poder determinar la facultad inspectora de la Administración, así como la forma en la que se ha de llevar a efecto dicha comprobación, cuando, como ocurre en el presente caso, la entidad recurrente ha gozado de los mecanismos procesales oportunos para hacer valer su pretensión sobre lo incorrecto o desacertado de la regularización tributaria practicada por la Inspección; incluso, pudo impugnar su propia autoliquidación si entendía que los listados que utilizó para confeccionar su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades adolecían de defecto, vicios, anomalías o errores contables que incidían en el resultado de su declaración, derecho procesal que podía ejercer en el presente recurso judicial proponiendo la oportuna prueba pericial contable, lo que no ha ocurrido. Por ello, al limitarse en su «suplico» a solicitar la anulación de la liquidación sobre la base de la ineficacia de los listados informáticos que aportó a la Inspección, procede desestimar el recurso, al no haber enervado los datos utilizados por la Inspección a la hora de proceder a la regularización de la situación tributaria de la entidad.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), art. 45.2.d) y 138.
RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 25, 27 y 31.
Ley 43/1995 (Ley IS), art. 139.
Ley 1/2000 (LEC), art. 327.
Código Civil, art. 1.228.

PONENTE:

Don Jesús Nicolás García Paredes.

SENTENCIA

Madrid, a veintisiete de marzo de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo 245-2011 que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D^a Beatriz Ayllon Caro, en nombre y representación de Gralmar, S.L, frente a la Administración del Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado, contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 18 de mayo de 2011 sobre IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho), siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JESUS N. GARCIA PAREDES .

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por el recurrente expresado se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado en fecha 13 de julio de 2011 contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión a trámite por Decreto de fecha 21 de septiembre de 2011 con reclamación del expediente administrativo.

Segundo.

En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó demanda mediante escrito presentado en fecha de 2 de diciembre de 2011, en el cuál, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos recurridos.

Tercero.

El Sr. Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 12 de enero de 2012 en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso, y confirmación del acto impugnado.

Cuarto.

Solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba con el resultado obrante en autos, se dió traslado a las partes para conclusiones.

Quinto.

Por providencia de esta Sala de fecha 19 de febrero de 2014 se señaló para votación y fallo de este recurso el día 20 de marzo de 2014 que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Se impugna en el presente recurso la resolución de fecha 18.05.2011, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que confirma en alzada el acuerdo de fecha 30.10.2009, del TEAR de Andalucía, Sala de Granada, confirmatoria, a su vez, del acuerdo que desestimó la reposición, de la liquidación y acuerdo sancionador por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002, por importes de 553.647,73 y 335.531,63 , respectivamente, según Acta de disconformidad A02 nº 71383560, de fecha 7 de diciembre de 2007, en la que se modifican las bases declaradas por los conceptos de: saldos acreedores no acreditados, por pagos realizados con bienes ocultos, ingresos no declarados, efectos a cobrar no justificados, cobros no justificados, gastos no deducibles fiscalmente y por la acreditación indebida de una base imponible negativa para compensar en ejercicios futuros.

La entidad recurrente fundamenta su impugnación en los siguientes motivos: 1) Valor probatorio nulo de un listado informático (documento privado) a efectos de la estimación directa en el Impuesto sobre Sociedades, cuando los libros contables no se han legalizado en forma y plazo en el Registro Mercantil competente. Alega que la Administración se contradice en relación con el valor documental de listado presentado por la actora, pues si bien manifiesta que no equivale a los libros de contabilidad, sin embargo, los utiliza para calcular la base imponible, concediéndole plena validez al listado. Alega que la Administración no solicitó los Libros, una vez que la actora puso en su conocimiento que ya estaban legalizados. Invoca el art. 1.228 del Código Civil y sentencias de diversos Tribunales, en apoyo de esta pretensión. 2) Principio de proporcionalidad y contradicciones en el criterio seguido por la Inspección, pues la Inspección debió pedir dichos libros, si se tiene en cuenta lo relevante de la regularización practicada, tanto por liquidación como por la sanción. 3) Subsidiariamente, alega que, existe errores de denominación de cuentas contables en los listados informáticos aportados , al igual que en relación con los saldos acreedores a 1 de enero de 2002 no justificados, con los pagos por caja realizados, por ingreso en caja, por efectos a cobrar, , por cobro justificado y por gastos deducibles. Y 4) Nulidad de la sanción por falta de culpabilidad en la infracción tributaria imputada, conforme a los criterios judiciales que cita.

