

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063209

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de julio de 2016

Vocalía 10.^a

R.G. 2498/2014

SUMARIO:

Base imponible. Estimación indirecta. Supuestos de aplicación. Anomalías contables. Anomalías que determinan la aplicación del régimen. En el caso que se analiza, respecto a las existencias finales del ejercicio 2007, alega la contribuyente que el régimen de estimación indirecta es un régimen de determinación de la base imponible en su totalidad y no para obtener parcialmente la base imponible calculando por el citado régimen uno de los elementos aislados de la base imponible. En su opinión, si es procedente su aplicación por existencia de anomalías sustanciales en contabilidad, lo mismo que existen en 2007, también en 2006. Todos los incrementos de base imponible se efectúan por estimación directa menos uno, las existencias finales del ejercicio 2007 y entiende que tal forma de actuar no es posible de conformidad con lo establecido en el art. 50 de la Ley 58/2003 (LGT). Pues bien, el régimen de estimación indirecta de bases se configura como un régimen subsidiario de los de determinación directa -art. 51 de la Ley 58/2003 (LGT)- y de estimación objetiva -art. 52 de la Ley 58/2003 (LGT)-, exigiendo su aplicación no solo la concurrencia de los presupuestos que legitiman su utilización, sino que los mismos provoquen la imposibilidad objetiva de determinar la base en el régimen de aplicación preferente o, lo que es lo mismo, que precisamente por la concurrencia de uno o varios de tales presupuestos de hecho -incumplimiento por el sujeto pasivo de sus obligaciones de declarar, contables o de atención a la Inspección-, le resulte a la Administración imposible obtener los datos necesarios para liquidar por el régimen de estimación directa o por el de estimación objetiva que fuere procedente. En definitiva, la estimación indirecta constituye una facultad extraordinaria de la Administración tributaria, que encuentra su justificación en la imposibilidad de fijar los hechos tributarios relevantes, por no disponer de los medios de prueba que aseguren el necesario grado de certidumbre, y todo ello como consecuencia del incumplimiento por parte del contribuyente de su deber de colaboración con la Administración, lo que evidencia que tiene un carácter subsidiario y excepcional, y este carácter subsidiario del régimen conlleva, primero, la motivación de su utilización en el supuesto concreto, y, segundo, la determinación de la base imponible. En definitiva, el Tribunal Central comparte que nos encontramos ante anomalías sustanciales de la contabilidad que impiden la determinación de forma directa del importe de las existencias de la empresa, lo que indudablemente influye en la cuantificación de la base imponible del impuesto al no permitir conocer la variación de existencias que ha tenido lugar en los ejercicios comprobados y, consecuentemente, el consumo de existencias a deducir de los ingresos declarados, cuya incidencia en los resultados del ejercicio es evidente.

Respecto a si este régimen puede utilizarse, para calcular no la totalidad de la base imponible, sino únicamente alguno de sus elementos, las anomalías encontradas en la contabilidad de la entidad han impedido a la inspección calcular las existencias de 2007, pero no así las de 2006 como tampoco los ingresos por ventas, que han sido obtenidos de la documentación encontrada en el domicilio de la entidad, documentación que precisamente es la que ha puesto en evidencia las anomalías existentes en la contabilidad de la mercantil. Entendemos que nada impide la estimación indirecta de únicamente este elemento de la base imponible, puesto que, como podemos comprobar del examen del acuerdo de liquidación impugnado y de los cálculos en él explicados, el resultado de este elemento guarda total concordancia con el resto de la base imponible sin que la necesaria correlación de los ingresos y gastos que constituyen el resultado contable y, este a su vez, la base imponible, haya sido vulnerada. Entendemos en consecuencia ajustado a derecho el acuerdo dictado también en este punto. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 50, 51, 52, 53, 105, 108, 142, 146, 151, 179 y 183.

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

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 172, 177 y 193.

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, visto el RECURSO DE ALZADA interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por D., con NIF actuando en nombre y representación de **UM**

SA, con NIF, y domicilio, a efectos de notificaciones, en (ASTURIAS), CL, contra la resolución del T.E.A.R. de Asturias de fecha 27/02/2014, recaída en las reclamaciones nº 52-00603-2011 y 52-00604-2011, promovidas respectivamente contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Asturias, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2006 y 2007, procedente del acta de disconformidad nº, así como contra la sanción derivada de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

Por la Inspección de los Tributos del Estado se han desarrollado actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el obligado tributario **UM SA**, con NIF

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 10/02/2010 mediante personación de la inspección en el domicilio de la entidad y entrega de la comunicación de inicio de las actuaciones a D^a **B....**, empleada de la empresa, al no poder desarrollarse las actuaciones en el domicilio de la sociedad por falta de presencia del administrador o persona alguna legitimada para autorizar dichas actuaciones.

Con fecha 18/03/2010, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de dicta resolución autorizando la entrada y registro de los funcionarios de la Inspección en las naves y/o locales comerciales o administrativos de **UM, S.A.**, fijando el día de entrada y registro para el día 29 de marzo, ampliable al día 30 de marzo de 2010. Personados los funcionarios de la inspección en la fecha y domicilio señalados en el auto judicial, no fue posible llevar a cabo las actuaciones autorizadas al estar cerradas las instalaciones tanto el día 29 como el 30 de marzo.