El Abogado del Estado apoya los argumentos de la resolución impugnada, alegando, en primer lugar, la inadmisibilidad del recurso por falta del acuerdo para entablar acciones judiciales, al amparo de lo establecido en el art. 45.2.d), de la LJCA . En cuanto al fondo alega que no existe motivo procedimental que provoque la nulidad de la liquidación practicada, pues lo que solicita la actora es que se retrotraigan las actuaciones para que la

Inspección proceda a la regularización sobre la base de lo registrado en los Libros contables. Manifiesta que la regularización practicada responde a los datos que la actora hizo constar en el listado informático que aportó.

Segundo.

En relación con la causa de inadmisibilidad alegada por el Abogado del Estado, se ha de señalar que la recurrente ha aportado la documentación acreditativa del defecto procesal invocado, en la Certificación expedida por la Administradora única de la entidad, en relación con la adopción del acuerdo para interponer el presente recurso, y la Escritura de constitución y Estatutos sociales.

Subsanado el defecto procesal se desestima la causa de inadmisibilidad invocada, conforme a lo declarado por las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2008, 20 de julio de 2010 ó 16 de noviembre de 2011, por solo citar algunas, han precisado claramente esta cuestión en los siguientes términos: «No ofrece duda que la representación con la que compareció la demandante en la instancia fue la de un procurador al que se había otorgado poder para personarse en juicio en nombre de la sociedad recurrente. Pero tampoco cabe duda de que la sociedad recurrente no aportó junto a lo anterior "el documento o documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos exigidos para entablar acciones las personas jurídicas con arreglo a las normas o estatutos que les sean de aplicación, salvo que se hubieran incorporado o insertado en lo pertinente dentro del cuerpo del documento mencionado en la letra a) de este mismo apartado" tal y como dispone el art. 45.2.d) de la Ley de la Jurisdicción. Ese acuerdo no se acompañó con el escrito de interposición y no se había incorporado al poder que acreditaba la representación con que comparecía.

Ese defecto procesal lo denunció la Administración demandada en su escrito de contestación a la demanda solicitando la inadmisión del proceso de conformidad con lo dispuesto en el art. 69.b) de la Ley 29/1998, que dispone que "la sentencia declarará la inadmisibilidad del recurso (...) en los casos siguientes: b) que se hubiera interpuesto por persona (...) no debidamente representada". La aseguradora demandante no subsanó ese defecto cuando tuvo conocimiento de esa alegación, y nada dijo sobre esa cuestión en su escrito de conclusiones, mientras que, por el contrario, en ese mismo trámite la Administración insistió en ese vicio de falta de cumplimiento de los requisitos exigidos para entablar acciones las personas jurídicas, solicitando de nuevo la inadmisión en sentencia del proceso. La respuesta de la sentencia nos es conocida.

Esta cuestión en la que se trata de analizar el contenido del art. 45.2.d) de la Ley de la Jurisdicción en relación con el art. 138 de la misma, quedó definitivamente resuelta por la sentencia del Pleno de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2008, recurso de casación núm. 4755/2005, y en el que concurrían las mismas circunstancias que en el presente, como ya hemos advertido, a saber denuncia por la demandada del defecto, e inactividad de la demandante para proceder a su subsanación, si bien en aquel supuesto la Sala de instancia declaró la inadmisión del recurso, mientras que en este asunto la Sala rechazó la inadmisión planteada.

Como consecuencia de lo expuesto reproducimos ahora los argumentos más significativos de la sentencia del Pleno mencionada. En ella expresamos que: "el artículo 45.2.d) de la Ley de la Jurisdicción de 13 de julio de 1998, (...) se refiere a las "personas jurídicas", sin añadir matiz o exclusión alguna, disponiendo literalmente que a aquel escrito de interposición se acompañará "el documento o documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos exigidos para entablar acciones las personas jurídicas con arreglo a las normas o estatutos que les sean de aplicación, salvo que se hubieran incorporado o insertado en lo pertinente dentro del cuerpo del documento mencionado en la letra a) de este mismo apartado".

Por tanto, tras la Ley de 1998, cualquiera que sea la entidad demandante, ésta debe aportar, bien el documento independiente acreditativo de haberse adoptado el acuerdo de interponer el recurso por el órgano a quien en cada caso compete, o bien el documento que, además de ser acreditativo de la representación con que actúa el compareciente, incorpore o inserte en lo pertinente la justificación de aquel acuerdo.

Una cosa es, en efecto, el poder de representación, que sólo acredita y pone de relieve que el representante está facultado para actuar válida y eficazmente en nombre y por cuenta del representado; y otra distinta la decisión de litigar, de ejercitar la acción, que habrá de ser tomada por el órgano de la persona jurídica a quien las normas reguladoras de ésta atribuyan tal facultad. Obvia es la máxima trascendencia que la acreditación de esto último tiene para la válida constitución de la relación jurídico-procesal, pues siendo rogada la justicia en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, lo primero que ha de constatarse es que la persona jurídica interesada ha solicitado realmente la tutela judicial, lo que a su vez precisa que tome el correspondiente acuerdo dirigido a tal fin, y que lo tome no cualquiera, no cualquier órgano de la misma, sino aquél al que la persona jurídica ha atribuido tal decisión, ya que en otro caso se abre la posibilidad, el riesgo, de iniciación de un litigio no querido, o que jurídicamente no quepa afirmar como querido, por la entidad que figure como recurrente".

La sentencia del Pleno como ocurre también en este supuesto constató que "la escritura de sustitución de poder general para pleitos que se acompañó con el escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo, no incorpora o inserta dato alguno del que quepa deducir que el órgano de la mercantil competente para ello

hubiera decidido ejercitar la acción. En ella, comparece ante el Sr. Notario quien manifiesta intervenir "en nombre y representación, como apoderado, de la sociedad".

Lo que quedaba acreditado era, por tanto, que dicho Procurador podía representar, con las facultades propias de un poder general para pleitos, a la mercantil en cuyo nombre comparecía. Pero no que tal representante ejecutara al interponer el recurso una decisión de litigar adoptada por el órgano competente de dicha mercantil.

Seguidamente la sentencia de 5 de noviembre de 2008 analizaba el contenido del art. 45.3 de la Ley de la Jurisdicción que impone al Juzgado o Sala el deber de examinar de oficio la validez de la comparecencia tan pronto como se haya presentado el escrito de interposición. Y le impone, como lógica consecuencia, que requiera la subsanación del requisito de validez que estime no cumplimentado y que ordene el archivo de las actuaciones si la subsanación no se lleva a efecto. Es cierto que ese precepto fue modificado por el apartado 3 del art. 14.8 de la Ley 13/2009, de 3 de noviembre, de reforma de la legislación procesal para la implantación de la nueva oficina judicial, de modo que el examen de oficio de la validez de la comparecencia la debe realizar ahora el Secretario judicial, así como el requerimiento para la subsanación de los defectos que se aprecien, siendo el Juez o Tribunal quien acordará el archivo de las actuaciones sino se subsanaran los defectos apreciados.

Pero salvado lo anterior la sentencia citada afirmó que "el alcance y significado de ese precepto se detiene ahí. De él no cabe derivar como efecto jurídico uno de presunción de validez de la comparecencia cuando el Juzgado o la Sala (ahora el Secretario) no hacen aquel requerimiento, pues no es eso lo que dice el precepto ni es eso lo que se deduce de su tenor literal o de su espíritu o finalidad. Ni cabe derivar uno según el cual la invalidez sólo pudiera ser apreciada tras un acto en contrario del propio Juzgado o Sala (ahora el Secretario) que sí requiriera de subsanación.

La razón de ser del precepto es abrir lo antes posible un cauce que evite la inutilidad de un proceso iniciado sin los requisitos que son ya precisos en ese mismo momento. No otra. Fracasada por la razón que sea esa aspiración de la norma, queda abierto con toda amplitud el debate contradictorio que las partes deseen entablar, al que el Juez o Tribunal habrá de dar respuesta en los términos en que se entable, evitando, eso sí, toda situación de indefensión.

Y es aquí, para un momento posterior de aquel inicial del proceso, donde entran en juego las normas del artículo 138 de la Ley de la Jurisdicción, comprendido en un Título de la Ley, el VI, que contiene las disposiciones comunes a sus Títulos IV y V, y por tanto las que son aplicables también al procedimiento contencioso-administrativo y a su fase de interposición que regula precisamente el Título IV.

Son así las normas de ese artículo 138, más la del artículo 24.1 de la Constitución en el particular en que proscribiera toda situación de indefensión, las que rigen la cuestión que finalmente hemos de decidir, cual es si la Sala de instancia podía, sin previo requerimiento de subsanación, apreciar la causa de inadmisibilidad que en efecto concurría.