Ante la imposibilidad de hacer efectiva la autorización judicial, se solicitó el cambio de las fechas de entrada y registro, siendo concedida por auto de 16/04/2010, que autoriza la entrada en los inmuebles de **UM** para el día 21/04/2010 a las 9,30 horas, ampliable al día 22 de abril de 2010, si fuese necesario.

Las actuaciones del procedimiento se han extendido a los siguientes conceptos impositivos: Impuesto sobre Sociedades, períodos 2006 y 2007, e Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T/2006 a 4T/2007, ambos incluidos. El alcance de las actuaciones fue general. Como consecuencia de las mismas, se formalizó con fecha 22/02/2011 acta de disconformidad nº

El obligado tributario, en los períodos objeto de comprobación, desarrollaba la actividad descrita en el epígrafe 314.1 del IAE, "Fabricación de artículos de carpintería metálica". En cuanto a la situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario, consta en el apartado 1 del acta que los archivos contables y registros fiscales han sido copiados de sus ordenadores. Posteriormente se han aportado facturas recibidas. El examen de la documentación anterior ha revelado la existencia de anomalías en contabilidad consistentes en la omisión de ingresos por ventas ocultas y falsedad en el valor de las existencias.

Como resultado de las actuaciones inspectoras, se propuso modificar las bases imponibles por ventas no declaradas puestas de manifiesto en la documentación obtenida en la empresa en sede de la empresa, que se detalla a continuación:

Como resultado de las actuaciones inspectoras, se propone incrementar la base imponible declarada en 409.055,11 euros en 2006 y en 189.024,87 euros en 2007. Estos incrementos, resultantes de la información obtenida en la empresa, se centran en tres partidas fundamentalmente:

- Omisiones de ingresos por ventas en los años 2006 y 2007.
- Gasto no deducible fiscalmente por una provisión por insolvencias de créditos a L/P de una entidad vinculada en el año 2006.
- Diferencias entre las existencias declaradas y las reales en los años 2006 y 2007.

Ejercicio 2006:

1- El incremento por ventas no declaradas asciende a 54.408,56 euros, que figuran contabilizados en "albaranes de venta pendientes de facturar" incorporado en el programa "**V....**" descrito en el acta, en la que se detallan los albaranes que se han tomado en consideración relacionados en cuadro incorporado en el acta con el detalle del cliente, fecha del albarán, base imponible, cuota, total y notas de cada uno de ellos.

2- Incremento de 105.148,31 euros, en concepto de provisión para insolvencias, procedente de créditos a largo plazo de la cliente **IM**, entidad vinculada al obligado tributario.

3- Incremento de las existencias finales declaradas en 249.498,24 euros, al existir indicios racionales de que el importe declarado (112.097,97 €) es inferior al real (361.596,21 €), detallados en el acta y desarrollados en el informe ampliatorio.

Ejercicio 2007:

1- El incremento por ventas no declaradas asciende a 9.647,95 euros, que figuran contabilizados en "albaranes de venta pendientes de facturar" incorporado en el programa "V...." descrito en el acta, en la que se detallan los albaranes que se han tomado en consideración, relacionados en cuadro incorporado en el acta con el detalle del cliente, fecha del albarán, base imponible, cuota, total y notas de cada uno de ellos.

2- Incremento de las existencias en 179.376,92 euros:

- La existencias iniciales a tener en cuenta en este año son las computadas por la inspección como existencias finales reales del año 2006, esto es, 361.596,21€.

- Las existencias finales del año 2007 son estimadas por el actuario, al constatarse la falsedad de las declaradas, constando en el acta la justificación de dicho método y los medios utilizados por la inspección para determinar las existencias finales así como los cálculos realizados, transcritos en el acta, de los que ha resultado una existencia final de 544.627,92 €.

El actuario computa como incremento de inventario (ingreso) la diferencia entre las existencias finales estimadas (544.627,92€) y las iniciales (361.596,21€), esto es, 183.031,71€, corregida en la diferencia declarada por el obligado tributario de 3.654,79 euros (E.F. declarada 115.752,76€ - E.I. declarada 112.097,97€).

En fecha 14 de abril de 2011, el Inspector Coordinador practicó liquidación de carácter definitivo, confirmando la propuesta contenida en el acta, de la que resultó deuda a ingresar por importe de 239.341,92 €, de los que 199.876,75 corresponden a cuota y 39.465,17 a intereses de demora. Consta notificada en fecha 14 de abril de 2011.

Disconforme con la misma, la entidad interpuso recurso de reposición, resuelto mediante resolución desestimatoria de fecha 27 de mayo de 2011. Consta notificada en fecha 1 de junio de 2011.