Sin desconocer que este Tribunal Supremo ha dictado sentencias en sentido contrario (así, entre otras, las de 10 de marzo de 2004, 9 de febrero de 2005, 19 de diciembre de 2006 o 26 de marzo de 2007 y las que en ellas se citan), pero también otras coincidentes con la que ahora se dicta (así, por ejemplo, las de 21 de febrero y 5 de septiembre de 2005, 27 de junio de 2006, 31 de enero de 2007 o 29 de enero de 2008), es la respuesta afirmativa la que debe imponerse en un supuesto definido y delimitado por actos procesales como aquellos de los que dimos cuenta en el fundamento de derecho primero de esta sentencia.

Aquel artículo 138 diferencia con toda claridad dos situaciones. Una, prevista en su número 2, consistente en que sea el propio órgano jurisdiccional el que de oficio aprecie la existencia de un defecto subsanable; en cuyo caso, necesariamente, ha de dictar providencia reseñándolo (ahora por medio de Diligencia de Ordenación del Secretario, apartado 2 modificado por el art. 14.65 de la Ley 13/2009, de 3 de noviembre, de reforma de la legislación procesal para la implantación de la nueva oficina judicial) y otorgando plazo de diez días para la subsanación. Y otra, prevista en su número 1, en la que el defecto se alega por alguna de las partes en el curso del proceso, en cuyo caso, que es el de autos, la que se halle en tal supuesto, es decir, la que incurrió en el defecto, podrá subsanarlo u oponer lo que estime pertinente dentro de los diez días siguientes al de la notificación del escrito que contenga la alegación. Y termina con otra norma, la de su número 3, que es común a aquellas dos situaciones, aplicable a ambas, en la que permite sin más trámite que el recurso sea decidido con fundamento en el defecto si éste era insubsanable o no se subsanó en plazo.

Pero no es sólo que la literalidad del precepto diferencie esas dos situaciones y que para ambas, para una y otra una vez agotada su respectiva descripción, prevea sin necesidad de más trámite el efecto común que dispone su número 3. Es también la regla lógica que rechaza toda interpretación que conduzca a hacer inútil o innecesaria la norma, la que abona nuestra respuesta de que en un caso como el de autos no era obligado que el órgano judicial hiciera un previo requerimiento de subsanación. Si éste hubiera de hacerse también en la situación descrita en el número 1 de aquel artículo, la norma en él contenida sobraría en realidad, pues sin necesidad de construir un precepto cuya estructura es la de separar en números sucesivos situaciones distintas, le habría bastado al legislador con disponer en uno solo que apreciada la existencia de algún defecto subsanable, bien de oficio, bien tras la alegación de parte, se actuara en el modo que dice el número 2 del repetido artículo 138.

Además y por último, una interpretación conforme con la Constitución de los números 1 y 3 de dicho artículo no impone que el órgano jurisdiccional, habiéndose alegado el defecto en el curso del proceso, requiera en todo caso de subsanación antes de dictar sentencia de inadmisión. Alegado el defecto, sólo será exigible el requerimiento previo del órgano jurisdiccional cuando, sin él, pueda generarse la situación de indefensión proscrita en el artículo 24.1 de la Constitución . Situación que debe ser descartada en un supuesto, como lo es el de autos, en el que la parte demandada invocó con claridad la causa de inadmisibilidad que alegaba y en el que la parte actora tuvo ocasión, por brindarla el curso sucesivo del proceso, de oponer lo que estimara pertinente. Tal es también la conclusión que cabe ver, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Constitucional 266/1994, de 3 de octubre "».

Tercero.

Los hechos sobre los que se fundamenta la resolución impugnada, como se hace constar en la resolución impugnada, son los siguientes:

1º) Que a pesar de haber sido requerido el obligado tributario para que acreditara la presentación de los Libros Oficiales de Contabilidad ante el Registro Mercantil para su diligenciado, no lo había acreditado, y que lo aportado por la empresa había consistido en copia impresa de los Libros Registros obligatorios en los que se habían observado las anomalías sustanciales que se detallan en el acta. De la información obtenida por la Inspección del Registro Mercantil se deduce el depósito en dicho Registro únicamente de las cuentas anuales.

2º) Que el sujeto pasivo, cuya actividad principal es la de "Industrias de piedra natural", había presentado declaración- liquidación por este importe y período con una base imponible y una cuota de 0.

3º) Que de los datos declarados se regularizan por la Inspección por los siguientes motivos:

1. Saldo acreedores no acreditados:

El obligado tributario fue requerido, según consta en diligencia de 19 de julio de 2007, para que acreditara documentalmente los saldos acreedores a 1 de enero de 2002, excepto los correspondientes a Endesa Energía, S.A. y Aguas Vega Sierra Elvira, S.A. Asimismo, en diligencia de 27 de julio de 2007 se reiteró la petición anterior exigiéndose además la acreditación documental de la cancelación de los saldos de proveedores y acreedores que teniendo saldo inicial a 1 de enero de 2002, no tienen movimiento en 2002. El obligado tributario no ha aportado en el curso del procedimiento la acreditación requerida ni ha justificado el pago o cancelación de los mismos en ejercicios posteriores. La falta de acreditación de un saldo acreedor es considerada como deuda inexistente, por tanto, en función del artículo 140.4 de la Ley 43/1995 , como renta no declarada. Al no haberse justificado tampoco que dichas rentas no declaradas correspondan a otro período impositivo, se imputa al período objeto de comprobación (2002). El total de saldos acreedores no acreditados es de 1.090.327,17 , importe que se integra en la Base Imponible.

2. Que se habían registrado pagos efectuados por Caja (la entidad utilizaba tres cuentas de Caja) por importe de 67.286,93 sin que existiera saldo en la misma. La Inspección concluye que ello implica necesariamente que dichos pagos se han efectuado con dinero o efectivo no registrado en la contabilidad. En definitiva supone que los pagos se han efectuado con bienes (dinero efectivo) no declarados u ocultados. Igual que ocurre con los saldos acreedores no justificados, el importe de los pagos satisfechos sin que exista saldo de caja justificado por 67.286,93 , se integra en la base imponible de 2002.

3. Ingreso de caja que no se corresponde con los reflejado contablemente: Igualmente, existían ingresos en Caja por importe de 89.400 que no se correspondían con lo reflejado contablemente. En el Libro Diario consta registrado dicho ingreso en fecha 30 de diciembre de 2002 y que fue ingresado por la entidad Selvira, S.L., estrechamente vinculada al obligado tributario. El obligado tributario no ha acreditado dicho asiento, deduciéndose de sus manifestaciones que en todo caso lo que le entregó la entidad Selvira, S.L., fueron efectos con vencimiento de enero a junio de 2003 sin que se haya acreditado que dichos efectos fueran endosados de manera inmediata. La contabilización de un ingreso en caja sin acreditar su procedencia supone la obtención de una renta por parte del sujeto pasivo sin que la misma se haya incluido en la base imponible del Impuesto. Se incrementa así la base imponible en 89.400 .

4. Efectos a cobrar no justificados por importe de 24.401,09 . Según el Libro Diario, la entidad Mármoles Nevado, S.L., entregó al obligado tributario en fecha 24 de febrero de 2002, un efecto a cobrar por dicho importe. El obligado tributario no ha aportado ninguna acreditación documental, ni siquiera explicación, al respecto. La contabilización de el derecho de cobro sin acreditar supone la obtención de una renta por parte del sujeto pasivo. Se integra, por tanto, en la base imponible.

5. Cobros no justificados. El obligado tributario vende en 2002 mercancías a la entidad Sierra Elvira Roca Ornamentales, S.L., entidad vinculada con el obligado tributario en la que actúa también como administrador la misma persona. Del análisis de la cuenta en que se registraban las operaciones con dicha entidad se deduce que

existían cobros no justificados por importe de 9.670,30 percibidos de Sierra Elvira Rocas Ornamentales, S.L. que suponga cantidades superiores al importe de las ventas contabilizadas a dicha entidad.

6. Gastos no deducibles fiscalmente:

a) Gastos financieros: se habían deducido gastos financieros que no tienen la consideración fiscalmente por importe de 5.595,75 . Dichos gastos están relacionados con los saldos acreedores que aparecen registrados en la cuentas de " Geronimo , Higinio y Justo " y " Benita ". Estos saldos acreedores son de los que han sido considerados como deudas inexistentes, por no haber sido acreditados. No habiendo sido acreditadas dichas deudas, tales gastos no pueden considerarse financieros, y no habiendo sido acreditados por la interesada el motivo de tales pagos, se consideran liberalidades, no deducibles, según el artículo 14.1.e) de la LIS .

b) Tributos no acreditados, por importe de 2.753,19 .

c) Impuesto sobre Beneficios, por 5.151,99 , que no tiene la consideración de fiscalmente deducible (art. 14.1.b) LIS).