Segundo:

Previa instrucción del oportuno procedimiento sancionador, instruido el trámite de alegaciones, en fecha 27 de mayo de 2011, el Inspector Coordinador dictó resolución sancionadora relativa a la comisión de infracción por dejar de ingresar, muy grave al considerar que concurren las circunstancias previstas en el Art. 191.4 de la L.G.T.: utilización de medios fraudulentos prevista en el Art. 184. 3.a) 3º de la L.G.T. consistentes en la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad, al comprobar una llevanza incorrecta de los libros de la misma. Dicha llevanza incorrecta se ha llevado a cabo mediante la omisión de ingresos en su contabilidad, siendo la incidencia un porcentaje superior al 50% del importe de la base de la sanción. La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos en cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la LGT; las bases de sanción son las siguientes: 143.169,29 € en el 2006 y de 56.707,46 € en el 2007 y, los porcentajes de perjuicio económico del 25 y del 20% %. La sanción resultante es de 247.010,56 €.

Consta notificada en fecha 1 de junio de 2011.

Tercero:

Contra los acuerdos dictados fueron interpuestas ante el TEAR de Asturias sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron tramitadas con los nº 52-00603-2011 y 52-00604-2011. El TEAR resolvió en fecha 27/02/2014, acordando desestimar las reclamaciones interpuestas. El fallo fue notificado en fecha 17/03/2014.

Cuarto:

Contra la Resolución dictada fue interpuesto recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 10/04/2014 alegando, en síntesis, lo siguiente:

-Imposibilidad de iniciarse la inspección, sin previa comunicación, mediante la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido, la cual debe ser necesaria y no solamente útil o conveniente. Únicamente se ajustará a derecho cuando para el desarrollo de las actuaciones inspectoras hayan resultado infructuosos otros posibles medios. Si la entidad no ha sido previamente requerida para que voluntariamente entregase dicha documentación negándose a ello, no entiende cómo puede ser necesaria e imprescindible la entrada domiciliaria para que la Agencia Tributaria cumpla su cometido.

-En cuanto al aumento de la base imponible que obedece al incremento de ventas no declaradas. Alega la entidad que la Inspección de los Tributos ha ido solicitando sucesivamente que aclare qué se contabiliza en las diferentes carpetas o subcarpetas. Luego, la Inspección lo único que acredita es que en esas carpetas antes indicadas figuran las cantidades que ella entiende como ventas no declaradas. Pero está omitiendo que en la entidad le está facilitando la pertinente aclaración de porqué existen albaranes sin facturar. Y con independencia de que las cifras sean de mayor o menor importancia -en este caso de menor en comparación con lo facturado- las explicaciones no solamente son lógicas sino que en algunos casos como los dos últimos aparecen perfectamente acreditados. En definitiva, lo que no es coherente es que las explicaciones facilitadas por la entidad sean válidas para la Inspección en unos aspectos y no en otros. La prueba es idéntica en ambos casos.

-Respecto a la información que obtiene el actuario del ordenador en relación con la cifra de existencias, con independencia de defender que los datos obtenidos del ordenador no obedecen a la realidad, utilizándose únicamente con finalidades ajenas a las tributarias, lo que se sostenía y sostiene es la falta de coherencia, porque si se utiliza la cifra de existencias reales a finales de 2006 de 361.596,21 € obtenida del ordenador también debería utilizarse la cifra de existencias iniciales reales de 2006 de 376.027,59 €, también obtenida del sistema informático de la reclamante.

Existen otras razones por las que la cifra de existencias iniciales en 2006 tiene que ser la de 376.027,59 €. Si la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades se determina a partir del resultado contable y según el Plan General Contable, las existencias finales de un ejercicio tienen que coincidir con las iniciales del siguiente, no cabe otra solución que tomar como iniciales del 2006 las finales reales del 2005 que también han sido descubiertas a través del sistema informático de la reclamante.

A la misma conclusión llegaríamos si utilizásemos la estimación indirecta, que es lo que hace el actuario para obtener las existencias finales de 2007. El régimen de estimación indirecta es un régimen de determinación de la base imponible en su totalidad, y no para obtener parcialmente la base imponible calculando por el citado régimen uno de los elementos aislados de la base imponible. Pero si, como dice el actuario, en este caso es procedente su aplicación por existencia de anomalías sustanciales en contabilidad, lo mismo que existen en 2007 también sucede en 2006. Y por lo tanto, si da por buenas las existencias finales de este ejercicio y va hacia atrás (sumando y restando las compras y ventas del ejercicio) obtendría como existencias iniciales del mismo ejercicio la cifra que hemos indicado de 376.027,59 €.

Todos los incrementos de base imponible se efectúan por estimación directa menos uno, las existencias finales del ejercicio 2007. Tal forma de actuar no es posible, de conformidad con lo establecido en el Art. 50 de la Ley 58/2003. El régimen de estimación indirecta es un método de determinación de la base imponible y no de partes de la base imponible.

-Respecto a la sanción, lo que tenía que haber motivado el acuerdo sancionador no es que se producen unos hechos determinados coincidentes con la razón de ser de la regularización, sino que dicha actuación reunía el factor intelectual y el volitivo; es decir, motivar por qué entendía la Administración que la reclamante era conecedora y además quería infringir.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente alzada, en la que las cuestiones planteadas consisten en: inicio de las actuaciones inspectoras por personación, incremento de bases imponibles por ventas no declaradas, comprobación de saldos de existencias, estimación indirecta y motivación de la culpa.