7. Se hizo constar también que se había acreditado indebidamente en la declaración presentada una base imponible de 81.664,65 para compensar en ejercicios futuros.

4º) Que, en consecuencia, se propone liquidación de 452.442,66 de cuota y 107.771,23 de intereses de demora, resultando una deuda a ingresar de 560.213,89 .

Esta liquidación fue modificada, dada la estimación en parte del recurso de reposición interpuesto por la entidad contra el acto de liquidación, resultando una deuda tributaria de 553.647,73 , de los que 436.486,88 correspondían a cuota y 117.160,85 a intereses de demora; mientras que por el concepto de sanción, la multa ascendió a 335.531,63 .

Cuarto.

El primero de los motivos de impugnación en el referido al valor probatorio nulo de un listado informático (documento privado) a efectos de la estimación directa en el Impuesto sobre Sociedades, cuando los libros contables no se han legalizado en forma y plazo en el Registro Mercantil competente. Alega que la Administración se contradice en relación con el valor documental de listado presentado por la actora, pues si bien manifiesta que no equivale a los libros de contabilidad, sin embargo, los utiliza para calcular la base imponible, concediéndole plena validez al listado. Alega que la Administración no solicitó los Libros, una vez que la actora puso en su conocimiento que ya estaban legalizados. Por ello, suplica se anule la liquidación al estar exclusivamente motivado el acuerdo de liquidación en el listado informático, que carece de validez, siendo procedente el reinicio de las actuaciones inspectoras en base a los libros de contabilidad.

Se ha de indicar que, la entidad recurrente formuló su autoliquidación sobre la base de los datos que, luego, aportó a la Inspección, pues los Libros Diario y Mayor no fueron diligenciados hasta el 2 de noviembre de 2008, mientras que el ejercicio comprobado y liquidado es el correspondiente a 2002, lo que supone, a su vez, un incumplimiento de la obligación que el art. 27 del Código de Comercio impone, como a continuación exponemos.

En este sentido, no puede afirmarse que los listados aportados por la entidad y que fueron utilizados por la Inspección carezcan de la eficacia necesaria para fundamentar una comprobación inspectora.

Quinto.

El art. 25, del Código de Comercio , dispone: " 1 . Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su Empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario.

2. La contabilidad será llevada directamente por los empresarios o por otras personas debidamente autorizadas, sin perjuicio de la responsabilidad de aquéllos. Se presumirá concedida la autorización, salvo prueba en contrario."

En su art. 27 , establece: "1 . Los empresarios presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar en el Registro Mercantil del lugar donde tuvieren su domicilio, para que antes de su utilización, se ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviere el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro. En los supuestos de cambio de domicilio tendrá pleno valor la legalización efectuada por el Registro de origen.

2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos y anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio. En cuanto al libro de actas, se estará a lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil.

3. Lo dispuesto en los párrafos anteriores se aplicará al libro registro de acciones nominativas en las sociedades anónimas y en comandita por acciones y al libro registro de socios en las sociedades de responsabilidad limitada, que podrán llevarse por medios informáticos, de acuerdo con lo que se disponga reglamentariamente.

4. Cada Registro Mercantil llevará un libro de legalizaciones. "

Sobre el valor de los libros de comercio, el art. 31 , dispone: "El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho."

Desde la perspectiva del Impuesto sobre Sociedades, el art. 139 , de rúbrica "Obligaciones contables. Facultades de la Administración tributaria" , de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades , dispone: "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.

2. La Administración tributaria podrá realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos. La Administración tributaria podrá analizar directamente la documentación y los demás elementos a que se refiere el párrafo anterior, pudiendo tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que se estimen precisos y obtener copia a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se refiere este apartado."

En materia civil, el art. 327 , de rúbrica "Libros de los comerciantes" , de la Ley de Enjuiciamiento Civil , establece: " Cuando hayan de utilizarse como medio de prueba los libros de los comerciantes se estará a lo dispuesto en las leyes mercantiles. De manera motivada, y con carácter excepcional, el tribunal podrá reclamar que se presenten ante él los libros o su soporte informático, siempre que se especifiquen los asientos que deben ser examinados."