Segundo:

Alega la reclamante imposibilidad de iniciarse la inspección, sin previa comunicación, mediante la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido, la cual debe ser necesaria y no solamente útil o conveniente. Únicamente se ajustará a derecho cuando para el desarrollo de las actuaciones inspectoras hayan resultado infructuosos otros posibles medios. Si la entidad no ha sido previamente requerida para que voluntariamente entregase dicha documentación negándose a ello, no entiende cómo puede ser necesaria e imprescindible la entrada domiciliaria para que la Agencia Tributaria cumpla su cometido.

Según se desprende del expediente, la personación de la Inspección tuvo lugar en el domicilio fiscal del obligado tributario sito en (Asturias), siendo recogida y firmada la comunicación de inicio por D^a. B...., empleada de la empresa, quien a tenor del informe ampliatorio manifestó que el administrador no se encuentra en las oficinas; que solo tiene un poder de la entidad y que lo tiene exclusivamente para trabajar con los bancos. Se solicitó que llamase al administrador y manifestó que no lo pudo localizar. Tras identificar el motivo de la visita, se le entregó la comunicación de inicio de actuaciones, que firmó junto al actuario, sin permitir la entrada en las

oficinas, por lo que el actuario y el agente tributario de la Unidad de Auditoría Informática no pasaron del mostrador de atención al público de la oficina.

Con fecha 15 de abril de 2010, el Abogado del Estado en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria solicitó al Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de ..., autorización judicial, de entrada y registro en las naves donde desarrolla la entidad su actividad económica y tiene su domicilio; la razón de esta medida está recogida en el auto judicial de autorización cuya copia fue entregada a la entidad cuando se realizó la entrada y registro. Con fecha 16 de abril de 2010, por resolución del Juzgado anterior se permitió a los funcionarios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria la entrada y registro en las instalaciones referidas anteriormente para el día 21 de abril de 2010, con las facultades que prevé el Art. 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y pudiendo adoptar, en su caso, las medidas cautelares referidas en el Art. 146 de la Ley General Tributaria.

Debemos comenzar diciendo que la entrada y reconocimiento del domicilio de la entidad es una facultad de la inspección, según el Art. 151.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, al disponer que *"la inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales."*, sin que se exija motivación de la necesidad de tal entrada, la cual puede coincidir y constituir el modo de inicio de las actuaciones inspectoras, según establece el art. 177.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, que dispone que: *"Cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, de acuerdo con lo previsto en el art. 172 de este reglamento, y sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 147.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el procedimiento de Inspección podrá iniciarse sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial. En este caso, las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares."* No exige este precepto motivación alguna ni previa comunicación.

Cuestión diferente es la exigencia, puesto que se trata del domicilio constitucionalmente protegido, y ante la falta del consentimiento de la entidad, de autorización judicial, con la cual la inspección contaba en el presente caso. En este sentido, señala el art. 172 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que establece lo siguiente, en cuanto a lo que se refiere a la *"Entrada y reconocimiento de fincas"*: *"1. Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando aquellas así lo requieran."*

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

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

4. En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias. Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados."

5. A efectos de lo dispuesto en este artículo, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 anterior, se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo. Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

En el presente caso, la entrada efectuada por la inspección contaba con la preceptiva autorización. No procede entrar a conocer en este procedimiento de revisión si la autorización judicialmente concedida se ajusta a derecho, cuestión para la que está prevista otra vía como es el recurso de apelación, que la interesada podía

interponer en el plazo de 15 días ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias.

Corresponde, pues, desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

Tercero:

Entrando en los motivos de regularización, se opone la reclamante al aumento de la base imponible que obedece al incremento de ventas no declaradas argumentando que se facilitó a la inspección aclaración de por qué existen albaranes sin facturar.

La cuestión fundamental que plantea el presente expediente consiste en determinar si resulta ajustada a Derecho la regularización practicada por la Inspección, fundamentada en las pruebas obtenidas en la visita inspectora a las instalaciones de la empresa, realizada con autorización judicial el día 21/04/2010, en la que se obtuvieron determinados archivos y programas del entorno “V....” con los que se desarrolla la gestión económica de la empresa y la contabilidad y que se divide en las siguientes pestañas: “ventas”, “compras”, “fabricaciones”, “contabilidad”, “maestros” y “utilidades”, detallándose en el acta el contenido de cada uno de estos archivos y la información que permiten obtener.

Respecto al incremento de ingresos y correlativamente de bases imponibles por ventas no declaradas en los ejercicios 2006 y 2007, los importes regularizados por el actuario figuran reflejados en el programa y archivos de gestión “V....” dentro de las pestañas “ventas - albaranes - albaranes de ventas pendientes de facturar”.

Consta en el acta que el actuario depura la información existente en dicho archivo tomando en consideración únicamente aquellos albaranes que corresponden a ventas efectivamente realizadas y no facturadas:

- Albaranes en los que figura una nota “cobrado o pagado”.
- Albaranes en los que en la nota pone “Montaje” o “Montaje/Mob”, al estar incluidos a su vez en un archivo por las obras que se realizaron en 2006, denominado “montaje 2006.xls” de la carpeta Montaje 06 en la documentación UM 4. En 2007 figuran incluidos en “montaje 2007.xls” de la carpeta “obras 2007” en la documentación UM 4.
- Todos ellos figuran como ventas en “Utilidades” - “tablas” - “movimientos de almacén” de los archivos del programa V.....
- Una de las facturas no declaradas es la de “LDA”, siendo en la comprobación de esta empresa por los órganos de Inspección en la que se puso de manifiesto la existencia de facturación no declarada por la entidad UM, S.A. en 2006 por importe de 5.130,31 euros, pagados en B en efectivo y sin justificación documental por dicho cliente, por la colocación de mamparas en el laboratorio, siendo precisamente la información proporcionada por la inspección de Oviedo la que motivó la comprobación de la reclamante.

Así las cosas, se trata de dilucidar en la presente reclamación una cuestión sujeta a la aplicación de las normas sobre valoración de la prueba. La Ley 58/2003, General Tributaria regula específicamente la carga de la prueba en el ámbito tributario en su artículo 105.1, señalando que *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*. Esta regla se contenía en términos similares en el artículo 114.1 de la Ley 230/1963. Con base en este artículo, la jurisprudencia señala que *“cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor”* (STS de 27 de enero de 1992), y que la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud son carga de la Administración tributaria, mientras que corresponde al obligado tributario acreditar las exenciones, bonificaciones, deducciones, gastos y demás hechos que le favorecen (entre otras, SSTS de 25 de enero de 1995 y 1 de octubre de 1997). No obstante, debe tenerse en cuenta que los procedimientos tributarios, y en particular el procedimiento inspector, se encuentra influido también por el principio inquisitivo o de investigación de oficio, lo cual determina que la carga de la prueba sea aplicada en su sentido objetivo o material, es decir, quién debe soportar los perjuicios o riesgos derivados de la falta de prueba.

La regla general indicada, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es 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’. Por otra parte, 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”.

La entidad alega ante este Tribunal que la aclaración de estos albaranes encontrados por la inspección se aportó en diligencias de fechas 16/12/2010 y 07/01/2011. Del examen del expediente resulta que a la diligencia 16/12/2010 únicamente se acompañó un escrito en el que la entidad manifiesta:

“Respecto a los albaranes que figuran en el programa sin facturar, puede ser por varios motivos:

- Albaranes a nombre de **IM**, son internos nuestros para saber qué material se necesita en las obras.
- Albaranes de muestras y catálogos que son sin cargo.
- Albaranes que se anulaban o se modificaron a nombre de otras empresas.
- Albaranes de reposición sin cargo por deterioro en transporte o defectos de fabricación (ejemplo 0600224).
- Albaranes que se hacen en un principio por el total del presupuesto y que luego se tienen que certificar por partes, cuando la obra es muy grande o el total de la obra ha sido menor al final. (ejemplo constructoras alb. 0600649/0601212)”

En diligencia de 07/01/2011 se recoge lo siguiente:

“En relación con los albaranes pendientes de facturar manifiesta el representante: "En relación con los albaranes en los que aparece la palabra **IM**, se trata de movimientos internos de mercancía antes de su salida para los clientes. Se utiliza el término **IM** para su identificación, por la afinidad del nombre con la denominación de la primera empresa creada por el empresario. En relación con los albaranes pendientes de facturar, se refieren a la parte de las obras contratadas, que posteriormente se facturan. La forma de operar en el suministro de los clientes es la siguiente: Por el pedido que cursa un cliente, se emite un albarán por su totalidad, que se pasa al departamento de fabricación para que conozcan el total de la mercancía a suministrar. Cuando se realiza algún suministro a cargo de cada pedido, se hace un albarán parcial por la mercancía que se suministra y otro albarán por la mercancía que queda por suministrar. Este albarán se registra con la indicación "pendiente de facturar", que posteriormente se anula mediante emisión de un albarán que se factura”.

Siendo patente la disponibilidad probatoria del contribuyente, cual es acreditar las operaciones a que se refieren los albaranes, y, si no corresponden a ventas de los ejercicios comprobados, las fechas en las que finalmente fueron facturadas tales operaciones, o los motivos por los que no se llevaron a cabo tales ventas, debe concluirse que es a aquél a quien competía la carga de probar tales hechos si no está conforme con las conclusiones de la inspección. Las manifestaciones de la entidad en este sentido no aportan elementos de prueba suficientes que puedan destruir los claros y evidentes indicios puestos de manifiesto por la inspección, que nos llevan a concluir la ocultación de ventas por parte de la entidad en sus autoliquidaciones. Debemos, pues, desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

Cuarto:

Respecto a la valoración de las existencias, alega la entidad falta de coherencia en el ejercicio 2006 porque, si se utiliza la cifra de existencias reales a finales de 2006 de 361.596,21 €, obtenida del ordenador, también debería utilizarse la cifra de existencias iniciales reales de 2006 de 376.027,59 €, también obtenida del sistema informático de la reclamante.

Señala la inspección que las declaradas por el obligado tributario por importe de 112.097,97 euros son muy inferiores a las que figuran en el archivo Excel denominado “Inventario 2006” en la carpeta “Balances” dentro de la “documentación UM 5” incorporada al expediente, obtenida en la visita inspectora, donde se reflejan unas existencias finales de 361.596,21 euros y que el actuario considera como reales, por los siguientes motivos:

I) El importe de 361.596,21 euros que figura en la hoja es la suma de las siguientes partidas: mobiliario por 9.158,27 €; Mampara montadores por 14.682,62 €; Mampara Fábrica por 337.755,32 €. Al principio de la hoja figura un recuadro con la leyenda: Inventario 31-12-2006, resultando un Total de 361.596,21 €.