Este es el bloque normativo aplicable en materia de contabilidad por lo que aquí interesa, del que se desprende que, los libros de comercio y la contabilidad tienen fuerza probatoria, siempre y cuando la contabilidad como tal y los demás libros de comercio, se lleven dando cumplimiento a lo exigido por dichas normas, estando, por otra parte, facultada la Administración tributaria para comprobar toda la documentación contable que se le proporcione con motivos de actuaciones de comprobación.

También, procede señalar que, ante la generalidad del criterio, recogido en las normas mercantiles, y la posible aplicación del anterior art. 1228 Código civil , conforme al cual: " Los asientos, registros y papeles privados únicamente hacen prueba contra el que los ha escrito en todo aquello que conste con claridad; pero el que quiera aprovecharse de ellos habrá de aceptarlos en la parte que le perjudiquen" , la jurisprudencia se inclinó por la inaplicabilidad en la materia de la referida norma, al declarar: "Dice la sentencia de 17 de abril de 2001 , se refiere al ámbito del art. 1228 del Código Civil "relativo -dice- a los asientos, registros y papeles que se formen y conserven por uno solo de los interesados y mantenerlos consigo (sentencias del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 1999 y 6 de junio de 2000), es decir, los documentos formados por un particular y no destinados a otros (sentencias del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 1994 y 17 de febrero de 1995) o, dicho de forma más sintética y expresiva, los de índole particular o "domésticos" (sentencias del Tribunal Supremo de 21 de enero de 1985 y 22 de enero de 2001)" ; en aplicación de esta doctrina jurisprudencial, dice la sentencia de 21 de enero de 1985 "que la norma en cuestión no alude a la fuerza probatoria que puedan tener los libros y registros llevados por una de las partes suscritos por ella, sobre todo si se hace en cumplimiento de una obligación legal, y que son utilizados en litigio, en la cual queda al arbitrio de los órganos jurisdiccionales de instancia fijar su alcance atendiendo a la clase de documentos de que se trate, a sus formalidades, a la relación jurídica proclamada y a la intervención que en la misma o en su reflejo documental pueda haber tenido la contraparte (sentencia de 15 de abril de 1969)". (Sentencia del Tribunal Supremo, Primera, de 15 de diciembre de 2002).

Sexto.

Así las cosas, no puede estimarse la pretensión de la entidad recurrente, según la cual, procede retrotraer las actuaciones para que por la Inspección se reinicien las actuaciones de comprobación y liquidación del ejercicio 2002, teniendo en cuenta los Libros contables, diligenciados en el año 2008.

No se trata de una facultad del contribuyente, reconocida por la norma tributaria, el poder determinar la facultad inspectora de la Administración, así como la forma en la que se ha de llevar a efecto dicha comprobación, cuando, como ocurre en el presente caso, la entidad recurrente ha gozado de los mecanismos procesales oportunos para hacer valer su pretensión sobre lo incorrecto o desacertado de la regularización tributaria practicada por la Inspección; incluso, pudo impugnar su propia autoliquidación si entendía que los listados que utilizó para confeccionar su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002, adolecían de defecto,

vicios, anomalías o errores contables que incidían en el resultado de su declaración; derecho procesal que podía ejercer en el presente recurso judicial proponiendo la oportuna prueba pericial contable, lo que no ha ocurrido.

Por ello, al limitarse en su "suplico" a solicitar la anulación de la liquidación sobre la base de la ineficacia de los listados informáticos que aportó a la Inspección, procede desestimar el recurso, al no haber enervado los datos utilizados por la Inspección a la hora de proceder a la regularización de la situación tributaria de la entidad.

Séptimo.

Por aplicación de lo establecido en el art. 139.1, de la Ley de la Jurisdicción , redacción anterior a la dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, no procede mención especial en cuanto a las costas.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la Autoridad conferida por el Pueblo Español.

FALLAMOS

Que DESESTIMANDO la causa de inadmisibilidad invocada por el Abogado del Estado del recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D^aBeatriz Ayllon Caro, en nombre y representación de la entidad GRALMAR S.L., contra la resolución de fecha 18-5-2011, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, y DESESTIMANDO el recurso interpuesto por la entidad recurrente, DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicha resolución es conforme a Derecho; sin hacer mención especial en cuanto a las costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. Don JESUS N. GARCIA PAREDES, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.