II) Este mismo importe figura también como existencia final en un Balance de Situación y Cuenta de Pérdidas y Ganancias del año 2006 encontrado en la empresa, en soporte papel, y en el que figura manuscrito en la primera hoja “Antes Ajustes”.

III) Hojas de existencias y beneficios encontrados en la visita inspectora de los años 2002 a 2005 con 4 hojas Excel incorporadas en la carpeta “beneficios 2002-2005” de la carpeta “Balances” dentro de documentación UM 5, en el que los importes de las existencias finales que dice “reales” y los “declarados” son los siguientes:

EJERCICIOS	IMPORTES REALES	IMPORTES DECLARADOS
Año 2002	389.582,27	77.272,00
Año 2003	330.879,63	60.055,00
Año 2004	390.478,25	109.812,98
Año 2005	376.027,59	126.529,35

Se ha comprobado que los datos que dice “declarados” son los efectivamente declarados por el contribuyente en esos ejercicios, por lo que la inspección señala en su acuerdo que tampoco habría por qué dudar de los datos que dice reales.

IV) La diferencia entre los importes “reales” deducidos de las diferencias entre la existencia inicial y final del 2006 coinciden al céntimo con la diferencia entre los importes declarados:

- Importes reales año 2006: (E.I.) 376.027,59€ - (E.F.) 361.596,21€ = 14.431,38
- Importes declarados año 2006: (E.I.) 126.529,35€ - (E.F.) 112.097,97 = 14.431,38

V) Falsedad de los datos contenidos en la Hoja-Resumen inventario 2006 aportada por el obligado tributario el 16/12/2010 a petición del actuario y en la que se describen en una columna el artículo, la referencia inventario, importes en ptas. y en euros, manifestando que ha sido realizado de forma extracontable, mediante recuento físico. La suma total del inventario asciende a 112.097,97 euros, que coincide con la declarada en su contabilidad. Sin embargo, uno de los artículos del inventario “bobinas de fleje galvanizado v/anchos” figura inventariado por 24.747,99 euros, habiéndose comprobado por la inspección que el valor de dichos flejes es como mínimo de 79.015,65 euros

Consta en el informe del actuario que la empresa se dedica a la fabricación de perfiles de acero y sus accesorios, para lo cual utiliza como materia prima flejes de acero galvanizado. Los flejes son comprados a proveedores del acero (fundamentalmente a XX y a XY) siendo de diverso tamaño. Según se van comprando y entrando en el almacén se les asigna un número correlativo para poder seguirles la pista hasta que pasan a fabricación. A través de esta numeración el actuario ha podido comprobar los flejes que entraban en el almacén en los años respectivos y luego continuarles la pista hasta la entrada a fabricación o no, determinando de este modo los que quedan en existencias el año en que se compraron. Los valores de los “flejes” (pesos y precios) salen de los albaranes de compra y las fechas de fabricación de las “hojas de ruta” (todo ello consta en la pestaña “flejes” dentro de la pestaña del área “fabricación” cliqueando cada nº de fleje). En anexo al informe ampliatorio se adjuntan 3 hojas que detallan las existencias finales de materias primas “bobinas de fleje de acero galvanizado” de los años 2006 y 2007, de las que resulta que el importe del coste de la existencia final a 31/12/2006 de las materias primas (Flejes) es como mínimo el detallado en el acuerdo, que suma 79.015,65 €. Señala la inspección que todo ello prueba que los costes de los flejes comprados en un año y que salen en el año siguiente triplica prácticamente el declarado por el contribuyente como existencia final del año (24.747,99 €), lo que demuestra la falta de veracidad de los importes declarados por la entidad como existencia final y la realidad de la encontrada en el archivo referido anteriormente.

Alega la entidad que si la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades se determina a partir del resultado contable y, según el Plan General Contable, las existencias finales de un ejercicio tienen que coincidir con las iniciales del siguiente, la inspección tendría que tomar como iniciales del 2006 las finales reales del 2005 que también han sido descubiertas a través del sistema informático de la reclamante.

Pues bien, el razonamiento alegado es precisamente el motivo por el que la inspección no debe tomar las existencias iniciales del 2006 que propone la entidad, puesto que en ese caso no coincidirían con las finales del ejercicio 2005. No pudiendo comprobar esta última cifra, la inspección parte en 2006 de las existencias declaradas como saldo final del ejercicio 2005, que debe coincidir con el inicial de 2006. Como decíamos en el fundamento de derecho anterior, al contribuyente corresponde probar los importes que defiende si no está de acuerdo con las conclusiones de la inspección.

Quinto:

Respecto a las existencias finales del ejercicio 2007, alega la reclamante que el régimen de estimación indirecta es un régimen de determinación de la base imponible en su totalidad y no para obtener parcialmente la base imponible calculando por el citado régimen uno de los elementos aislados de la base imponible. Si es procedente su aplicación por existencia de anomalías sustanciales en contabilidad, lo mismo que existen en 2007, también en 2006. Todos los incrementos de base imponible se efectúan por estimación directa menos uno, las existencias finales del ejercicio 2007. Tal forma de actuar no es posible de conformidad con lo establecido en el art. 50 de la Ley 58/2003.

Por lo que se refiere a la aplicación del método de estimación indirecta, el artículo 50 de la Ley 58/2003, General Tributaria, tras señalar en el apartado 2 que la base imponible se puede determinar por los métodos de estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta, establece en el apartado 4 que “la estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto a los demás métodos de determinación y se aplicará cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de la Ley”.

Así, el artículo 53 de la Ley General Tributaria, señala: “1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.”

En desarrollo de la Ley General Tributaria, el artículo 193 del Reglamento General de los procedimientos de gestión e inspección (RD 1065/2007, de 27 de julio), desarrolla el régimen de estimación indirecta de bases, señalando en el apartado 2 que la apreciación de alguna o algunas de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la Ley General Tributaria, no determinará por sí sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva.

Pues bien, de los preceptos transcritos se infiere la configuración del régimen de estimación indirecta de bases como un régimen subsidiario de los de determinación directa (Artículo 51 LGT) y de estimación objetiva (Artículo 52 LGT), exigiendo su aplicación no solo la concurrencia de los presupuestos que legitiman su utilización, sino que los mismos provoquen la imposibilidad objetiva de determinar la base en el régimen de aplicación preferente o, lo que es lo mismo, que precisamente por la concurrencia de uno o varios de tales presupuestos de hecho (incumplimiento por el sujeto pasivo de sus obligaciones de declarar, contables o de atención a la Inspección), le resulte a la Administración imposible obtener los datos necesarios para liquidar por el régimen de estimación directa o por el de estimación objetiva que fuere procedente.

En definitiva, la estimación indirecta constituye una facultad extraordinaria de la Administración Tributaria, que encuentra su justificación en la imposibilidad de fijar los hechos tributarios relevantes, por no disponer de los medios de prueba que aseguren el necesario grado de certidumbre, y todo ello como consecuencia del incumplimiento por parte del contribuyente de su deber de colaboración con la Administración, lo que evidencia que tiene un carácter subsidiario y excepcional, y este carácter subsidiario del régimen conlleva, primero, la motivación de su utilización en el supuesto concreto, y, segundo, la determinación de la base imponible.

El Reglamento de desarrollo de la Ley General Tributaria aprobado por el RD 1065/2007, de 27 de julio, establece en el apartado 4 del artículo 193 las circunstancias que permiten entender que existe un incumplimiento sustancial de obligaciones contables o registrales, concretándolas en las siguientes:

“a) Cuando el obligado tributario incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros registro establecidos por la normativa tributaria. Se presumirá su omisión cuando no se exhiban a requerimiento de los órganos de inspección.

b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos.

c) Cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas.

d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el obligado tributario no pueda verificarse la declaración o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.

e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la contabilidad o los libros registro son incorrectos”.

En el caso que nos ocupa, la Inspección ha fundamentado la procedencia de la aplicación del método de estimación indirecta en la circunstancia prevista en la letra c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales, entendiéndolo por tales, conforme a lo dispuesto en el art. 193.4 apartado e) del R.G.A.T, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, la existencia de incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad que permitan presumir, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 108.2 de la Ley 58/2003, que la contabilidad o los libros registros son incorrectos. En este caso, además de las omisiones de ventas, se comprueba por el actuario que el valor de las bobinas de flejes galvanizados a 31/12/2007 es por lo menos de

64.865,18 euros y no 27.472,35 € consignado por el obligado tributario en la hoja-resumen inventario 2007, lo que confirma la falta de veracidad de las existencias declaradas.

Pues bien, en este supuesto, a juicio de este Tribunal ha quedado acreditada la concurrencia de las causas que el artículo 64, apartado 2, cataloga de incumplimientos sustanciales de la contabilidad y, en particular, en lo que se refiere a la cuantificación del valor de las existencias finales declaradas por la obligada tributaria.

En definitiva, este Tribunal comparte que nos encontramos ante anomalías sustanciales de la contabilidad que impiden la determinación de forma directa del importe de las existencias de la empresa, lo que indudablemente influye en la cuantificación de la base imponible del impuesto al no permitir conocer la variación de existencias que ha tenido lugar en los ejercicios comprobados y, consecuentemente, el consumo de existencias a deducir de los ingresos declarados, cuya incidencia en los resultados del ejercicio es evidente.

Respecto a si este régimen puede utilizarse, para calcular no la totalidad de la base imponible, sino únicamente alguno de sus elementos, el artículo 193 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en su apartado 1, señala que:

“1. El método de estimación indirecta de bases o cuotas será utilizado por la Administración de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 53 y 158 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo.

La estimación indirecta podrá aplicarse en relación con la totalidad o parte de los elementos integrantes de la obligación tributaria.”

Este órgano revisor ha mantenido este mismo criterio en Resolución de 10/09/2015 (RG. 1178/12), en la que se planteaba igual supuesto en el que la Inspección había procedido a llevar a cabo la determinación de las existencias finales por este método de estimación, ante la imposibilidad de proceder a su cálculo debido a las anomalías de la contabilidad.

En el presente caso, las anomalías encontradas en la contabilidad de la entidad han impedido a la inspección calcular las existencias de 2007, pero no así las de 2006 como tampoco los ingresos por ventas, que han sido obtenidos de la documentación encontrada en el domicilio de la entidad, documentación que precisamente es la que ha puesto en evidencia las anomalías existentes en la contabilidad de la mercantil. Entendemos que nada impide la estimación indirecta de únicamente este elemento de la base imponible, puesto que, como podemos comprobar del examen del acuerdo de liquidación impugnado y de los cálculos en él explicados, el resultado de este elemento guarda total concordancia con el resto de la base imponible sin que la necesaria correlación de los ingresos y gastos que constituyen el resultado contable y, este a su vez, la base imponible, haya sido vulnerada. Entendemos en consecuencia ajustado a derecho el acuerdo dictado también en este punto.

Sexto:

Respecto a la sanción, alega que lo que tenía que haber motivado el acuerdo sancionador no es que se producen unos hechos determinados coincidentes con la razón de ser de la regularización, sino que dicha actuación reunía el factor intelectual y el volitivo; es decir, motivar por qué entendía la Administración que la reclamante era conocedora y además quería infringir.

Si bien es cierto que en nuestro ordenamiento jurídico sancionador no tiene cabida una responsabilidad objetiva, lo que implica que para que la conducta realizada sea constitutiva de infracción tributaria debe apreciarse la existencia de culpabilidad en la misma, exigencia recogida por el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, según el cual *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”*, debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 179, que establece que:

“1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su

actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.”

Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes, y que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles, teniendo en cuenta que la norma delimita el mínimo respecto del cual ante la simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable.

En este sentido, este Tribunal Económico Administrativo Central ha dicho en numerosas ocasiones que la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Por tanto, para apreciar la existencia de culpabilidad no es preciso que el contribuyente sea consciente de que obtiene el resultado prohibido, y que además dicha obtención sea deliberada (conciencia y voluntad que configuran el dolo), sino que basta con que no actúe de forma diligente en el cumplimiento de su deber de autoliquidación.

A juicio de este Tribunal cabe apreciar en la conducta de la ahora reclamante la existencia de culpabilidad según ha quedado expuesto en el acuerdo dictado:

“Aplicando la precedente doctrina al presente caso y a la vista de las alegaciones formuladas por la representación de la interesada, en las que no hace mención alguna a diferencias en la interpretación de las normas aplicables a las distintas partidas objeto de regularización, no podemos sino confirmar la propuesta de imposición de sanción formulada por el instructor del expediente al apreciar la existencia de voluntariedad en la omisión de ventas sujetas al impuesto y que fueron descubiertas por la Inspección al analizar la información existente en los archivos informáticos obtenidos en la visita inspectora a las oficinas de la empresa y cuyo detalle consta en el acta e informe ampliatorio al que nos remitimos; esos mismos archivos ponen de relieve el falseamiento de las existencias, con menciones tan reveladoras como importes de las existencias finales que denomina “reales” en contraposición a las “declaradas”. Consta en el expediente hojas de existencias y beneficios encontrados en la visita inspectora de los años 2002 a 2005 (4 hojas Excel incorporadas en la carpeta “beneficios 2002-2005” de la carpeta “Balances” dentro de DOCUMENTACION UM 5 del Expediente electrónico, en el que los importes de las existencias finales que dice “reales” y los “declarados” son los siguientes:

(...)

*Asimismo, también cabe apreciar voluntariedad en la deducción de una provisión para insolvencias de créditos de una sociedad vinculada que está prohibido fiscalmente (salvo insolvencia declarada judicialmente que no es el caso), prohibición que no es ignorada por la entidad obligada, ya que en un Balance de Situación y Cuenta de Pérdidas y Ganancias de 2006 encontrado en la empresa en soporte papel, en el que figura manuscrito en la primera hoja “Antes de Ajustes”, no incluye como gasto la provisión para insolvencias de **IM**.*

En definitiva, resulta evidente la culpabilidad de la obligada tributaria, a título de dolo, ya que los hechos y pruebas obtenidos por el actuario revelan una conducta planificada y deliberadamente dirigida a minorar el resultado de sus declaraciones, bien mediante la falta de contabilización y declaración de parte de sus ingresos, bien tergiversando y falseando los datos reales de su actividad o mediante la deducción de gastos fiscalmente no deducibles, sin que se aprecie en su conducta ninguna de las circunstancias de exclusión de responsabilidad, por lo que debemos de rechazar íntegramente las alegaciones realizadas, referidas en su totalidad a su disconformidad con la liquidación practicada, que ha sido igualmente confirmada por esta jefatura mediante acuerdo de 14/04/2011”.

Entiende este Tribunal que resulta evidente la existencia de culpa en la conducta de la entidad y ha sido debidamente motivado en el acuerdo impugnado, por lo que debemos confirmarlo.

Por lo expuesto,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en **SALA**, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA:

DESESTIMARLO, confirmando la resolución impugnada y, en consecuencia, los acuerdos de liquidación y sancionador dictados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.